## МОСКОВСКИЙ ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВЕННОГО и

КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

Кафедра финансового учёта

КУРСОВАЯ РАБОТА

по дисциплине: «Бухгалтерский учёт»

на тему: №7 «Учётная политика организации и пути её совершенствования».

студента: Соловьёва Артёма Игоревича\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

специальность: «Финансы и Кредит»

курс: 2

группа: ФиК 2

научный руководитель: Егорова С.К.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Допуск к защите: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Результаты защиты: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

«22»июня 2006 г.

Москва-2006

***Содержание***

*Введение. 3*

**1.Понятие и Нормативное регулирование**

**учетной политики организации. 4**

## **2. Основные допущения и требования при формировании,**

## **раскрытии и изменении учётной политики. 6**

2.1 Формирование учётной политики. 7

2.2 Раскрытие учётной политики. 9

2.3. Изменение учётной политики. 10

**3. Методологические аспекты учетной политики. 13**

3.1. Учетная политика по учету основных средств. 13

3.2. Учёт амортизации нематериальных активов. 14

3.3. Вариант учета затрат на производство

калькулирование себестоимости продукции и

формирования финансового результата. 15

**4. Технические аспекты учетной политики. 19**

4.1 . Организация работы бухгалтерии. 19

4.2. Форма бухгалтерского учета. 20

4.3. Рабочий План счетов бухгалтерского учета. 21

4.4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств. 22

**5. Организационные аспекты. 26**

5.1. Организационная форма бухгалтерской службы. 26

5.2. Уровень централизации учета. 27

5.3.Выделение подразделений предприятия на отдельный баланс. 28

5.4. Внутрипроизводственный контроль. 29

*Заключение. 32*

*Список литературы. 34*

***Введение***

Бухгалтерский учет на предприятии должен осуществляться по определенным правилам. Проблема заключается в установлении такой совокупности правил, реализация которых обеспечила бы максимальный эффект от ведения учета. При этом под эффектом в данном случае понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность и полезность для широкого круга заинтересованных пользователей.

Сущность подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета предприятия самостоятельно разрабатывают формы и методы ведения учета.

Это в свою очередь потребовало разработки учетной политики предприятия. Учетная политика предприятия - это совокупность конкретных форм и методов бухгалтерского учета, основанных на общепринятых принципах и особенностях предприятия. Кроме учетной политики на предприятии разрабатывается налоговая политика, наличие которой не определено нормативными документами, но практически она нужна каждому предприятию.

Учетная политика предполагает получение информации, открытой для внешних пользователей. Открытость достигается путем достоверного отражения ее в финансовой отчетности предприятия.

Учетная политика на разных предприятиях обязательно будет отличаться, она дает возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, состава и порядка ведения счетов, формы бухгалтерского учета и др.. Все это в целом составляет степень свободы организации в формировании учетной политики.

Недопустимо, чтобы некоторые факторы учитывались и понимались предприятием и налоговыми органами по разному, в разные моменты времени. Например, недопустима ситуация, когда предприятие в одном месяце ведет учет с применением одних счетов, а в следующем – других. В зависимости от принятия в учетной политике предприятия того или иного способа оценки средств, начисления износа и т.д. по-разному формируется себестоимость, отражаются операции.

Учетная политика – необходимый инструмент регулирования бухгалтерского учета на предприятии.

***1. Понятие и Нормативное регулирование учетной политики организации.***

Федеральным законом "О бухгалтерском учете" [от 21.11.96 № 129-ФЗ](ISSP://%7b2FFE4C20-0BE8-11D4-92F7-006052049B36%7d::|10036812) (далее – Закон № 129-ФЗ) установлено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета несут руководители организаций. В то же время ответственность за формирование учетной политики несет главный бухгалтер, который подчиняется непосредственно руководителю. Организации самостоятельно формируют учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Однако это отнюдь не означает, что организации действительно совершенно свободны в установлении правил ведения бухгалтерского учета.

Основные требования к организации и ведению бухгалтерского учета сформулированы непосредственно в [Законе № 129-ФЗ](ISSP://%7b2FFE4C20-0BE8-11D4-92F7-006052049B36%7d::|10036812), а также положениях по бухгалтерскому учету, утвержденных приказами Минфина России, методических указаниях по бухгалтерскому учету; Плане счетов бухгалтерского учета, указаниях об объеме форм бухгалтерской отчетности, порядке составления и представления бухгалтерской отчетности.

  Что же представляет собой учетная политика организации? Учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что учетная политика должна, как минимум, определять все перечисленное в отношении тех направлений и объектов учета, где на уровне нормативного регулирования не установлено единых правил и организациям предоставлено право выбора из нескольких возможных вариантов.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации ([п. 5 ПБУ 1/98](ISSP://%7b2FFE4C20-0BE8-11D4-92F7-006052049B36%7d::|12014109#1005)). При этом утверждаются:

рабочий план счетов бухгалтерского учета;

формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

методы оценки активов и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями;

другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Таким образом, учетная политика формируется главным бухгалтером и служит главным образом для нужд бухгалтерского учета, однако касается деятельности практически всех других структурных подразделений организации и их работников (например, в части форм первичных документов и правил документооборота) и должна безукоснительно ими соблюдаться. Поэтому утверждать учетную политику следует путем издания отдельного приказа по организации, а участвовать в процессе создания учетной политики могут и должны все заинтересованные структурные подразделения (специалисты) организации в пределах своей компетенции. При необходимости к разработке учетной политики могут быть привлечены также внешние консультанты, например, для обоснования и оптимизации способов ведения учета, для выбора наиболее соответствующего из возможных вариантов организации учета на основе анализа нормативной базы и особенностей бизнеса организации.

## ***2. Основные допущения и требования при формировании, раскрытии и изменении учётной политики***

Под допущениями понимаются условия деятельности организации, которые должны обязательно ею исполняться на весь период действия учётной политики.

Допущения и требования предусмотрены ПБУ 1/98:

А) допущение имущественной обособленности предприятия, т.е. в балансе организации отражаются имущество и обязательства, ей принадлежащие. Имущество и обязательства собственников организации (учредителей) и других предприятий учитываются обособленно;

Б) допущение непрерывности деятельности организации свидетельствует о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у неё отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;

В) допущение последовательности применения учётной политики, т.е. выбранная организацией учётная политика применяется последовательно, от одного отчётного года к другому;

Г) допущение временной определённости фактов хозяйственной деятельности. Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчётному периоду и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учёте, в котором они имели место независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Правильно разработанная учётная политика, учитывающая условия и возможности ведения хозяйственной деятельности, должна обеспечить:

* полноту отражения в бухгалтерском учёте всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
* большую готовность к бухгалтерскому учёту потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
* отражение в бухгалтерском учёте фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
* тождество данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчётности данным синтетического и аналитического учёта (требование непротиворечивости);
* рациональное и экономное ведение бухгалтерского учёта исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия (требование рациональности);

**2.1.Формирование учётной политики**

1) Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации.

*При этом утверждается:*

* рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
* формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
* порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
* методы оценки активов и обязательств;
* правила документооборота и технология обработки учетной информации;
* порядок контроля за хозяйственными операциями;
* другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

2) *При формировании учетной политики предполагается, что:*

* активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
* организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
* принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);
* факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

*3) Учетная политика организации должна обеспечивать:*

* полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);
* своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
* большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
* отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
* тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
* рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

4) При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерского учету.

5) Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно - распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

6) Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно - распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.  
Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим пунктом до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

**2.2 Раскрытие учётной политики**

7) Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.  
Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

8) К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы, отвечающие требованиям, приведенным в пункте 7 настоящего Положения.  
Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.  
В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

9) Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных пунктом 2 ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности. При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных пунктом 2 ПБУ 1/98, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

10) Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

11) Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.  
Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

**2.3. Изменение учётной политики**

12) Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

* изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
* разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
* существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

13) Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном пунктом 5 ПБУ 1/98

14) Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно - распорядительным документом.

15) Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

16) Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном пунктом 17 ПБУ 1/98

17) Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных в пункте 16 ПБУ 1/98, и оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.  
При соблюдении указанного требования отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.  
Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.  
В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

18) Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна, как минимум, включать:

* причину изменения учетной политики;
* оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);
* указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

19) Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

***3. Методологические аспекты учетной политики***

**3.1. Учетная политика по учету основных средств**

С 1 января 2002г. вступило в действие Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01) утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26Н. Данное Положение устанавливает методологические об основных средствах, находящихся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения оперативного управления и договора аренды. В соответствии с пунктом 4. ПБУ 6/01 "... основные средства - часть имущества используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течении периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев."

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие, силовые машины и оборудования, измерительные и регулируемые приборы, устройства, вычислительная техника, транспортный средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, принадлежности и др. Под сроком полезного использования основных средств понимается период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта и бухгалтерскому учету, то есть в составе основных средств на счете 01 "Основные средства". Срок полезного использования определяется самостоятельно организацией, если он отсутствует в технических условиях или не установлен в централизованном порядке.

В соответствии с пунктом 8. ПБУ 6/01 организация в своей учетной политике должна обязательно отразить:

- способ оценки основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;

- изменения стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (в случае достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации);

- о принятых организацией сроках полезного использования основных средств (по группам);

- об объеме основных средств, стоимость которых не погашается;

- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

о способах начисления в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по отдельным объектам основных средств

**3.2. Учёт амортизации нематериальных активов.**

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путём начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше чем срока деятельности организации).

Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 20 лет. По окончании полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих способов:

* линейный способ – исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;
* способ уменьшаемого остатка;
* способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ, услуг).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учёте двумя способами:

* накоплением начисленных сумм в отдельном счёте;
* путём уменьшения первоначальной стоимости объекта,

При первом способе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения

(23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счёт 05 «Амортизация нематериальных активов».

При втором способе первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счёте издержек производства или обращения непосредственно со счёта 04 «Нематериальные активы». Этот способ отражения амортизационных отчислений применяют по организационным расходам и положительной деловой репутации организации. Они амортизируются в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

После полного списания первоначальной стоимости объектов при втором способе отражения амортизационных отчислений эти объекты отражаются в учёте в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Как правило, это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную и неуменьшающуюся прибыль, товарные знаки, ноу – хау и некоторые другие. Амортизация не начисляется так же по нематериальным активам некоммерческих организаций.

**3.3.Вариант учета затрат на производство калькулирование себестоимости продукции и формирования финансового результата**

Система учета затрат на предприятии, особенно работающего в условиях рынка, - это центральный участок работы бухгалтерии, и можно сказать, всей системы управления предприятием, так как здесь собирается информация о фактических издержках, а значит, создаются основы для подсчета фактической прибыли, то есть расчета того показателя, ради достижения которого и создается коммерческого предприятие.

Действующими нормативными документами в настоящее время предусмотрено в учете затрат и результатов по крайней мере два варианта.

Первый вариант - это традиционный вариант учета так называемый -калькуляционный вариант, при котором в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и др.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые на дебет счетов 20 и 23, т.е. непосредственно связанные с производством данного вида продукции, выполнением работ, или оказанием услуг, и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26, не связанные непосредственно с конкретным продуктом (работой, услугой), а обусловленные процессами организации, обслуживания производства и управления ими. Расходы, собранные на счетах 25 и 26 подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счетов 20 и 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая производственная себестоимость готовой продукции. Другой принципиально новый для отечественной учетной теории и практики вариант, предлагает разделение всех затрат за отчетный период на:

- производственные, обусловленные протеканием производственного процесса;

- периодические, более связанные с длительностью отчетного периода.

Прямые производственные затраты собираются по дебету счетов 20 или 23, косвенные производственные затраты по дебету счета 25 с кредита счетов производственных и финансовых ресурсов. В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг помимо прямых производственных затрат включаются и косвенные производственные затраты, учтенные в течение отчетного периода на счете 25,что отражается записью по дебету счетов 20 или 23 и кредиту счета 25. Периодические затраты собираемые на счете 26 "Общехозяйственные расходы", при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции: Д 40 К 26

Обоснованием этого варианта с точки зрения действующей нормативной базы являются:

- Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, пояснения к счету 26 "Общехозяйственные расходы".

В зависимости от принятой предприятием организации учета затрат на производство указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в порядке, регулируемом соответствующими нормативными актами (в редакции Инструкции к Плану счетов приказа Минфина РФ от 07 мая 2003г№38)

- п.64 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации согласно которому незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе

-"по фактической или нормативной (плановой) производственной стоимости;

-по прямым статьям затрат;

-по стоимости сырья материалов, полуфабрикатов";

-второй и третий подходы к оценке незавершенного производства предполагают одновременное списание накладных расходов на себестоимость реализованной продукции;

- п.3.4. Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (Приложение № 2 к приказу Минфина РФ от 12 ноября 1996г. № 97 в редакции приказа - Минфина РФ от 21 ноября 1997г. №81н.):

"По статье "Управленческие расходы" (строка 040) отражаются суммы, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные расходы" в соответствии с установленным порядков и списываемые с него при определении финансовых результатов непосредственно на дебет счета 40 "выпуск продукции (работ услуг)"; п.9 ПБУ 10/99 "Расходы организации". Управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности".

Второй вариант учета затрат и результатов предусматривает применение на практике основной идеи западной системы "директ-костинг" - разделение общих текущих затрат отчетного периода по признаку их взаимосвязи с производством на производственные (прямые, условно-переменные) и периодические (косвенные, условно-постоянные) и калькулирование неполной, ограниченной себестоимости по объектам калькулирования. На Западе эта себестоимость может включать в себя только прямые или переменные затраты (т.е. зависящие от изменения объемом производства), она может калькулироваться только на основе производственных расходов (т.е. расходов, связанных с исполнением данной продукции, выполнением работ, оказанием услуг, даже ели они носят косвенный характер).

Два основных преимущества второго подхода к учету затрат и результатов заключается в том, что с одной стороны, происходит снижение трудоемкости учета, его упрощение, с другой стороны, в связи с иным подходом к калькулированию появляются дополнительные аналитические и управленческие возможности. Первая особенность дает реальные преимущества в организации учета на малых предприятиях.

Вторая особенность, которая, по сути дела, при практической реализации второго подхода к учету затрат как бы исключает первую, - это создание самостоятельной системы внутреннего управленческого учета, необходимой в условиях рынка на средних и крупных, со сложной внутренней структурой, крупносерийным или массовом типом производства предприятия. Создание внутренней системы управления само по себе достаточно дорого и под силу только мощным финансово-устойчивым предприятиям.

Второй вариант учета затрат и результатов предполагает принципиально иной подход к решению проблемы калькулирования себестоимости.

Точность определяется в основном полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию. Относительно составления точных калькуляций необходимо заметить, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость. Если смотреть с этой стороны, то наиболее точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при использовании западной системы "директ-костинг", т.е. при втором подходе к учету затрат. В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат, а способ их отнесения на то или иное изделие. Постоянные затраты в основном своей массе не связаны с производством конкретного изделия, а являются, как правило, периодическими и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия. Необходимость составления точных, достоверных калькуляции была обусловлена системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения. В этих условиях задача калькулирования заключается в том, чтобы рассчитать такую себестоимость, которая в условиях работы на рынке могла бы обеспечить предприятию определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить приемлемый уровень себестоимости на уровне прямых (переменных) расходов в условиях рынка связано с установлением нижнего предела цены в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

В настоящее время, по сути дела, отсутствует система калькулирования на подавляющем большинстве малых предприятии, где все издержки производства за отчетный период собираются не дебете счета 20 "Основное производство". Сегодняшний котловой учет- это не недостаток ведения бухгалтерского учета. Это особенность начального этапа становления рыночных отношений, одна из характеристик переходного периода. Как только заработают реальные рыночные механизмы, руководителям предприятии понадобится информация о себестоимости и видов продукции, и видов деятельности, возникнет возможность и необходимость разделения затрат на прямые и косвенные, подсчета рентабельности. Сегодня калькулирование тесно увязывается на практике с ценообразованием. И если предприятию предоставить свободу в ценообразовании, они пойдут на снижение цен, в том числе за счет принципиально новых подходов к калькулированию, так как у многих предприятий создастся безвыходное положение - затоваривание продукции, которая нужна потребителю, но очень дорога для него.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Под методом калькуляции понимают системы приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительность производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой.

***4. Технические аспекты учетной политики***

**4.1 .Организация работы бухгалтерии**

Согласно п.1 ст.б "Организация бухгалтерского учета в организациях" Федерального закона "О бухгалтерском учете", ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операции несут руководители организации. Согласно п.2 этой статьи Закона руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить самостоятельную бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемого главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру - специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично;

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации. План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план инвентаризации; план счетов и их корреспонденция; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации перечисляются документы для учета хозяйственных операции. Все формы первичных учетных документов составляются с соблюдением требований предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету и отчетности.

Основой организации первичного учета в организации является утвержденный главным бухгалтером график документооборота, т.е. прохождения документов от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяются лица, ответственные за оформление документов, а также порядок место время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В плане инвентаризации определяют порядок формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций.

В плане отчетности указывают: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименование и адреса организации и учреждений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты.

В плане технического оформления учета дают характеристику формы учета, которая будет применятся.

**4.2. Форма бухгалтерского учета**

Развитие бухгалтерского учета в значительной мере связано с разработкой и применением многообразных учетных регистров с определенной последовательностью и способами записи в них. Сочетание различных видов учетных регистров, последовательность и технология выполнения учетных записей определяют форму бухгалтерского учета. Особенности отдельных форм учета характеризуются: способами и техникой учетной регистрации; характером взаимосвязей хронологического и систематического, аналитического и синтетического учета; методами хранения и поиска, обработки и обобщения учетных данных с помощью вычислительной техники с целью получения комплексной информации о деятельности организации. Таким образом, любую форму бухгалтерского учета можно рассматривать как систему, включающую стадию ввода, процесса преобразования и вывода информации.

Наиболее распространенными формами бухгалтерского учета в настоящее время являются:

1)Мемориально-ордерная форма, традиционно применяемая в бюджетных организациях. Основой данной формы являются мемориальные ордера, регистры аналитического учета; книга "Журнал-главная"

2)Журнально-ордерная форма. Основой этой формы являются журналы-ордера; вспомогательные ведомости; разработанные таблицы; регистры аналитического учета; Главная книга

3)Упрощенная форма для организаций, являющихся субъектами малого предпринимательства. При упрощенной форме не применяются регистры бухгалтерского учета и принцип двойной записи по счетам.

4)Автоматизированная система учета чаще всего формирующая учетные регистры на основе данных Журнала учета хозяйственных операций.

Одним из основных принципов формы является накапливанием данных первичных документов с одновременной группировкой их по корреспондирующим счетам.

Для журнально-ордерной формы характерно использование специальных комбинированных журналов-ордеров, сочетающих хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические записи по всем счетам.

По экономическому содержанию отражаемых хозяйственных операции все журналы - ордера можно условно подразделить на три группы:

1)Журналы-ордера для учета кассовых и банковских операции. Записи в эти журналы-ордера и вспомогательные ведомости к ним производятся по шахматному принципу на основании первичных документов. Например, журнал - ордер №1 ведется по кредиту счета "Касса" и дебету счетов "Материалы", "расчеты с персоналом по оплате труда" и др.

2)Журналы-ордера для учета операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и др.

Эти журналы построены по принципу совмещения синтетического и аналитического, поэтому отпадает необходимость ведения регистров аналитического учета (книг, карточек) и составления по ним оборотных ведомостей. Записи в журналах-ордерах производятся линейно-позиционным способом, то есть дебетовые и кредитовые обороты по каждой позиции (документу) размещаются по одной линии, что делает их наглядными и удобными для контроля за состоянием расчетов.

3)Журналы-ордера и вспомогательные ведомости для учета производственных затрат. Записи в этих регистрах производятся по шахматному принципу, то есть дебетуемые счета отражаются в подлежащем (по горизонтали), кредитуемые - в сказуемом (по вертикали).

Для учета общественных, общехозяйственных расходов, резерва предстоящих расходов и платежей и др. используется вспомогательные ведомости, в которых дается группировка затрат по статьям аналитического учета, что важно для контроля за соблюдением сметы этих расходов. При несомненных достоинствах, связанных с уменьшением объема работы вследствие упразднения Регистрационного журнала, мемориальных ордеров, карточек аналитического учета по ряду счетов, оборотных ведомостей, с ускорением составления отчетности, журнально-ордерная форма учета имеет ряд недостатков. Это прежде всего сложность построения комбинированных регистров, заполняемых показателями из разных видов сводных документов; использование для аналитического и синтетического учета накопительных и группировочных ведомостей с сохранением значительных затрат ручного труда на осуществление учетной регистрации; сохранение книг для ведения кассовых и некоторых других операции.

**4.3. Рабочий План счетов бухгалтерского учета**

Согласно Закону "О бухгалтерском учете" (Федеральный закон от 31 октября 2000г. № 94н, в ред. Федерального закона от 07 мая 2003г. № 38н), при принятии учетной политики организация должна утвердить рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Пункт 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации гласит: "Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операции (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации".

Рабочий план счетов бухгалтерского учета содержит применяемый в организации счета, необходимые для ведения синтетического и аналитического учета.

Рабочие планы счетов организации сферы материального производства содержат, как правило, счета из всех разделов типового Плана счетов:

I. Внеоборотные активы;

II. Производственные запасы

III. Затраты на производство;

IV. Готовая продукция и товары;

V. Денежные средства

VI. Расчеты

VII. Капитал;

VIII.Финансовые результаты;

Забалансовые счета.

В рабочие планы счетов организации в зависимости от осуществляемых ими видов деятельности и производственной структуры включают определенные типы специфических счетов.

**4.4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств**

Инвентаризация представляет собой определенную последовательность практических действии по документальному подтверждению наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации с целью обеспечения достоверности данных учета и отчетности. Она способствует реализации контрольной функции учета, позволяя выявить случаи необоснованного уменьшения капитала хозяйствующего субъекта, вложенного в различные виды имущества (активов).

Методическую бузу проведения инвентаризации образуют:

- Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96г. № 129-ФЗ (далее - Закон);

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н (далее - Положение)

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.95г. № 49 (далее - Указание)

Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств.

Различают два вида проверок: натуральную и документальную.

Натуральная (вещественная) проверка состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета. Натуральной проверке подвергаются основные средства, материально-производственные запасы, наличные денежные средства и бланки документов строгой отчетности.

При документальной проверке наличие в организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности и др.) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами.

Обязательная ежегодная инвентаризация должна охватывать все без исключения виды имущества и обязательств. Нормативными актами предусмотрен специальный порядок ее проведения, по результатам инвентаризации уточняют данные бухгалтерского учета. Обязательная ежегодная инвентаризация имуществ и обязательств должна быть начата не ранее 1 октября отчетного года и закончена до его завершения. На подготовительном этапе материально ответственные лица передают комиссии приходные и расходные документы по отчетам (реестрам), которые служат бухгалтерии основанием для определения соответствующих остатков по счетам бухгалтерского учета на дату проведения инвентаризации. Полнота передачи первичных документов подтверждается расписками указанных лиц, а также держателей подотчетных сумм или доверенностей на получение материальных ценностей организационно-методическая подготовка к проведению инвентаризации заключается в разработке внутренних нормативных документов.

Второй этап инвентаризации - это натуральная и документальная проверки фактического наличия имущества и обязательств. Их проводят комиссии коллегиально. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является инвентаризационная опись, документальный акт инвентаризации. Постановлением Госкомстата России от 18.08.98г. утверждены 6 типовых форм описи и 8 типовых форм акта. В настоящее время отсутствуют типовые формы описей (актов) инвентаризации финансовых вложений, безналичных денежных средств, резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов и др. обязательств. Организации должны разрабатывать их самостоятельно, соблюдая требования п.2 ст.9 Закона.

Таксировочный этап заключается во внесении описи (акты) денежных оценок имущества и обязательств по данным первичных документов и бухгалтерского учета. В Приложении 4 приведен примерный перечень первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, содержащих данные об исторической оценке имущества и обязательств и используемых при журнально-ордерной формы учета.

Сравнительно-аналитический этап инвентаризации позволяет подтвердить существующие оценки объектов учета. Необходимость уточнения бухгалтерской оценки отдельных видов имущества и обязательств, связана с выявленными расхождениями между значениями показателей по данным учета и фактическими их значениями, подтвержденными в ходе инвентаризации. Рассчитанные отклонения фиксируют непосредственно в актах инвентаризации либо при подведении итогов натуральной проверки в сличительным ведомостях. Кроме того, корректировка оценок возможна в случаях:

- изменения государственных регулируемых цен, когда оценка осуществляется по этим ценам;

- изменения курса иностранной валюты, если стоимость имущества или обязательств выражена в иностранной валюте;

- изменение величины дебиторской или кредиторской задолженности при использовании в расчетах условных денежных единиц;

- ухудшения качественных характеристик имущества организации (физический или моральный износ, снижение рыночных цен и т.д.);

- наличие в составе дебиторской задолженности сумм, получить которые в полном объеме невозможно из-за неплатежеспособности должников.

Инвентаризационная комиссия должна выявить причины, которыми обусловлена необходимость внесения уточняющих записей в регистры бухгалтерского учета и предложить способы их отражения в учете результатом инвентаризации. Нужно установить, имеются ли в организации лица, несущие материальную ответственность за сохранность ценностей, определить размер этой ответственности, проанализировать возможные способы истребования сомнительной дебиторской задолженности (путем перевода долга, бартерных операции и т.п.).

По фактам образования излишков или недостаток материальных ценностей необходимо получить подробные объяснения от ответственных лиц.

Предложения инвентаризационных комиссий по результатам выполнения сравнительно-аналитического этапа обобщаются в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (ф. ИНВ -26).

На заключительном этапе инвентаризации ведомость подписывают руководитель и главный бухгалтер организации с одновременным изданием приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации. Приказ служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей заключительными оборотами декабря. Материалы работы комиссии передаются в бухгалтерию организации, где их хранят не менее 5 лет.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета выявленных при инвентаризации излишков и недостач имущества (обязательств). Излишки имущества приходуют по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующую сумму относят на финансовые результаты. При уточнении оценки имущества положительные разницы увеличивают финансовые результаты, а отрицательные -уменьшают; причем сумма последних не влияет на прибыль для целей налогообложения. Недостачу имущества и его порчу в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке, относят на издержки производства, а всех норм - на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки списываются на финансовые результаты. Суммы недостач отражают по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредиту соответствующих счетов учета имущества.

На величину фактической недостачи в пределах норм естественной убыли делают запись по дебету счетов излишек производства (20,23,25,26,29) и кредиту счета 94. Суммы подлежащие взысканию с виновных лиц, списываются с кредита счета 94 в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Инвентаризация обеспечивает отражение в бухгалтерском балансе только действительно имеющихся в наличие объектов, а не учтенных на счетах, но отсутствующих при проверке. Однако, при списании отсутствующего и оприходовании ранее неучтенного имущества нужно проявлять осторожность, поскольку выявление объекта, по которому в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют данные, не может служить достаточным основанием для постановки его на баланс. В этом случае организации нужно руководствоваться порядком приобретения права собственности на бесхозяйственные вещи. Если по результатам инвентаризации выявлен излишек имущества, учитываемого на счетах 01,04,10,20,23,40 и т.д. у организации возникает дополнительный объект обложения налогом на имущество. Несмотря на то, что результаты обязательной ежегодной инвентаризации отражаются в балансе на 1 января, по мнению налоговых органов, базу для расчета налога на имущество необходимо увеличить с даты, когда указанное имущество должно быть учтено в регистрах бухгалтерского учета и отражено в активе баланса. Если эта дата может быть установлена по данным первичных документов, то при обнаружении ошибок в начислении налоговой базы, относящихся к прошлым отчетным периодам, в текущем отчетном периоде проводит перерасчет налоговых обязательств за время с момента совершения ошибки. Если конкретный период, в котором должно было быть оприходовано имущество, определить невозможно, обязательства по уплате налогов возникают у организации в текущем отчетном периоде.

***5.Организационные аспекты***

**5.1. Организационная форма бухгалтерской службы.**

Бухгалтерский учет на предприятии может осуществляться:

* бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением данного предприятия;
* специализированной профессиональной организацией на договорных началах, том числе централизованной бухгалтерией; соответствующим специалистом на договорных началах.

В первом случае речь о средних и крупных предприятиях, на которых выделение бухгалтерского учета из общего управленческого процесса немыслимо. Остальные варианты ведения учета используются малыми предприятиями, которых подчас содержание собственной бухгалтерии – дорогостоящее и нерациональное занятие.

Независимо от того, имеет предприятие собственную бухгалтерию или пользуется услугами сторонней организации, ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель предприятия. В его обязанности входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Главный бухгалтер или лицо, исполняющее его функции, несет ответственность за соблюдение общих методологических принципов бухгалтерского учета. Основные его функции состоят в обеспечении контроля и отражении на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых предприятием хозяйственной операции, предоставление оперативной информации, составлении в установленные сроки бухгалтерской отчетности и осуществлении (с другими подразделениями и службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

**5.2. Уровень централизации учета.**

*Структура бухгалтерской службы*.

В зависимости от конкретных условий деятельности предприятия учет на нем может быть организован по централизованной, децентрализованной или смешанной форме.

При централизации учета все работы по текущему обобщению и систематизации информации, составлению бухгалтерских отчетов, экономическому анализу и контролю сосредоточиваются в едином подразделении предприятия. Это обеспечивает возможность рационального разделения труда и организации действенного контроля со стороны учетного аппарата за работой производственных подразделений.

При децентрализации учета наряду с центральной бухгалтерией предприятия в отдельных подразделениях создаются свои бухгалтерии. Они осуществляют законченный цикл учетных работ, вплоть до составления отдельного бухгалтерского баланса, активы и пассивы которого включаются в общий баланс предприятия. К несомненным достоинствам децентрализованной формы необходимо отнести приближение учетного персонала к производственным подразделениям, повышение оперативности и аналитичности учета.

Предприятия может применять и смешанную форму организации учета, когда лишь некоторые (наиболее крупные) подразделения составляют отдельный баланс либо когда бухгалтерские службы подразделений выполняют только часть учетных работ (приемку и проверку первичных документов, учет расчетов с работниками, группировку информации в разрезах, необходимых для руководства подразделением, и др.).

Состав и соподчиненность отдельных бухгалтерских подразделений и работников определяют исходя из численности персонала и объема учетно-контрольных работ, вытекающего из масштабов хозяйственной деятельности предприятия, качества и рациональности постановки самого учета.

На небольших предприятиях функции ведения бухгалтерского учета распределяются между исполнителями, как правило, по предметному признаку: каждый исполнитель осуществляет весь комплекс работ на определенном участке учета (учет материальных ценностей, учет производственных затрат и т.д.). Все работники бухгалтерской службы подчиняются главному бухгалтеру.

На крупных и средних предприятиях в составе бухгалтерской службы предусматривается ряд подразделений (отделы, сектора). Они, как правило, выделяются так же по предметному признаку. Внутри этих подразделений работа может распределяться между исполнителями по линейному (когда работник обслуживает целиком какое-либо производственное подразделение) или функциональному (когда работник выполняет определенную группу операций) признаку.

Например, в состав бухгалтерии предприятия может быть расчетный, материальный, производственный, сводный отделы и другие подразделения. Расчетный отдел обычно занимается комплексом работ по учету расчетов по оплате труда, расчетов с Фондом социального страхования, Пенсионным фондом и другими подобными органами, а также соответствующей отчетностью. Материальный отдел отвечает за ведение учета и осуществление контроля за наличием и движением материальных ресурсов. Производственный отдел ведет учет затрат на производство, исчисляет себестоимость продукции. На сводный отдел возлагается обобщение данных бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности. Специальные подразделения бухгалтерии могут заниматься учетом капитальных вложений (при большом объеме капитального строительства), учетом готовой продукции и реализации, финансово-банковскими операциями, расчетами по налогам и неналоговым платежам в бюджет.

**5.3. Выделение подразделений предприятия на отдельный баланс.**

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ предприятие может выделять на отдельный баланс свои производства и хозяйства, а также филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, входящие в его состав. Активы и пассивы отдельного баланса включаются в бухгалтерский баланс предприятия.

Выделение того или иного подразделения предприятия на отдельный баланс представляет собой не что иное, как способ бухгалтерского оформления разделения учетного труда на предприятии. Его цель – упростить и рационализировать учетный процесс на предприятии и работу бухгалтерской службы.

Выделение структурного подразделения на отдельный баланс осуществляется в случае 1) территориальной удаленности этого подразделения от остальных подразделений предприятия и 2) относительной обособленности производственного, коммерческого, финансово-хозяйственного процессов.

Эти факторы предопределяют и относительное обособление учетного процесса в данном подразделении.

С территориальной удаленностью связаны определенные сложности для централизованной обработки. В связи с обособленность деятельности подразделения возникает необходимость использования специфических способов и приемов бухгалтерского учета, осуществления практически завершенного учетного цикла, а также формирования системы показателей, характеризующих экономическую ситуацию в данном подразделении предприятия.

Вместе с тем выделение на отдельный баланс ни в коем случае нельзя рассматривать в качестве полного обособления структурного подразделения от предприятия. Бухгалтерский баланс, составляемый структурным подразделением, характеризует его имущественное и финансовое положение лишь отчасти. По нему невозможно достоверно исчислить финансовый результат деятельности подразделения. Точнее, результат, представляемый в отдельном балансе, следует рассматривать лишь в качестве внутреннего хозрасчетного результата, но никак не конечного финансового результата деятельности, о котором идет речь в бухгалтерском и налоговом законодательстве.

Отдельный баланс не отражает реального обеспечения долгов предприятия, перед его кредиторами выступает не подразделение, а предприятие как юридическое лицо, субъект гражданских правоотношений. Руководство подразделения не имеет права действовать от своего имени; оно вступает в любое правоотношения только по доверенности от руководства предприятия.

Отдельный баланс является частью баланса предприятия. С этой точки зрения отдельный баланс – сугубо внутренний документ, предназначенный для завершения учетного процесса на предприятии. В этом его отличие от самостоятельного баланса. Причем в данном случае не имеет никакого значения тот факт, что структурное подразделение может иметь некоторые черты, свойственные юридическому лицу.

**5.4. Внутрипроизводственный контроль.**

Для обеспечения сохранности имущества, законности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных на предприятии создается система внутрипроизводственного контроля. Основными задачами такого контроля являются предотвращения непроизводительных расходов и потерь, неэффективного расходования ресурсов, использования средств не по назначению, а также оценка эффективности работы каждого подразделения предприятия.

При организации внутрипроизводственного контроля следует иметь в виду, что никакая система, сколь бы идеальной она ни была, не сможет абсолютно надежно защитить предприятие от посягательств на его активы, от искажения учетной и отчетной информации. Системы внутрипроизводственного контроля создают не для того, чтобы полностью исключить все злоупотребления и гарантировать безубыточную работу, а для того, чтобы снизить до минимума вероятность попыток незаконных действий, обеспечить их выявление и способствовать достижению максимального эффекта каждым подразделением, службой и исполнителем. При этом необходимо исходить из следующего: любая система контроля целесообразна лишь настолько, насколько она приносит выгоду предприятию. Сложность контроля и затраты на его осуществление должны компенсироваться реально приносимой им пользой.

Наиболее существенными элементами организации внутри-производственного контроля, применяемыми предприятиями с учетом конкретных особенностей их деятельности, являются следующие.

1. Отделение функций по осуществлению реальной коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности от функции по ведению бухгалтерского учета. Один и тот же сотрудник предприятия не должен распоряжаться материальными ценностями и денежными средствами и вести бухгалтерский учет операции с этими актами. Такой подход обеспечивает объективность и независимость учета и создает основу для действительного внутрипроизводственного контроля.
2. Разделение функций по ведению бухгалтерского учета. При распределении обязанностей между работниками бухгалтерской службы необходимо добиваться, чтобы один сотрудник не осуществлял контроль за ведением всего участка бухгалтерского учета, выполняя одновременно с этим какую-либо одну операцию на том же участке.
3. Установление ответственности каждого работника предприятия. При подборе персонала предприятия необходимо точно определить меру ответственности конкретных исполнителей за правильностью приемки, хранения и отпуска материальных ценностей, за соблюдением норм расхода сырья, материалов, топлива, электроэнергии, за правильное оформление и составление первичных учетных документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете. Четкое распределение ответственности не только даст психологический эффект, ни и позволит определять результативность работы каждого сотрудника и контролировать выполнение возложенных на него обязанностей.
4. Система утверждений. Внутренними правилами и регламентами предприятия должен быть определен круг должностных лиц, которые имеют право подписи документов на отпуск материальных ценностей, на расход денежных средств, на принятие к учету командировочных и представительских расходов. Особо должно быть ограничено число лиц, которым предоставлено право распоряжаться дефицитными ценностями и дорогостоящим имуществом. Может быть установлен порядок, при котором материалы, признанные дорогостоящими и дефицитными, выдаются лишь при наличии на расходных документах визы уполномоченного работника бухгалтерской службы.
5. Использование бланков строгой отчетности. Бланки отдельных видов первичных документов, которыми оформляются операции движения определенных ценностей, могут быть отнесены к бланкам строгой отчетности, за движением которых устанавливается особый контроль.
6. Организация хранения ценностей. Перечислим некоторые предпосылки действительного контроля за сохранностью ценностей: соответствующее оборудование складских помещений и их специализация; материалы должны быть размещены таким образом, чтобы можно было быстро их найти; необходимо оснастить места хранения соответствующими весовыми, измерительными и контрольными приборами и приспособлениями, мерной тарой; денежные средства должны храниться в специально изолированных помещениях.
7. Средства охраны. Вероятность хищений материальных ценностей и денежных средств, утери соответствующих документов снижается при надлежащей организации охраны, применении средств сигнализации, установление сейфов, ограничении доступа к ценностям и денежным средствам.
8. Внезапные проверки. Хозяйственную деятельность периодически должны контролировать бухгалтерская служба, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, независимая аудиторская организация, лица, уполномоченные правлением или дирекцией. В частности, один раз в месяц целесообразна внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом всей наличности и проверкой других ценностей, находящихся в ней; работники бухгалтерской службы должны систематически проверять фактическое наличие тех или иных материальных ценностей, особенно дорогостоящих и дефицитных; в ходе аудиторской проверки может быть проведена выборочная проверка наличия и состояния каких-либо ценностей.
9. Квалификация персонала. На предприятии должно быть организовано систематическое обучение персонала правилами приемки и отпуска материальных ценностей и денежных средств, технике составления и оформления первичной учетной документации в соответствии с положениями и требованиями действующего хозяйственного законодательства.

***Заключение.***

Таким образом, каждое предприятие имеет возможность выбрать любой приемлемый для себя вариант учета по тем или иным вопросам в зависимости от специфики деятельности предприятия. Эту возможность предприятия имеют благодаря учетной политике. Понятие "учетная политика" впервые появилось в истории российского бухгалтерского учета в связи с отказом нашей страны от прежней административно - хозяйственной системы и перехода к рыночной экономике. Благодаря гибкости учетной политики ее использование предполагается всеми организациями независимо от организационно-правовых форм.

В работе был рассмотрен перечень вопросов, на которые должна ответить учетная политика. Необходимо отметить, что на самом деле он гораздо шире. По данному вопросу в ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" сказано: "Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету". Такое расширение "области" учетной политики оправдано, поскольку диктуется многообразием реальной хозяйственной жизни организации и вытекает непосредственно из анализа применения норм бухгалтерского учета в хозяйственной деятельности. Внесение новых элементов в процессе формирования учетной политики и должно обеспечить "обратную" связь теории и практики.

Наряду с преимуществами учетная политика имеет ряд проблем. В первую очередь, это несовершенство законодательной базы по бухгалтерскому учету. Во-первых, ныне существующие законодательные документы не могут предусматривать всех особенностей деятельности предприятий. В связи с чем предприятия вынуждены разрабатывать собственные положения, которые они должны четко обосновать и аргументировать. Во-вторых, в нормативных актах, где говорится о способах бухгалтерского учета в первую очередь принимаемых ПБУ, очень часто встречаются слова и словосочетания "может использовать", "могут быть", "разрешается" и т.д. Таким образом, не ясно: любая ли вариантность, допускаемая нормативными актами по бухгалтерскому учету, является элементом учетной политики. В третьих, обсуждения требует вопрос о сроках внесения изменений в учетную политику организаций. С одной стороны, ПБУ "Учетная политика организаций" не исключает возможности внесения изменений в содержание учетной политики организации в течение отчетного года. С другой стороны п. 4 ст.6 Закона РФ " О бухгалтерском учете" введен в действие с 28.11.96 сделать этого не позволяет.

Единственный, очевидный вывод из всего выше сказанного состоит в том, что законодателям все же необходимо обеспечить такую технологию создания нормативных и законодательных актов, которые бы не толкали предприятия на поиски ответов на вопросы, какое же законодательство в данном случае "лучше нарушить".

Во вторую очередь, взаимосвязь между бухгалтерским учетом и налоговым правом влечет за собой ряд проблем, связанных с налоговым законодательством. К сожалению в настоящее время в РФ фактически сложилась ситуация приоритета норм налогового законодательства над нормами иных отраслей права. Отсутствие декларированных принципов взаимодействия налогового законодательства с иными отраслями права порождает неопределенность в стратегической, да и тактической реализации. Но какие бы не были проблемы учетной политики, все же ее появление в отечественной практике является важным шагом к приближению российского бухгалтерского учета к мировым стандартам.

## ***Список литературы***

1)"Бухгалтерский учёт в организациях" /Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина, 2002

2)“Все положения по бухгалтерскому учёту” /ПБУ 1/98, 09.12.98

3)“Бухгалтерская отчётность”: Учебное пособие / С.И. Пучкова, 2003

4)Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия: Принципы и практические рекомендации. М.: 1995г.

5)Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. / М.: “Бухгалтерский

6)Основы бухгалтерского учета. Под ред. Сац Б. / М.: 2005г.

7)Положения по бухгалтерскому учёту” /ПБУ 6/01 30.03.01

8)План счетов Бухгалтерского учёта 07.05.03

9) Бухгалтерский учёт. Кондраков Н.П., 2006