Методология формирования учетной политики в организациях строительного сектора

Краткий курс лекций

Подготовила: Лемеш, В. Н.

1. *Что отражается в бухгалтерской отчетности и как на ее содержание влияет выбранная организацией учетную политику* 
   1. *Роль учетной политики при раскрытии отчетной информации*

***Бухгалтерская отчетность***– система стоимостных показателей об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации, а также иная информация, отражающая финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации за отчетный период. Цель составления бухгалтерской отчетности – обеспечение заинтересованных пользователей для принятия ими соответствующих тактических и стратегических управленческих решений полной, правдивой и полезной информацией (рис. 1).

Цель формирования бухгалтерской отчетности

Пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности

Кому?

Для принятия управленческих решений

Для чего?

Полной, достоверной и полезной информации

Чего?

О финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах, результатах деятельности

О чем?

Рис. 1. Цель формирования бухгалтерской отчетности

Значение бухгалтерской отчетности заключается в том, что она является источником информации высокой степени надежности для широкого круга лиц (пользователей), заинтересованных в деятельности организации и ее основных результатах. Показатели бухгалтерской отчетности используются для служит основой для принятия тактических и стратегических управленческих решений путем анализа и оценки динамики имущественного положения организации, изучения и прогнозирования величины финансовых результатов, прогнозирования объемов денежных средств, поиска резервов наращивания ресурсного и финансового потенциала организации, повышения ее финансовой устойчивости и ценности как объекта инвестирования. Представляемая в течение отчетного года бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления предыдущей годовой бухгалтерской отчетности, раскрывшей учетную политику.

Следовательно, учетная политика организации должна раскрываться для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации.

*1.2. Пользователи отчетности*

В современных условиях хозяйствования в информационном поле организации функционируют учетные системы, назначением которых является удовлетворение информационных потребностей пользователей бухгалтерской информации ([рис. 2](consultantplus://offline/ref=3CEBDDF868905A805B5DE3E7C04D76FC6361B096B914A351B5AC8B64AE54B2366618C44361650C5C4A72F300K2B6L)).

Информационная система организации

Учетная информация

Другие виды информации

Бухгалтерский учет

Статистический учет

Оперативный учет

Налоговый учет

Производственный учет

Финансовый учет

Управленческий учет

Рис. 2. Учетная система в информационном поле организации

На выходе информационной системы организации формируются отчеты:

1) для внешних пользователей бухгалтерской информации;

2) для целей периодического планирования и контроля;

3) для принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора оптимальной политики организации.

В зависимости от вида отчетности (рис. 3) различают ее пользователей.

Классификация отчетности

бухгалтерский баланс;

отчет о прибылях и убытках;

отчет об изменении капитала;

отчет о движении денежных средств;

пояснительная записка

Бухгалтерская

Налоговая

Декларация (расчет) по соответствующему налогу

Статистическая

В зависимости от осуществляемых видов экономической деятельности и совершаемых хозяйственных операций

Управленческая

Может формироваться по центрам ответственности и центрам затрат

Рис. 3. Классификация отчетности

Пользователи

Внутренние

Внешние

Владелец (собственник)

С косвенным интересом

С прямым интересом

Органы государственного управления

Акционеры

Учредитель

Потенциальные партнеры

Страховые организации

Администрация

Работники организации

Реальные партнеры

Биржи

Поставщики

Брокеры

Дилеры

Подрядчики

Аудиторы

Покупатели

Арбитраж

Заказчики

Кредиторы

Средства массовой информации

Инвесторы

Общественные организации

Рис. 4. Пользователи отчетности

*1.3. Роль учетной политики при раскрытии отчетной информации*

Существует взаимосвязь различных форм бухгалтерской отчетности (рис. 4) по предоставляемой пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следовательно, с точки зрения пользователей бухгалтерской отчетности, учетная политика организации необходима для того, чтобы они могли:

во-первых, уяснить, каким именно образом были получены данные отчетности, какие методы и процедуры применялись организацией, что способствует достижению такой характеристики бухгалтерской информации, как понятность;

во-вторых, убедиться в сопоставимости информации, содержащейся в отчетности за разные отчетные периоды, и, следовательно, проводить анализ динамики положения организации, а также разрешить вопрос о степени сопоставимости данных отчетности различных организаций (если к одному и тому же объекту учета операции применяются неодинаковые учетные методы, пользователю могут потребоваться соответствующие поправки, перерасчеты);

в-третьих, получить дополнительную информацию об изменениях в деятельности организации, поскольку появление новых хозяйственных операций, объектов, новых экономических условий при проведении ранее выполнявшихся операций может вызвать соответствующие дополнения, изменения в учетной политике.

Взаимосвязь данных бухгалтерской отчетности

Бухгалтерский баланс

Отчет о движении денежных средств

Отчет о прибылях и убытках

Актив Пассив

Сн

Долго - Собст -

срочные венный

активы капитал

Кратко - Долго-

срочные срочные активы обяза -

тельтва

Кратко -

срочные

обяза-

тельства

Доходы - расходы от текущей деятельности

Доходы - расходы от инвестиционной деятельности

Доходы - расходы от финансовой деятельности

Иные доходы – иные расходы

Движение денежных средств по текущей деятельности

Движение денежных средств по текущей деятельности

Движение денежных средств по инвестиционной деятельности

Влияние изменения курса иностранной валюты

Ск

Результат

Отчет об изменении капитала

Рис. 4. Взаимосвязь данных различных форм бухгалтерской отчетности

1. *Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и отчетности – основа формирования учетной политики*

*2.1. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и отчетности*

Для достижения единообразия в ведении учета и составлении отчетности, повышения достоверности и своевременности отчетной информации в Республике Беларусь осуществляется государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности. Оно выражается в создании единого методологического и правового обеспечения бухгалтерского учета и отчетности для всех организаций, независимо от их форм собственности и ведомственной подчиненности.

Пунктом 1 статьи 4 Закона № 57-З определено, что законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности основывается на Конституции Республики Беларусь и состоит из настоящего Закона, нормативных правовых актов Президента Республики Беларусь и принятых в соответствии с ними иных актов законодательства Республики Беларусь, регулирующих отношения в области бухгалтерского учета и отчетности.

При этом государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь и иными республиканскими органами государственного управления, осуществляющими государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности.

По отдельным аспектам методики ведения бухгалтерского учета будут применяться как национальные стандарты, так и инструкции, разъясняющие национальных стандартов. Таким образом, устанавливается следующая иерархия нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности: Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" - национальный стандарт - инструкция – ЛНПА (учетная политика) рис 1.

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь

I. Законодательный уровень

Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»

Национальные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности

II. Нормативный уровень

III. Методический уровень

Инструкции по бухгалтерскому учету

Локальные нормативно-правовые акты организации (организационно-правовые и распорядительные документы организации)

IV. Уровень организации

Рис 1. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и отчетности

*2.1. Место учетной политики в системе нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность*

В соответствии с требованиями ст. 1  [Закона Республики Беларусь от 10.01.2000 № 361-З "О нормативных правовых актах Республики Беларусь"](consultantplus://offline/ref=6769F41404483966FB27CCFC24CE7920F106CFEDF27206FAA9569801F55FBAE1B6E41299CD2C77EAAD9EB103A1c4d7F) (с изм. и доп., далее – Закон о нормативных правовых актах) учетная политика организации является локальным нормативным правовым актом.

По мнению некоторых зарубежных ученых Российской Федерации и Украины учетная политика может состоять из двух уровней (рис. 2):

- политика государственных органов по развитию системы учета (Совет Министров Республики Беларусь, Верховный Совет Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь и др.);

- политика конкретной организации по обеспечению надежности финансовой отчетности.

Уровни учетной политики

II уровень

I уровень

Политика конкретной организации по обеспечению надежности финансовой отчетности

Политика государственных органов по развитию системы учета (Совет Министров Республики Беларусь, Верховный Совет Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь и др.)

- рабочий план счетов;

- форма бухгалтерского учета (наличие регистров и взаимосвязь между ними);

- технология обработки данных (последовательность фиксации, сбору, обработки информации и записи в регистрах бухгалтерского учета;

- организация системы внутреннего контроля;

- технология формирования отчетности;

- подготовительные работы по формированию отчетности;

- порядок проведения инвентаризации;

- другие виды работ

- признание страной МСФО и адаптация их к национальной системе учета;

- решение вопросов по уровню регламентации учета;

- разработка национального плана счетов;

- разработка и утверждение форм отчетности;

- методологическое и организационное руководство системой учета в стране;

- создание условий по подготовке кадров к развитию научных исследований в учете;

- программа книгоизданий, обеспечение литературой бухгалтеров-практиков

Рис. 2. Уровни учетной политики

*2.3. Основные правила трактовки нормативных правовых актов*

Выше мы рассмотрели бухгалтерское законодательство. Но на практике бухгалтер руководствуется наряду с бухгалтерским законодательством правовыми нормативными актами других отраслей: налоговым, таможенным, гражданским, трудовым и др. В связи с этим бухгалтеру очень важно определить их юридическую силу и действие во времени. Основные правила трактовки нормативных правовых актов регламентированы Законом о нормативных правовых актах.

При толковании нормативных правовых актов не допускается внесение в них изменений и (или) дополнений.

В случае коллизии между нормативными правовыми актами субъекты правоотношений обязаны руководствоваться нормой акта, обладающего более высокой юридической силой.

В случае коллизии между нормативными правовыми актами, обладающими равной юридической силой, и если ни один из них не противоречит акту с более высокой юридической силой, действуют положения акта, принятого (изданного) позднее.

Таким образом, при противоречии нормативных правовых актов (далее – НПА) по одному и тому же аспекту, следует последовательно ответить на следующие вопросы (рис. 3).

Нормы НПА, обладающего большим статусом, отменяют противоречащие ему нормы НПА, обладающего меньшим статусом.

Кто издал НПА

Кто трактует

Выбор отрасли права для понимания фактов хозяйственной жизни зависит от цели, которую в данный момент преследует администратор.

Для целей бухгалтерского учета норма бухгалтерских правил имеет приоритет по сравнению с нормами НПА для других отраслей права.

Если в данной отрасли права нет определения упоминаемого термина, то следует пользоваться его трактовкой, данной в НПА более высокого уровня, или же трактовкой, приведенной в другой отрасли права.

Какова соподчиненность действующих НПА (для различных отраслей права, обладающих одинаковым статусом)

Как трактует

Какова дата вступления нормы в силу

Когда трактует

Требования НПА, изданных одной и той же инстанцией, предполагает отмену прежней нормы вы пользу новой.

В случае противоречия предписаний, содержащихся в одном и том же НПА, одно из которых носит общий (широкий), а другое – специальный характер, применяется специальная (узкая) норма).

Как разрешаются противоречия в предписании одного и того же НПА

Что трактует

Рис 3. Правила трактовки нормативных правовых актов

*3. Концепция разработки и подготовки учетной политики для различных целей*

*3.1. Политика организации*

Всякая коммерческая организация создается с целью получения прибыли (ч. 1 ст. 46 ГК). В связи с этим ею ставятся и, по возможности, решаются различные задачи. Для достижения этих цели и задач разрабатываются тактика и стратегия (политика). Такая политика может касаться бухгалтерского, налогового и управленческого учета, ценообразования, договорной работы и др.

В отечественной практике термин «учетная политика» был позаимствован из зарубежного опыта и Международных стандартов финансовой отчетности как буквальный перевод с английского «accounting policies». Значение этого термина раскрывается в законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и Инструкции по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 № 62 (далее – Инструкция № 62). Что же касается других используемых в практике отечественных работников коммерческих организаций терминов «учетная политика организации для целей налогообложения», «учетная политика организации для целей ценообразования», «договорная учетная политика организации» и др., то данные термины не раскрыты в нормативных правовых актах Республики Беларусь. Таким образом, учетную политику организации в широком смысле слова определяют как управление учетом, а в узком – как совокупность способов ведения бухгалтерского учета (выбор из имеющихся вариаций).

Потребность в принятии учетной политики связана с тем, что с переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к этому процессу заключается, в основном, в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организация самостоятельно разрабатывает учетную политику для решения поставленных перед учетом задач. С развитием рыночных отношений учетной политике придается все большее значение.

Учетная политика — это, в конечном итоге, средство определить легальными способами желаемую величину прибыли в конкретной организации. Поэтому правильный выбор учетной политики во многом определяет эффективность всей хозяйственной деятельности этой организации.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п. 2 Инструкции № 62). В теории бухгалтерского учета данные способы представлены в виде элементов метода бухгалтерского учета (рис. 1).

Элементы метода бухгалтерского учета

документация

По обеспечению первичного наблюдения

инвентаризация

оценка

По обеспечению стоимостного измерения

калькуляция

счета

Связанные с текущей группировкой и систематизацией

двойная запись

баланс

Связанные с итоговым обобщением данных

отчетность

Рис. 1. Элементы метода бухгалтерского учета

Основные свойства и характеристики учетных стандартов как регулятивных документов:

предопределяют нормирование объекта;

имеют регулятивную природу;

являются обязательными для исполнения;

обеспечивают соблюдение требований законности распоряжений в области бухгалтерского учета;

отвечают требованию комплексности, поскольку являются взаимосвязанными;

имеют целенаправленный характер;

обладают минимальным количеством данных, характеризуются компактностью и удобством в использовании;

содержат конкретную информацию, позволяющую снизить степень неопределенности при решении учетных задач;

обеспечивают возможность осуществления процесса оценки эффективности управляющих действий;

содействуют организации и проведению внешнего контроля ведения бухгалтерского учета.

Цель стандартизации учетного процесса — способствовать составлению эффективной учетной политики, где под эффектом понимается достижение целей и решение определенных задач, установленных руководством организации и нашедших отражение в бухгалтерском учете.

*3.2. Факторы, которые следует учесть при разработке учетной политики*

Учетная политика организации призвана создать условия для:

- получения достоверных данных бухгалтерской отчетности;

- минимизации затрат, связанных с получением первичной информации, ее обработкой и составлением отчетности;

- обеспечения рационального использования учетных кадров.

Не существует одинаковых типов организаций. Каждое из них постоянно сталкивается с разнообразными ситуациями. Предусмотреть все многообразие случаев хозяйственной жизни организации в нормативных правовых актах нереально. Каждая организация для достоверного отражения своего финансового положения должна учитывать присущие именно ей особенности (стратегию и тактику, структуру управления, виды и объемы деятельности, специфику проводимых операций, формы взаимодействия с партнерами, возможности использования современных средств обработки и передачи информации и др.) (рис.2). Это обусловливает необходимость предоставления организациям права выбора совокупности способов и методов ведения бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности.

Стратегия финансово-экономического развития

Организационно-правовая форма организации (статус)

Уровень технической оснащенности организации

Форма собственности

Состояние нормативно-правовой базы

Отрасль экономики

Экономическое состояние организации и в целом Республике Беларусь

Размер организации

Кадровое обеспечение (уровень квалификации бухгалтерских кадров, инициативность и предприимчивость руководства

Наличие структурных подразделений

Другие факторы

Рис. 2. Факторы, влияющие на подходы при формировании учетной политики

Кроме того, не следует забывать, что расходы по ведению учета и составлению отчетности ложатся непосредственно на саму организацию. Поэтому, она, с одной стороны, непосредственно заинтересована в снижении расходов, связанных с учетным процессом, а, с другой стороны, только она, исходя из имеющейся ситуации, может решить, как построить у себя учет, чтобы обеспечить минимизацию расходов по его ведению и наиболее эффективному использованию бухгалтерских кадров. Заметим, что нормативные правовые акты, не задавая правил учета и отражения в отчетности для всех конкретных практических случаев, оставляют место для вынесения бухгалтером своего профессионального суждения по ряду аспектов. Это, в свою очередь, увеличивает потенциальную возможность для проявления субъективизма. Поэтому значение учетной политики состоит в ограничении области применения субъективного подхода и обеспечении проверки произвольного и неоправданного использования методов бухгалтерского учета.

*4. Формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета*

*4.1. Принципы учета и состав учетной политики*

В широком смысле слова принцип – это основное, исходное положение, какой-нибудь науки, теории и т.п. Применительно к бухгалтерскому учету общепринятые принципы бухгалтерского учета – система правил бухгалтерского учета, применяемая в установленном порядке в соответствующем государстве в соответствующий период времени. Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности (рис. 4).

Выше отмечалось, что ведение бухгалтерского учета осуществляется для того, чтобы путем предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечить необходимой информацией ее пользователей. Учетная политика организации включает в себя (п. 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и отчетности):

применяемые организацией виды учетной оценки;

план счетов бухгалтерского учета организации;

разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;

применяемую организацией форму бухгалтерского учета;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

В приложениях к данному пособию приведены:

описание принятых способов ведения бухгалтерского учета;

план счетов бухгалтерского учета организации;

регламентацию движения первичных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота).

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

Принципы бухгалтерского учета и отчетности

непрерывности деятельности

обособленности

активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации

информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем

соответствия доходов и расходов

начисления

хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним

расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии)

преобладания экономического содержания

правдивости

активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством РБ о бухгалтерском учете и отчетности

хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания

осмотрительности

нейтральности

отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата

учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена

уместности

полноты

наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации

полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации

понятности

сопоставимости

заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации

возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций

Рис. 4. Принципы бухгалтерского учета и отчетности

*4.2. Формирование учетной политики*

Согласно п. 11 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете и отчетности в обязанности *главного бухгалтера* организации входит формирование учетной политики организации. Организация самостоятельно формирует свою учетную политику и излагает ее в *положении* об учетной политике, которое подписывается главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждается руководителем организации. Следовательно, формирование учетной политики осуществляется поэтапно:

− сначала определяются стратегические цель и задачи на данном этапе развития конкретной организации. При формировании учетной политики в качестве основных ключевых могут быть определены следующие задачи:

повышение финансовой устойчивости организации, усиление ее независимости от внешних факторов в результате наращивания источников собственных средств;

целевое накопление и использование накопленных материальных и финансовых ресурсов преимущественно на развитие организации, ее техническое модернизация и перевооружение;

направление имеющихся финансовых ресурсов преимущественно на текущее потребление в виде увеличения социального пакета работникам, выплаты дивидендов акционерам и т.п.

− затем осуществляется выбор инструментов для достижения выбранных цели и задач. Определение наиболее эффективного подхода с учетом выбранного спектра для достижения оптимальной учетной политики. Под оптимальной учетной политикой организации принято понимать политику, при которой организация на основе избранных ею способов и методов ведения учета обеспечивает максимальную эффективность своей финансово-хозяйственной деятельности. Для эффективно сформированной учетной политики характерна возможность:

повышения финансовой устойчивости организации;

оптимизации налоговой нагрузки;

уменьшения допускаемых организацией ошибок и неточностей при организации и ведении бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;

− в заключении осуществляется закрепление в положении по учетной политике организационно-методических и технических аспектов с учетом выбранного инструментария.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Однако, сформированная учетная политика не является догмой. Изменение на внешнем рынке, экономической и политической ситуации, появление новых инструментов, все это позволяет пересмотреть подходы и выработать новую учетную политику на предстоящую перспективу.

*4.3. Раскрытие учетной политики*

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. При этом 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.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в составе бухгалтерской отчетности, относятся способы погашения стоимости основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных и иных долгосрочных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и другие.

Для пользователей в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию избранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отличные от применяемых в *предыдущем* отчетном периоде, а также изменения в учетной политике, *существенно* влияющие на принимаемые пользователями на основе бухгалтерской отчетности экономические решения в отчетном периоде или в *периодах, следующих за отчетным*, а также причины этих изменений. Влияние таких изменений отражается также в отчете об изменении капитала.

Следует подчеркнуть, что на практике не всегда возможно рассчитать сумму воздействия в будущих периодах. Поэтому, если сумма воздействия в будущих периодах не раскрывается, потому что ее оценка практически невозможна, то организация обязана раскрыть этот факт.

*4.4. Форма изложения учетной политики*

Учетная политика организации, являясь локальным нормативным правовым актом, есть не что иное, как внутрифирменный стандарт (положение) по бухгалтерскому учету и отчетности на определенный финансовый период, как правило, не менее финансового года.

Форма изложения учетной политики нормативными правовыми актами не определена. Следовательно, она устанавливается организацией и может представлять собой таблицу, текст, рисунок либо их комбинацию. Структура изложения определяется организацией самостоятельно. Например, может использоваться один из следующих подходов:

1) последовательно раскрываются все аспекты объекта учета по элементам метода бухгалтерского учета: по основным средствам (документы и регистры, инвентаризация, оценка и калькуляция, рабочий план счетов и инструкция по его применению, формы отчетности.); нематериальных активов (документы и регистры, инвентаризация, оценка и калькуляция, рабочий план счетов и инструкция по его применению, формы отчетности.) и т.д.

2) последовательно раскрываются все аспекты по элементам учетной политики: организационный, методический, технический;

3) пооперационно. Например, амортизация основных средств, нематериальных активов, погашение стоимости предметов в составе средств в обороте и т.д.

Сложившаяся в Республике Беларусь учетная практика показывает, что организации используют структуру учетной политики по следующим разделам (рис. 2):

Учетная политика применительно к

система внутреннего контроля и отчетности;

организационные аспекты бухгалтерского учета;

техника ведения бухгалтерского учета;

методика ведения бухгалтерского учета;

приложения

бухгалтерскому учету и отчетности

организационные аспекты налогового учета;

техника ведения налогового учета;

методика ведения налогового учета;

приложения

налоговому учету

организационные аспекты управленческого учета;

техника ведения управленческого учета;

методика ведения управленческого учета;

приложения

управленческому учету

организационные аспекты ценообразования;

предоставление скидок;

приложения

ценообразования

организационные аспекты выбора формы договора;

максимальное использование возможностей ИНКОТЕРМС для оптимизации налоговой нагрузки;

приложения

договорной политике

Рис 2. Структура учетной политики

*4.5. Изменение учетной политики*

Изменения в учетную политику организации могут быть внесены в случае:

изменения законодательства Республики Беларусь;

изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;

принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Изменения в учетную политику организации в случае, указанном в абзаце третьем части первой настоящего пункта, вносятся с начала отчетного года.

Изменения в учетную политику организации вносятся в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности.

Изменения в учетной политике организации должны быть обоснованы, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации.

Изменения в учетной политике организации в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета должны вводиться с начала отчетного года, быть обоснованными и оформленными соответствующим решением руководителя организации. Согласно п. 10 Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 111 (далее − Инструкция № 111), если данные за период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке в соответствии с законодательством, а также с учетом изменений учетной политики, в том числе произведенной реорганизации организации.

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. Изменения учетной политики, оказавшие влияние на финансовые результаты деятельности организации, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности. Согласно п. 78 Инструкции № 111 по строке 020 «Корректировки в связи с изменением учетной политики» показываются изменения величины собственного капитала организации в целом и по каждой статье в отдельности в связи с внесением изменений в учетную политику. По строке 040 «Скорректированный остаток на 31.12.20\_ г.» показывается сальдо по счетам 80 «Уставный капитал», 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»), 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на конец года, предшествующего предыдущему году, скорректированное в связи с внесением изменений в учетную политику и исправлением ошибок (п. 80 Инструкции № 111).

В пояснительной записке подлежат раскрытию избранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отличные от применяемых в предыдущем отчетном периоде. В пояснительной записке подлежат раскрытию изменения в учетной политике, существенно влияющие на принимаемые пользователями на основе бухгалтерской отчетности экономические решения в отчетном периоде или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений (п. 109 Инструкции № 111).

Не рассматривается как изменение учетной политики случай установления организацией учетной политики по отношению к новым по существу фактам хозяйственной деятельности (не имевшимся ранее).

*5. Формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета*

*5.1. Цель, задачи и требования, предъявляемые к учетной политике*

*Цель* учетной политики – обобщить совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета для оптимального достижения организацией выработанной ей долгосрочной стратегии и тактики в области финансов.

Исходя из цели, *задачами* учетной политики являются:

- определение долгосрочных перспектив развития и функционирования данной организации;

- выбор соответствующих инструментов для достижения целей и решения определенных задач, установленных руководством организации. При этом сначала выделяются конкретные направления ведения и организации бухгалтерского учета; затем – определяются возможные варианты, предусмотренные нормативными правовыми актами, после чего выбрать один из возможных способов, а в том случае, когда такого выбора нет – самостоятельно разработать;

- закрепление в локальном нормативном правовом акте выбранную совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета.

Задачи учетной политики

закрепление в локальном нормативном правовом акте выбранную совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета

выбор соответствующих инструментов для достижения целей и решения определенных задач, установленных руководством организации

определение долгосрочных перспектив развития и функционирования данной организации

Рис. 1. Задачи учетной политики

В связи с изложенным, к учетной политике предъявляются *требования*, базирующиеся на нормах, закрепленных в законе о бухгалтерском учете и отчетности принципах бухгалтерского учета и профессионального суждения главного бухгалтера для формирования такой информации, которая:

1) относима к потребностям пользователей при принятии экономических решений;

2) надежна в том смысле, что соответствующая бухгалтерская отчетность:

2.1) правдиво представляет финансовое состояние, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации;

2.2) отражает экономическую сущность операций, других событий и условий, а не только их юридическую форму;

2.3) нейтральна, т.е. лишена предвзятости;

2.4) осмотрительна;

2.5) является полной во всех существенных отношениях.

*5.2. Обязательные условия формирования учетной политики организации*

*для целей бухгалтерского учета*

Выше уже отмечалось, что учетная политика организации формируется главным бухгалтером

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения положения по учетной политике. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Вновь создаваемая организация оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня создания (государственной регистрации).

Отчетность включает ряд форм (таблиц), которые характеризуют не только состояние на отчетную дату в разрезе активов, капитала, обязательств, но и движение доходов и расходов за определенный период.

В связи с этим, при формировании учетной политики организации должны быть учтены данные аспекты, в том числе:

− организация системы составления отчетности в организации (включая структурные подразделения);

− получение и проверка данных для формирования отчетности;

− непосредственное составление отчетности;

− утверждение отчетности;

− предоставление отчетности ее пользователям и др.

Следовательно, при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа.

*5.3. Элементы учетной политики*

Элементы учетной политики организации для целей бухгалтерского учета представлены на рис. 2.

Учетная политика

Включает в себя принципы учета, законодательные акты, научные положения подсистем учета. Основным местом этого раздела является определение теоретических основ бухгалтерского учета (предмет, метод, правила составления документов, регистров, отчетности), положения и нормативные правовые акты по вопросам организации бухгалтерского учета в Республике Беларусь

Теория

Определяет структуру бухгалтерии и, разработку инструкций, внутренних стандартов, способов ведения бухгалтерского учета, взаимодействие бухгалтерии с управленческими службами и другие аспекты деятельности бухгалтерского аппарата

Организация

Включает принципы и правила получения, обработки, фиксации, передачи информации, оценки, ведения счетов, критериев разделения основных средств и предметов в составе средств в обороте, начисления амортизации, учет ремонтов, оценка запасов, списание затрат будущих периодов, определение времени реализации продукции, товаров, работ, услуг, учету и распределению комплексных затрат и включения их в себестоимость, формирования уставного капитала, фондов специального назначения и других вопросов учета

Методология

Предполагает использование следующих элементов:

- рабочий план счетов;

- формы бухгалтерского учета;

- алгоритм прохождения документов и их обработки;

- организация системы внутреннего контроля;

- порядок составления регистров бухгалтерского учета и форм отчетности;

-проведения инвентаризации имущества и обязательств

Технология

Рис. 2. Элементы учетной политики

*6. Идентификация объектов бухгалтерского учета*

*6.1. Признание имущества, обязательств, доходов и расходов*

Элементами бухгалтерской отчетности являются в:

–*бухгалтерском балансе*:

активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод,

собственный капитал – активы организации за вычетом ее обязательств

обязательства – задолженность организации, возникшая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации;

– *отчете о прибылях и убытках:*

доходы – увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации

расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации.

*6.1.1. Имущество*

Активы в свою очередь подразделяются на долгосрочные и краткосрочные. Основным критерием разделения активов и обязательств на долгосрочные и краткосрочные является период в 12 месяцев. Однако, поскольку статьи в отчетности разукрупнены по видам имущества, то следует учесть ряд аспектов, которые используются в нормативных правовых актах по их классификации (реклассификации). Инструкцией № 50 предусмотрена следующая группировка долгосрочных активов:

- основные средства,

- нематериальные активы,

- доходные вложения в материальные активы,

- долгосрочные финансовые вложения,

- оборудование к установке и строительные материалы,

- вложения в долгосрочные активы,

- отложенные налоговые активы.

*6.1.2. Обязательства*

В разделе IV «Долгосрочные обязательства» приводится информация о долгосрочных обязательствах организации, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты (п. 42 Инструкции № 111).

В разделе V «Краткосрочные обязательства» приводится информация о краткосрочных обязательствах организации, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты (п. 49 Инструкции № 111).

*6.1.3. Доходы и расходы*

Доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников) (п. 2 Инструкции № 102).

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) (п. 2 Инструкции № 102).

В учетной политике необходимо закрепить состав доходов и расходов с учетом требований пункта 5 Инструкции № 102 - доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

доходы и расходы по текущей деятельности с группировкой на прямые и косвенные, условно-постоянные и переменные;

доходы и расходы по инвестиционной деятельности;

доходы и расходы по финансовой деятельности;

иные доходы и расходы.

*6.2. Определение единицы бухгалтерского учета имущества*

 Единицей бухгалтерского учета основных средств является *инвентарный объект* (п. 6 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств).

Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплексом конструктивно сочлененных предметов (далее – комплекс) является один или несколько предметов, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять определенные функции только в составе комплекса.

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования, то каждая такая часть принимается к бухгалтерскому учету как отдельный инвентарный объект основных средств при выполнении условий, указанных в частях второй–третьей настоящего пункта.

Основное средство, находящееся в собственности нескольких организаций, отражается в каждой из них как основное средство в соответствующей доле.

 Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является *инвентарный объект* (п. 9 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов).

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Единицей бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости является *инвентарный объект* (п. 4 Инструкции по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости).

В зависимости от вида запасов, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета запасов может быть *номенклатурный номер, партия, однородная группа* (п. 25 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов).

*7. Выбор и обоснование способов ведения бухгалтерского учета*

*фактов хозяйственной деятельности*

*7.1. Первичное наблюдение*

Документирование является одним из основополагающих элементов метода бухгалтерского учета и входит в группу первичного наблюдения. [Первичные учетные документы, обязательные к применению всеми субъектами хозяйствования, определены в](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011) [[Перечне](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=115139;fld=134;dst=100010) [первичных учетных документов, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.03.2011 № 360 и включают следующие документы:](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[товарно-транспортная накладная;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[товарная накладная;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[приходный кассовый ордер;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[расходный кассовый ордер;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[[акт](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)](consultantplus://offline/belorus?base=BEDOCS;n=111885;fld=134;dst=100016) [о приеме-передаче основных средств;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[[акт](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)](consultantplus://offline/belorus?base=BEDOCS;n=111885;fld=134;dst=100181) [о приеме-передаче нематериальных активов;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[[акт](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)](consultantplus://offline/belorus?base=BEDOCS;n=116119;fld=134;dst=100013) [сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[[акт](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)](consultantplus://offline/belorus?base=BEDOCS;n=116119;fld=134;dst=100200) [о передаче не завершенного строительством объекта;](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

[акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры.](consultantplus://offline/belorus?base=BELAW;n=110525;fld=134;dst=100011)

Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления. Организации, разрабатывая самостоятельно форму первичного учетного документа, должны учесть наличие в них обязательных сведений, а затем уточнить при необходимости график документооборота, регистры бухгалтерского и налогового учета и номенклатуру дел по таким документам.

*7.2. Альбом форм первичных учетных документов*

Каждой организацией разрабатывается и ее руководителем утверждается альбом форм первичных учетных документов с учетом требований к таким документам, рассмотренным выше. При формировании альбомов может применяться два подхода. В альбоме аккумулируются все первичные документы, применяемые данной организацией. Структуру такого альбома целесообразно строить с использованием *пообъектного подхода*: документы в альбоме структурируются по объектам учета:

документация по учету основных средств;

документация по учету нематериальных активов;

документация по учету материалов;

документация по учету горюче-смазочных материалов;

документация по учету бланков строгой отчетности;

документация по учету цветных и драгоценных металлов;

документация по учету предметов в составе средств в производстве;

документация по учету специальной одежды и обуви и средств индивидуальной защиты;

документация по учету кассовых операций, платежных и банковских операций;

документация по учету труда и заработной платы;

документация по учету пенсий и пособий, а также расчетов с Фондом социальной защиты;

документация по учету затрат и выходу продукции основного производства;

документация по учету процесса отгрузки и реализации;

документация по учету кредитных ресурсов;

документация по учету резервов;

документация по учету расчетов с бюджетом;

документация по учету расчетов с учредителями;

документация по учету работы и технического состояния транспорта, машин и механизмов;

документация по организации внутреннего контроля (проведению инвентаризаций и различного рода проверок).

В соответствии с требованиями системы стандартизации Республики Беларусь каждый раздел альбома должен состоять из четырех частей:

титульный лист;

перечень документов данного раздела;

образцы документов. Образец документа полностью совпадает (повторяет) типовой или установленный у данной организации. В нем в качестве образца заполнены все обязательные реквизиты;

краткие указания по применению документов, уточняющие требования, предъявляемые к оформлению конкретного документа.

*7.3. Индивидуальный график выполнения работ*

Индивидуальный график выполнения работ составляется в развитие должностных инструкций работника с учетом графика документооборота и графиком технологической обработки документов. В индивидуальном графике выполнения работ указывается перечисление выполняемых должностных обязанностей каждого работника, а также срок выполнения данного вида работ. Он может быть оформлен следующим образом.

Индивидуальные графики выполнения работ каждого работника должны быть увязаны между собой с таким расчетом, чтобы работа каждого исполнителя не зависела (минимально зависела) от недостатков в работе других работников бухгалтерии. Наличие индивидуальных графиков повышает ответственность исполнителей за работу, вносит четкость и организованность в учетный процесс. Индивидуальный график составляется в двух экземплярах: один находится у работника, другой – у главного бухгалтера.

*7.4. График документооборота*

График документооборота определяет объем, последовательность выполняемых учетных работ, сроки выполнения, конкретных исполнителей и позволяет устранить дублирование, определить точки пересечения взаимоконтролируемых показателей, равномерно распределить занятость бухгалтеров в учетном процессе. График документооборота определяет объем, последовательность выполнения учетных работ, сроки выполнения, конкретных исполнителей и позволяет устранить дублирование, определить точки пересечения взаимоконтролируемых показателей, равномерно распределить занятость бухгалтеров в учетном процессе.

Чтобы не возникало разногласий и неточностей по реквизитам, содержанию и формам представляемых в бухгалтерию документов, у непосредственных исполнителей должны быть образцы документов. Необходимо проинструктировать исполнителей о требованиях и сроках, предъявляемых к документам, поступающим от других субъектов хозяйствования (товарные и товарно-транспортные накладные и др.).

*7.5. График технологической обработки учетной информации*

График технологической обработки учетной информации составляется главным бухгалтером по согласованию с заинтересованными лицами и утверждается руководителем организации. Выписка из него находится у непосредственного исполнителя, оформляющего хозяйственную операцию приведенным в графике документом.

Рассмотрим технологию обработки учетной информации (учетный цикл общий).

1. Составление внутри организации и получения со стороны первичных документов, ответственными лицами, в момент совершения хозяйственных операций или сразу же после них.

2. На основании концепций бухгалтерского учета проведение анализа содержания хозяйственных операций с целью определения, какие счета будут дебетоваться, какие – кредитоваться и на какие суммы, с целью отражения факта хозяйственной жизни в учетных регистрах.

3. Проверка законности операции, правильности составления первичных документов (наличие всех необходимых реквизитов) регистрация операций в журналах (регистрах бухгалтерского учета).

4. Выведение оборотов по всем аналитическим счетам, субсчетам и синтетическим счетам с закрытием отдельных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных, операционных и других.

При этом соблюдаются следующие правила:

счета закрываются полностью или выводятся обороты и сальдо за определенный отчетный период;

проводки из них на другие корреспондирующие счета поступают только на счета, стоящие в очередности позже уже закрытых;

записи в регистры счетов, стоящих впереди закрываемых, а значит, и исправления в их обороты не допускаются во избежание нарушения целостности принятой системы учета.

5. Последовательность закрытия счетов (рис. 2).

Первыми закрываются счета учета денежных средств и кредитов банка

Закрываются счета учета расчетов с персоналом

Закрываются счета учета движения имущества

Подводятся итоги по счетам финансирования

Начисляется амортизация основных средств и нематериальных активов

Обрабатывается группа счетов по долгосрочным активам

После определения реализации выполняется расчет налогов, включаемых в себестоимость

После сбора всех затрат определяется себестоимость по видам продукции, работ, услуг, учитываемых на счетах

Просчитывается выход готовой продукции и поступление товаров, учитываемых на счетах

Выполняется расчет реализации, и закрываются расчеты с покупателями

Отдельно закрываются претензионные счета

Подводятся итоги по взаиморасчетам, учитываемым на счетах

Завершается выведение оборотов по формированию конечного финансового результата (прибыли, убытка) по видам деятельности

Рис. 2. Последовательность закрытия счетов

6. Подготовка бухгалтерской отчетности и заполнение установленных отчетных форм (в соответствии с табелем отчетности).

7. Перенос исходящих остатков из учетных регистров за предыдущий отчетный период в учетные регистры, открываемые на новый отчетный период.

В случае изменения требований к применяемому документу или его отмены, в график технологической обработки документов в установленном порядке вносятся дополнения или изменения. Технология обработки учетной информации может быть построена по отельной хозяйственной операции.

*7.6. Выбор формы ведения бухгалтерского учета и учетных регистров*

Выше отмечалось, что регистры бухгалтерского учета составляются в соответствии с применяемой организацией формой бухгалтерского учета. Работы по регистрации, классификации, движению, учету и хранению документов называются делопроизводством. С точки зрения бухгалтерской службы такое делопроизводство зависит от целого ряда аспектов.

*7.7. Инвентаризация имущества и обязательств.*

Учетная политика организации включает порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации.

В учетной политике организации в отношении аспектов инвентаризации должна содержаться как минимум следующая информация:

- перечень активов и обязательств, подлежащих инвентаризации;

- периодичность проведения инвентаризации;

- лица, ответственные за проведение инвентаризации

- сроки проведения инвентаризации;

- продолжительность инвентаризации;

- график инвентаризации.

Сроки проведения инвентаризаций зависят от количества объектов инвентаризации и числа инвентаризационных комиссий. При подготовке и проведении инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности следует учесть следующее:

* инвентаризация, связанная с составлением годовой отчетности, проводится по состоянию не ранее чем на 1 октября отчетного года;
* сроки проведения инвентаризации должны быть максимально сжатыми, чтобы не дестабилизировать производственную деятельность организации.

*7.8. Организация системы внутреннего контроля*

Система внутреннего контроля − это совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств для эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данной организации надзор и проверку:

1) *соблюдения требований законодательства*;

2) точности и полноты документации бухгалтерского учета;

3) *своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности*;

4) *предотвращения ошибок и искажений*;

5) *исполнения приказов и распоряжений руководства*;

6) *обеспечения сохранности имущества организации* и др.

*7.8.1. Организация материальной ответственности*

Пунктом 5 статьи 12 Трудового кодекса Республики Беларусь (далее по тексту – ТК) определено, что наниматель имеет право привлекать работника к материальной ответственности в порядке, установленном главой 37 указанного Кодекса.

При этом в соответствии со статьей 400 ТК, работник может быть привлечен к материальной ответственности при одновременном наличии следующих условий:

ущерба, причиненного нанимателю при исполнении трудовых обязанностей;

противоправности поведения (действия или бездействия) работника;

прямой причинной связи между противоправным поведением работника и возникновением у нанимателя ущерба;

вины работника в причинении ущерба.

Материальная ответственность возникает у работника, работающего по трудовому договору. Следовательно, первым этапом возникновения материальной ответственности является заключение трудового договора. Кроме того, в организации должен иметься утвержденный приказом руководителя перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми должны заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности. При его формировании можно исходить из Примерного перечня должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми нанимателем могут заключаться письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности.

Размер причиненного организации вреда определяется по фактическим потерям, на основании данных бухгалтерского учета, исходя из балансовой стоимости (себестоимости) имущества за вычетом амортизационных отчислений или износа по установленным нормам. При определении размера вреда учитывается только прямой действительный ущерб, неполученные доходы не учитываются (ст. 400 ТК). Определение размера ущерба производится в порядке, установленном законодательством (ст. 400 ТК).

Организациями может быть разработано внутрифирменное Положение о возмещении вреда, нанесенного нанимателю.

*7.9. Организация системы бухгалтерского учета*

Согласно ст. 7 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» руководитель организации вправе в зависимости от объема учетной работы:

создавать структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

возлагать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности на главного бухгалтера;

передавать по договору ведение бухгалтерского учета и составление отчетности организации или индивидуальному предпринимателю, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

Руководитель микроорганизации, товарищества собственников, общественной и религиозной организации (объединения) вправе вести бухгалтерский учет и составлять отчетность лично, если этот руководитель отвечает требованиям, предъявляемым к главному бухгалтеру.

Форма организации бухгалтерского учета влияет, в том числе, и на организацию работы с документами (рис. 1).

Форма организации бухгалтерского учета

Ведет руководитель

Ведет стороннее лицо

Ведет главный бухгалтер

Уровень централизации

Организуется бухгалтерия

Централизованная

Структура бухгалтерской службы

Бухгалтерии в структурных подразделениях

Вертикальная

Горизонтальная

Рис. 1. Формы организации бухгалтерского учета

При выборе формы организации бухгалтерского учета следует руководствоваться не только ее преимуществами или недостатками, но и различного рода требованиями и ограничениями, предусмотренными законодательством Республики Беларусь.

*8. Стоимостное измерение*

Для отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни и хозяйственных операций производится их оценка. Учетная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации производится в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются:

*первоначальная стоимость* – стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету;

*приведенная* (дисконтированная) стоимость – текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства;

*переоцененная* стоимость – стоимость актива или обязательства после их переоценки;

*другие виды* учетной оценки, установленные законодательством Республики Беларусь.

Порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь.

В основе оценки лежат общепризнанные принципы бухгалтерского учета, рассмотренные в других разделах пособия.

Следовательно, варианты учетной политики для целей бухгалтерского учета должны содержать информацию в отношении основных средств и доходных вложений в материальные активы (методы амортизации), нематериальных активов (методы амортизации), финансовых вложений (формирование резерва под обесценение), материалов, предметов составе средств в обороте (погашения стоимости), товаров, готовой продукции, дебиторской и кредиторской задолженности, создания резервов по сомнительным долгам и др..

*9. Текущая группировка*

*9.1. Рабочий план счетов*

Учетная политика организации включает план счетов бухгалтерского учета организации (далее – рабочий план счетов). Он содержит полный перечень счетов, включая субсчета, и аналитические счета, забалансовые счета, необходимых для ведения бухгалтерского учета. Для бухгалтерского учета хозяйственных операций организация по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь может при необходимости вводить в рабочий план счетов дополнительные счета, используя свободные номера счетов. Организация может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Аналитический учет – детализированное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета. В Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50) в некоторых случаях прямо указано на организацию аналитического учета по некоторым счетам.

*9.2. Цели и задачи, решаемые при разработке рабочего плана счетов*

Цель построения аналитического учета активов, обязательств собственного капитала, доходов и расходов по счетам и субсчетам − обеспечить возможность получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской, управленческой, налоговой и статистической отчетности.

Можно выделить несколько задач, стоящих при разработке рабочего плана счетов:

- необходимость учитывать отраслевую специфику организации. Особенно данный аспект актуален для многопрофильных организаций;

- соблюдение принципа полезности;

- регламентация единого подхода организаций, входящих в группу;

- получение и формирование информации для целей налогового учета и др.

*9.3. Подходы при составлении рабочего плана счетов с учетом выбранной формы ведения бухгалтерского учета для реализации аспектов налогового и управленческого учета*

Составление рабочего плана счетов организации проходит в несколько этапов (шагов) (рис. 1).

|  |  |
| --- | --- |
| 1 этап | **Формулирование классификационных признаков и критериев группировки** |

|  |  |
| --- | --- |
| 2 этап | **Определение объектов в соответствии с выбранным классификационным признаком** |

|  |  |
| --- | --- |
| 3 этап | **Отнесение классификационных признаков к субсчетам и аналитическим счетам согласно уровню соответствующей цели** |

Рис. 1. Формирование рабочего плана счетов

*10. Итоговое обобщение*

*10.1. Баланс и бухгалтерская отчетность*

До заполнения форм бухгалтерской отчетности составляется оборотный баланс, а затем на основании данных регистров аналитического и синтетического учета формируются данные форм бухгалтерской отчетности

В настоящее время бухгалтерская отчетность организаций (за исключением некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность и не имеющих, за исключением выбывших активов, оборотов по реализации товаров, выполнению работ, оказанию услуг) за квартал и год состоит из (пункты [2](consultantplus://offline/ref=DB64E6B711002AEB7E716587A85713351F220EA9000462B0FEC7C367085378BA811CEE2AC26CDA82675AD1360EJ9WCK) − [4](consultantplus://offline/ref=DB64E6B711002AEB7E716587A85713351F220EA9000462B0FEC7C367085378BA811CEE2AC26CDA82675AD13609J9WCK) Инструкции № 111).

 При внесении дополнительных реквизитов и сведений в бухгалтерскую отчетность должна быть соблюдена структура (коды строк и граф) бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании полученных средств (п. 9 Инструкции № 111).

Таким образом, если организацией будет принято расширить перечень дополнительных реквизитов, то этот аспект должен быть закреплен в учетной политике организации.

*10.2. Формирование, рассмотрение, подписание, утверждение и представление по обязательным пользователям отчетности*

Отчетность организации подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации. В настоящее время требования отечественного законодательства об утверждении отчетности различны по отношению к организациям различной организационно-правовой формы.

В отношении унитарных предприятий прямого указания по утверждению отчетности нет. Напомним, что согласно части 2 статьи 113 ГК имущество унитарного предприятия находится в государственной либо частной собственности физического или юридического лица. Эти аспекты должны быть учтены при формировании учетной политики, в том числе по срокам и последовательности.

Представление и публикация бухгалтерской отчетности производятся в порядке, установленном законодательством (п. 13 Инструкции № 111).

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается следующий за ним рабочий день. Однако, если организация входит в состав холдинга, либо подчинена вышестоящей, то ей может быть установлен иной срок сдачи (представления) отчетности. В этом случае данный аспект должен быть закреплен в табеле отчетности.

*10.3. Табель отчетности*

Нами уже отмечалось, что данные бухгалтерского учета нужны пользователям для принятия решений. Эти данные формируются и группируются в определенной последовательности и по определенным формам. Отчетность – это документация по установленной форме, содержащая отчет (информацию) о чем-либо. Отчетность составляется на основании данных всех видов текущего учета – бухгалтерского, статистического и оперативно-технического. Табель отчетности составляется главным бухгалтером по согласованию с заинтересованными службами. График утверждается руководителем организации и является приложением к учетной политике. Все представляемые расчеты по налогам и сборам и отчеты должны быть включены в график отчетности.

*11. Учетная политика для целей налогообложения*

*11.1. Понятие учетной политики для целей налогообложения*

Под налоговой системой понимается совокупность налогов, пошлин, сборов, взимаемых на территории государства в соответствии с налоговым законодательством, а также совокупности норм и правил, форм и методов, определяющих правомочие и систему ответственности сторон, участвующих в налоговых правоотношениях.

Ст. 62 НК определено, что налоговым учетом признается осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством.

Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база устанавливается применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

Непосредственно в Налоговом кодексе Республики Беларусь приведены требования со ссылкой на учетную политику в отношении налога на добавленную стоимость, акциза и налога на прибыль. Налоговая политика организации – это ее действия как налогоплательщика по созданию оптимальных (с ее точки зрения) налоговых условий и эффективного управления налогообложением. Таким образом, учетная политика организации должна раскрывать те аспекты, которые связаны с требованиями нормативных правовых актов по представляемой налоговой отчетности, а также той информации, на основе которой она формируется

*11.2. Элементы учетной политики для целей налогообложения*

Элементы учетной политики организации для целей бухгалтерского учета представлены на рис. 1.

Учетная политика

Включает в себя принципы учета, законодательные акты, научные положения подсистем налогового учета. Основным местом этого раздела является определение теоретических основ налогового, положения и нормативные правовые акты по вопросам организации налогового учета в Республике Беларусь

Теория

Определяет разработку инструкций, внутренних стандартов, способов ведения налогового учета

Организация

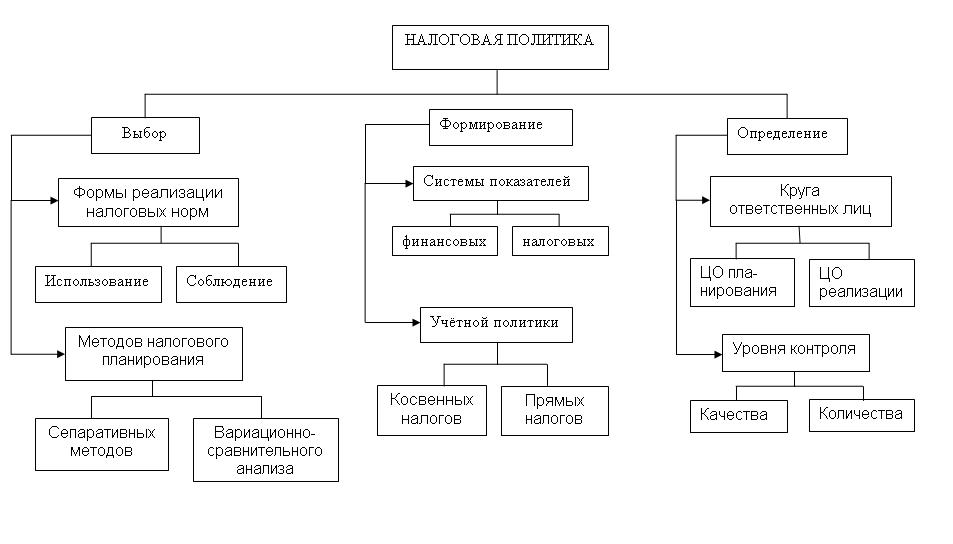
Включает принципы и правила получения, обработки, фиксации, передачи информации и других вопросов налогового учета

Методология

Технология

Предполагает наряду с другими использование и порядок составления регистров налогового учета и форм отчетности и др.

Рис. 1. Элементы учетной политики

  
ЦО - центр ответственности

*11.3. Соотношение учетной политики для целей налогообложения.*

Как отмечалось выше, налоговый учет базируется на данных бухгалтерского учета, что представлено на рис. 2.

Бухгалтерский учет

Учетная политика

Законодательство по бухгалтерскому учету

Регистры бухгалтерского учета (синтетические и аналитические счета)

Бухгалтерская отчетность

Сводный учет

Налоговая отчетность (декларация)

Расчетные корректировки

Налоговый учет

Учетная политика

Налоговое законодательство

Регистры текущего налогового учета (книга покупок, аналитические счета, расчеты лимитируемых и нормируемых затрат)

Рис. 2. Соотношение учетной политики для целей налогообложения.

*12. Учетная политика для ценообразования*

*12.1. Понятие учетной политики для целей ценообразования*

В учетной политике в части ценообразования организации имеют право закрепить: отдельные вопросы формирования цен и тарифов; особенности включения отдельных видов затрат в состав отпускной цены товаров или оказываемых услуг; методы распределения затрат, в т.ч. косвенных расходов, которым организация будет следовать в течение финансового года; необходимые формы документов по ценообразованию и другие вопросы.

*Ценовая политика* – это система стандартных принципов и правил формирования цен на продукцию, товары и тарифов на работы и услуги при осуществлении типовых хозяйственных операций. Основными принципами при формировании эффективной ценовой политики являются:

Ценовая политика отражает общие цели фирмы, которые она стремится достичь, формируя цены своей продукции. Политика цен — это общие принципы, которых предприятие собирается придерживаться в сфере установления цен своих товаров или услуг.

С помощью различных методов ценообразования устанавливают конкретную цену в зависимости от определенных обстоятельств или поставленных целей. Для принятия окончательного решения по ценам менеджер должен рассмотреть все предлагаемые варианты расчета цен. В процессе установления цены продукции предприятие (фирма) должно четко определить цели, которые оно хочет достичь. Чем яснее представление о них, тем легче устанавливать цены новой продукции. К возможным *целям* ценовой политики относятся:

обеспечение выживаемости организации;

максимизация текущей прибыли;

завоевание лидерства по показателю «доля рынка»;

завоевание лидерства по показателю «качество продукции»;

политика «снятия сливок»;

краткосрочное увеличение объемов сбыта продукции.

Аспекты учетной политики для целей ценообразования с одной стороны связаны с договорной политикой, а с другой – с бухгалтерскими управленческими аспектами, а также учетной политикой для налогообложения.

Инструкцией не установлены конкретные требования по оформлению Положения о скидках (далее — Положение). Поэтому для повышения качества работы целесообразно разработать и утвердить локальные Положения по ценовой политике организации (по определению отпускных цен (тарифов); по составу затрат, включаемых в плановую себестоимость производимой продукции), а также разработать ценовую стратегию на перспективу с включением ее в раздел бизнес-плана развития организации. При формировании локальных Положений по ценовой политике организациям можно ориентироваться на нормативные документы отраслевого характера.

В Положении рекомендуется отразить общие подходы (условия, исходя из которых будут предоставляться скидки; максимальный размер; правила, согласно которым применяется конкретный размер скидки с установленным диапазоном) либо установить жестко фиксированную величину по всем или по отдельным условиям, а также возможность суммирования размеров отдельных видов скидок.

*13. Договорная политика организации*

*13.1. Договорная политика организации и ее цели*

В настоящее время нет такой организации, которая бы при своем функционировании (от момента государственной регистрации до исключения из Государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) не использовала различного рода договоры. Первоосновой многих реальных хозяйственных операций в организации (прием работника на работу, приобретение сырья и материалов, отгрузка товаров, оплата партнеру за выполненные работы, снятие денег со счета в банке и т.п.) является не только первичный учетный документ, которым они оформляются, но и договор, регулирующий весь спектр прав и обязательств, возникающих между сторонами соответствующей операции. Договорные отношения являются основой при формировании учетных и отчетных данных работниками бухгалтерских служб. Каждая организация свободна в выборе и заключении определенного вида договора, определении его условий, не противоречащих действующему законодательству, и выборе контрагентов (партнеров) по такому роду договору.

В соответствии с нормами ГК РБ у организаций есть возможность выбора с учетом основополагающих принципов гражданского права:

*1) Принцип свободы выбора договора*;

*2) Принцип диспозитивного регулирования* ряда условий, заключаемых организациями договоров.

Полагаясь на свое профессиональное суждение в отношении договора, бухгалтер отражает последствия его исполнения (неисполнения) в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности, предоставляемой внешним пользователям. Договорная работа в организации имеет особенности, но в целом процесс подготовки и утверждения (подписания) договора и его исполнения можно рассматривать как определенные этапы (рис. 1).

Подготовка к заключению договора

Решение вопроса проведения преддоговорных переговоров с потенциальным партнером; разработка основных условий договора; подготовка бланков договора; составление плана договорной компании

Оценка оснований заключения договора

Решается вопрос заключения либо не заключения договора: анализируются производственная и коммерческая ситуация, в которой находится организация

Оформление договорных отношений

Проводится работа над проектом договора, урегулируются разногласия, конкретизируются содержание договора, порядок внесения в него изменений и расторжения

Исполнители получают информацию в следующих формах: передача подразделениям организации выписок из договора (копий договорных документов); издание специальных документов, содержащих систематизированную информацию об основных условиях договора (опись заказа, план поставки и др.)

Доведение содержания договора до исполнителей

Осуществляется деятельность, направленная на поддержание соответствия работы организации задачам достижения конечных результатов производства, установленных в договоре, путем сравнения данных об условиях договора с данными о ходе производства

Контроль за исполнением договора

Определяются результаты исполнения договора путем сравнения предусмотренных в договоре показателей с фактически достигнутым, анализируются результаты исполнения договора с точки зрения мероприятий по улучшению исполнения договоров, устранение причин их нарушения

Оценка результатов исполнения договора

Рис. 1. Этапы договорной работы в организации

*13.2. Договорная политика в области бухгалтерского учета.*

Смысл договорной политики в области бухгалтерского учета заключается в том, чтобы через изменение юридического оформления хозяйственных операций повлиять на порядок их отражения в бухгалтерском учете, тем самым задавая картину финансового положения организации, отражаемую в бухгалтерской отчетности. Содержание же бухгалтерской отчетности, в свою очередь, влияет на мнение ее пользователей о финансовом благополучии организации и на их конкретные управленческие решения, заключающиеся, например, в том, что вкладывать или не вкладывать деньги в определенные проекты организации, покупать или продавать ее акции, предоставлять или не предоставлять организации кредит и т.д.

Возможность такого влияния на порядок бухучета хозяйственных операций через выбор вида договора и его конкретных условий имеет место в том случае, если методика бухучета операций организации согласно действующему законодательству зависит от их гражданско-правовой трактовки.

*13.3. Договорная политика в области налогообложения*

При выработке договорной политики, особенно в части договоров с зарубежными партнерами, очень важным аспектом является наиболее оптимальное применение Международных правил толкования Инкотермс 2000 - [Правила](consultantplus://offline/ref=5A475188518B4DAAFF6013179137520417A1EAE5AC3785C847E5B3CDE214E3826Fu965L) Международной торговой палаты "Международные правила толкования торговых терминов "Инкотермс 2000" (INCOTERMS 2000 (Публикация МТП N 560)") в части перехода прав собственности, таможенной очистки товара и др. Эти аспекты в части отражения в учете и влияния на методику учета приведены в разделе «*9.1. Рабочий план счетов*».

Кроме того, следует учитывать особенности налогообложения той страны, партнер по бизнесу которой является стороной по договору, в том числе в части избежания двойного налогообложения. Более подробно эти аспекты рассмотрены в разделе «*11.5. Аспекты учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета в части исчисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость*».

*14. Организация системы управленческого учета*

В современной экономической литературе отсутствует однозначное толкование понятия информации, используемой в управленческом учете, которая, как правило, рассматривается обобщенно, применительно к учету в целом. Под учетной политикой в системе управленческого учета (далее – УУП) принято понимать совокупность способов ведения управленческого учета, обеспечивающих его непрерывность и преемственность и способствующих реализации возможностей его элементов в интересах внутрифирменного управления организацией.

Т*актика* управленческого учета включает: организацию, учет, контроль, мотивацию, анализ и регулирование ранее принятых управленческих решений, а также ответственность за их исполнение. Стратегия управленческого учета представляет систему анализа, прогнозирования, планирования и координации управленческих решений, определяющих развитие организации на длительный период.

Таким образом, при разработке УУП конкретизируется:

- для чего и с какой целью внедряется управленческий учет?

- какие задачи планируется решать с его помощью?

Возможны следующие направления:

1. управление затратами;
2. контроль денежных потоков;
3. управление оборотными средствами;
4. повышение отдачи от вложенного капитала;
5. планирование рациональной загрузки оборудования;
6. контроль дебиторской задолженности;
7. оптимизация налоговой нагрузки
8. другие.

При разработке основное внимание уделяется *первичным документам*, предназначенным для внутреннего пользования. В форму этих документов целесообразно ввести такие обязательные поля, как *«Направление деятельности», «Код затрат», «Центр ответственности»*, которые сразу же позволят определить принадлежность хозяйственных операций к тому или иному центру ответственности, бизнес-процессу, временному периоду.

Для этого формируются справочники и классификаторы, к основным из которых относятся:

- классификатор основных средств;

- классификатор запасов;

- справочник номенклатуры (товаров, продукции, работ, услуг);

- справочник элементов затрат;

- справочник статей затрат (выплат) с разделением на прямые и косвенные; контролируемые и некотролируемые;

- справочник доходов (поступлений);

- справочник центров ответственности.

При формировании показателей учетной политики для целей управленческого учета отечественными организациями в основу кладут оптимизацию налогообложения, хотя затрагиваются аспекты договорной политики и хозяйственных аспектов (рис. 2).