

Тема 2 НАЦИОНАЛЬНЫЕ КОНЦЕПЦИИ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

2.1 Концептуальные основы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в РФ

Становление рыночного механизма хозяйствования предопределило необходимость создания целостной, эффективной и гибкой системы управления, отвечающей потребностям рыночной экономики, и предполагает переосмысление вопроса о содержании бухгалтерского учета как функции управления и его взаимодействии с другими управленческими функциями. Формирование рыночной инфраструктуры и развитие российской экономики невозможно без надлежащей организации системы бухгалтерского учета. В силу этого бухгалтерский учет как один из важнейших элементов системы управления в настоящее время находится на стадии активного реформирования.

Система бухгалтерского учета, существовавшая в условиях планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств и планирующих, статистических и финансовых органов. Действовавшая система государственного финансового контроля решала задачи выявления отклонений от предписанных моделей хозяйственного поведения организаций.

Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды диктует необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета. В этой связи методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. была одобрена *Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России*. Данная концепция определила основы построения системы бухгалтерского учета в условиях экономической среды, формирующейся в РФ.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России явилась основой построения системы бухгалтерского учета в стране и была призвана:

- обеспечивать заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;
- быть основой поэтапной разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- быть основой принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами;
- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

Данный документ не заменяет никакие нормативные акты по бухгалтерскому учету. Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежит положение законодательного или нормативного акта.

В ходе развития Концепции Правительством Российской Федерации в 1998 г. были приняты решения, связанные с реформированием бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, в частности:

- Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»;
- Распоряжение Правительства РФ от 21 марта 1998 г. № 382-р «О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами»;
- Распоряжение Правительства РФ от 22 мая 1998 г. № 587-р «Об утверждении Плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику» и др.

Среди принятых правительственные решений необходимо выделить утверждение *Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности*. Данная программа была рассчитана на переходный к рыночным отношениям период. При подготовке Программы и других решений Правительства РФ встал вопрос о том, чтобы взять за основу при ведении работы по реформации бухгалтерского учета правила бухгалтерского учета какой-то конкретной страны или международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Было признано целесообразным использовать МСФО, что обусловлено следующим:

- во-первых, созданием концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России для обеспечения сопоставимости бухгалтерской информации, формируемой российскими и западными компаниями;

- во-вторых, в процессе разработки национальных положений по бухгалтерскому учету - в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международно-принятой практике.

С учетом вышеизложенного в программе была установлена цель реформирования системы бухгалтерского учета - приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности, и определены задачи, поставленные для достижения поставленной цели, которые заключались в следующем:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

- оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Реализация *Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности* предусматривала следующие моменты:

- совершенствование нормативного правового регулирования;

- формирование нормативной базы (стандарты);

- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);

- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);

- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях; взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

Для выполнения намеченных Программой мероприятий письмом Правительства РФ от 13 апреля 2001 г. были одобрены

Меры по реализации в 2001- 2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета. Этими Мерами Правительство подтвердило свою позицию по развитию бухгалтерского учета в России в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, изложенную в Постановлении от 06 марта 1998 г. № 283.

В них были предусмотрены три раздела мероприятий с указанием конкретных сроков и исполнителей:

- в области совершенствования методологического обеспечения системы бухгалтерского учета: завершение разработки и утверждения нормативных документов по бухгалтерскому учету, включая: а) положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), обеспечивающие возможность составления бухгалтерской отчетности в полном соответствии с принципами, содержащимися в международных стандартах финансовой отчетности; б) отраслевые инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности; указания по введению процедур корректировки данных бухгалтерской отчетности, учитывающие последствия инфляции, а также обеспечение формирования модели взаимодействия системы бухгалтерского учета с системой налогообложения;

- в области обеспечения достоверного и полного раскрытия бухгалтерской отчетности: установление дифференцированного подхода к порядку формирования и представления бухгалтерской отчетности с учетом организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта и его размеров; введение специализированной бухгалтерской отчетности для участников соглашений о разделе продукции; установление нормы, предусматривающей проведение обязательного аудита сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности организаций-эмитентов ценных бумаг, котирующихся на фондовых рынках как в РФ, так и за ее пределами;

- в области развития бухгалтерской профессии, подготовки и повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета: разработка программ подготовки и переподготовки сотрудников бухгалтерских служб, соответствующих современным требованиям к уровню профессиональной квалификации дифференцированному подходу к формированию бухгалтерской отчетности; установление квалификационных требований к специалистам организаций,

применяющих международные стандарты финансовой отчетности при подготовке и представлении сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности, а также к аудиторам и аудиторским организациям, осуществляющим оказание аудиторских услуг в указанных организациях; обеспечение окончания аттестации главных бухгалтеров организаций, подпадающих под обязательный аudit бухгалтерской отчетности, и иных бухгалтерских работников, осуществляющих оказание бухгалтерских услуг на профессиональной основе; осуществление контроля за соблюдением норм профессиональной этики.

С целью адаптации отечественного бухгалтерского учета к условиям рыночной экономики и Международным стандартам финансовой отчетности приказом Минфина России от 01 июля 2004 г. №180 была одобрена *Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу*. Концепция была разработана по решению Правительства РФ и направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям. Концепция обозначила новый этап реформирования бухгалтерского учета в стране.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.) явилось создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике РФ, в частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом организаций и др.).

Суть развития бухгалтерского учета согласно данной Концепции состояла в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса. Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности было намечено осуществлять по следующим основным направлениям:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения МСФО;
- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Реализация Концепции должна была осуществляться по специальным разработанным в данном документе планам, рассчитанным на 2004-2010 гг. и охватывающим все выделенные направления развития бухгалтерского учета и отчетности.

В связи с тем, что истек срок действия плана, обозначенного в Концепции развития учета в Российской Федерации на среднесрочную перспективу и вместе с тем возникла потребность в определении и установлении основных направлений реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации на основе МСФО Минфин России Приказом от 30 ноября 2011 г. № 440 утвердил *План работ Министерства финансов Российской Федерации на 2012 - 2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности*. В настоящее время развитие российского бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с этим документом.

В Плане имеются четыре раздела, в развитие которых предусмотрен комплекс мероприятий с указанием сроков их реализации:

- 1) Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 3) Развитие профессии;
- 4) Международное сотрудничество.

Таким образом, в настоящее время бухгалтерская деятельность в России продолжает активно реорганизовываться и адаптироваться к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Вместе с тем Россия сохраняет единство

национальных принципов учета, главенствующая роль в определении которых принадлежит государству, которое разрабатывает и утверждает обязательные к исполнению нормативные правовые акты.

2.2 Принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций

Реформирование бухгалтерского учета в России, его адаптация к современным рыночным условиям и международным стандартам потребовали уточнения действующих правил его ведения. В международной практике правила ведения бухгалтерского учета получили название принципов бухгалтерского учета, что нашло отражение и в международных, и во многих национальных стандартах бухгалтерского учета.

Принципы бухгалтерского учета – это исходные, базовые положения, которые лежат в основе разработки правил ведения учета и составления отчетности и закреплены в стандартах, положениях, регламентирующих бухгалтерский учет. Правила устанавливают рамки для построения системы бухгалтерского учета в организациях, которые необходимо соблюдать при выборе учетных процедур и разработке учетной политики.

Наличие основополагающих правил, принципов (допущений и требований) бухгалтерского учета предполагает их обязательное исполнение. По существу, они объясняются самим предназначением бухгалтерского учета, который призван формировать полные и достоверные данные об имущественном и финансовом положении организации, выступать способом общения деловых людей, быть составляющей общегосударственной системы формирования микро- и макроэкономических показателей. Все это становится возможным лишь на основе единых подходов и правил ведения бухгалтерского учета.

Общие принципы установлены в таких нормативно-правовых документах, как Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика

организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. В соответствии с вышенназванными документами принципы бухгалтерского учета можно разделить на три группы: принципы-допущения, принципы-требования и принципы-правила. Допущения, правила и требования бухгалтерского учета следует рассматривать в единстве, поскольку каждый из принципов-допущений и каждое из правил и требований дополняют общую систему бухгалтерского учета.

Допущения. Ведение бухгалтерского учета в нашей стране опирается на следующие допущения как основополагающие бухгалтерские принципы:

- 1) имущественная обособленность;
- 2) непрерывность деятельности;
- 3) последовательность применения учетной политики;
- 4) временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Имущественная обособленность означает, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций. В системном бухгалтерском учете и на балансе организации может быть отражено лишь то имущество, которое согласно законодательству признается его собственностью, или контролируемое имущество (например, долгосрочная аренда). Все прочие материальные ценности, денежные средства и обязательства должны учитываться на забалансовых счетах. Такой подход предполагает раздельный учет имущества организации и имущества других субъектов гражданского права, в том числе собственников. Тем самым обеспечивается основа для определения контрагентами действительного имущественного и финансового состояния организации, так как по бухгалтерскому балансу они могут судить, например, о размерах источников покрытия долгов организации. Это предполагает, что бухгалтерский учет начинается с записей, которыми закрепляется имущественное состояние собственника, что отражается во вступительном бухгалтерском балансе.

Непрерывность деятельности означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Последовательность применения учетной политики означает, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому, т.е. избранные и установленные в учетной политике способы ведения бухгалтерского учета применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Как правило, имеется в виду неизменность принятой методики отражения хозяйственных операций, оценки имущества и обязательств в течение отчетного года, а также от одного отчетного года к другому. Однако это не следует понимать как запрет на внесение изменений в учетную политику. Учетная политика является производной от хозяйственной ситуации, в которой действует организация, поэтому с изменением законодательства должна измениться и учетная политика. Речь идет о целесообразности и обоснованности изменений в каждом конкретном случае, которые находят отражение в пояснениях к отчетности.

Временная определенность фактов хозяйственной деятельности состоит в том, что все доходы и расходы, полученные или понесенные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств. Иначе говоря, в учетной политике должно предусматриваться возможное несовпадение во времени хозяйственной операции и ее денежного обеспечения. Это означает следующее. Во-первых, факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерском учете за учетный период, в котором они имели место, или, иначе, по мере их совершения. Никакие операции не могут быть задержаны или ускорены с точки зрения их регистрации в бухгалтерском учете. Во-вторых, доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами и расходами отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

Требования. К числу принципов-требований, которые необходимо соблюдать при выборе и применении учетной политики и организации бухгалтерского учета, относятся следующие:

- 1) полнота;
- 2) своевременность;
- 3) осмотрительность (осторожность);
- 4) приоритет содержания перед формой;

- 5) непротиворечивость;
- 6) рациональность.

Требование полноты означает исчерпывающее отражение за отчетный период всех хозяйственных операций, имущества, результатов инвентаризации, конечных финансовых результатов хозяйствования. Так, имущество, не принадлежащее организации на правах собственности (оставленное на ответственное хранение, на комиссию, в оперативной аренде и т.д.), должно быть показано в полном объеме на забалансовых счетах.

Требование своевременности означает, что факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете своевременно независимо от того, относятся они к данному отчетному периоду или нет.

Требование осмотрительности (осторожности) предполагает, что используемые организацией способы оценки должны обеспечивать большую готовность к отражению в бухгалтерском учете потерь (расходов) и пассивов, чем доходов и активов. Это означает, что к учету принимаются лишь те доходы, которые уже получены, или существует твердая гарантия их получения. Вместе с тем подлежат отражению все ожидаемые обязательства и потенциальные убытки, возникшие в отчетном периоде или предыдущие периоды. Согласно требованию осмотрительности (осторожности) в случае сомнения активы оцениваются «скорее ниже» («по наименьше стоимости»), а пассивы — «скорее выше». Такой подход реализуется при создании текущих резервов, разрешенных законодательством, применении соответствующих методов оценки и амортизации объектов учета.

Требование приоритета содержания перед формой предполагает, что избранные способы должны быть ориентированы на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли. Это требование особенно важно, поскольку законодательство, как правило, «отстает» от развития хозяйственной реальности. Например, сам по себе факт выдачи руководителю организации крупных ссуд не является незаконным, однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат

начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода. Требование непротиворечивости предусматривает формальное и материальное постоянство. Формальное постоянство обеспечивается в том случае, если полностью соблюдаются все требования к составлению бухгалтерской отчетности из года в год (структура отчетных форм, порядок формирования показателей и т.д.). Материальное постоянство предполагает сохранение однажды выбранных методов оценки соответствующих объектов учета. Если происходят изменения, то они должны быть раскрыты в пояснениях к отчетности.

Требование рациональности означает, что учетная политика строится таким образом, чтобы бухгалтерский учет велся рационально и экономично, сообразно размерам организации и масштабам ее деятельности. Выбор тех или иных способов учета подразумевает сопоставление затрат и выгод, связанных с применением выбранных способов. Например, использование сложных способов распределения косвенных расходов на малом предприятии ведет лишь к большим затратам, но не дает никаких выгод пользователям финансовой отчетности с точки зрения ее достоверности. То же следует сказать о методах инвентаризации и времени ее проведения.

Правила ведения бухгалтерского учета. К числу правил бухгалтерского учета, которыми руководствуются в соответствии с действующим законодательством, относятся:

- 1) правила (метод) двойной записи;
- 2) денежное выражение (стоимостная оценка) объектов бухгалтерского учета;
- 3) документирование хозяйственных операций;
- 4) периодичность формирования бухгалтерской отчетности;
- 5) обязательность проведения инвентаризации.

Метод двойной записи означает, что в бухгалтерском учете все хозяйственные операции получают двойное отражение. При этом следует отказаться от упрощенного понимания этого метода как чисто технического. Данный метод в широком экономическом смысле обеспечивает определение «двойного» финансового ре-

зультата: по балансу - как наращение собственного капитала и по счету 99 «Прибыли и убытки», на котором раскрываются факторы, повлиявшие на наращение собственного капитала.

Согласно правилу денежного выражения (стоимостной оценки) в бухгалтерском учете отражаются только те объекты, которые можно выразить в денежном эквиваленте. Это правило вводит ограничения на элементы, отражаемые в бухгалтерском учете. Неразрывно с правилом денежного выражения (стоимостной оценки) связано правило раздельной оценки стоимости (индивидуальной оценки), согласно которому каждая имущественная ценность и каждое обязательство оцениваются в бухгалтерском учете в отдельности. Практика допускает групповую оценку некоторых объектов, если она вызвана только принципом экономичности учета. Это правило делает прозрачной бухгалтерскую отчетность для третьих лиц, контролирующих ее формирование.

Правило документирования хозяйственных операций неразрывно связано с принципом полноты бухгалтерского учета и отчетности, что и закреплено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» (ст. 9). Каждая бухгалтерская запись должна опираться на документ, и каждый документ служит основанием для бухгалтерской записи.

Правило периодичности формирования в бухгалтерской отчетности дополняет принцип полноты учета, поскольку периодизация операционного и делового цикла организации существенно влияет на достоверность информации. Так, от даты годового отчета (начало календарного года, начальная дата учреждения (создания) организации, юридическая дата технологического цикла и т.д.) и периодичности отчета (месяц, квартал, полугодие) будет зависеть оценка финансовых результатов хозяйствования, состояния расчетов с бюджетом, кредиторами, заимодавцами денежных средств, экономической конъюнктуры.

Это правило также называют принципом даты, т.е. все хозяйственные операции отражаются в момент их совершения и в учетных регистрах накапливаются в хронологическом порядке по учетным циклам (месяц, квартал, нарастающим итогом за год). Таким образом осуществляется подведение итогов к дате составления бухгалтерских отчетов.

Инвентаризация - это способ определения фактического наличия имущества и финансовых обязательств организации и сопоставления полученных данных о них с данными бухгалтерского

учета в целях установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявления расхождений.

Описанные принципы (допущения, требования и правила) бухгалтерского учета следует рассматривать в единстве, поскольку каждый из них входит в общую систему бухгалтерского учета. Несоблюдение отдельных принципов без достаточных на то оснований может исказить картину имущественного и финансового положения организации, результаты ее деятельности, а при определенных условиях может трактоваться как неправильное ведение бухгалтерского учета и неудовлетворительная организация бухгалтерского дела.

2.3 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России

Бухгалтерская деятельность связана с формированием экономической информации, необходимой для управления экономикой страны, отраслей, регионов и хозяйствующих субъектов. Следовательно, государство должно устанавливать определенные правила ведения учета и формирования отчетности. В противном случае общество не сможет воспользоваться необходимой информацией. Основная цель законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете - обеспечить единообразный учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни организаций, а также составление и представление сопоставимой и достоверной отчетности об имущественном положении, доходах и расходах организаций, необходимой третьим лицам.

Согласно ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- 1) соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 2) единство системы требований к бухгалтерскому учету;
- 3) упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для

субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;

4) применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

По действующему законодательству органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются *уполномоченный федеральный орган* (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности), функции которого в настоящее время выполняет Министерство финансов РФ, и *Центральный банк РФ*. Помимо этого регулирование в Российской Федерации могут осуществлять также саморегулируемые организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (ст. 22 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» сложившаяся в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского дела в России имеет пятиуровневую структуру.

Первый уровень. Документом первого, наивысшего, уровня является *Федеральный закон «О бухгалтерском учете»* от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. В Законе определяются роль и место бухгалтерского учета в системе законодательных актов Российской Федерации, его цели и задачи, общие методы ведения и нормативного регулирования, обязанности и ответственность организаций и учреждений за состояние бухгалтерского учета и отчетности.

Наряду с названным законом к документам первого уровня относится Гражданский кодекс РФ. В нем законодательно закреплены многие нормы учетной работы. Среди них: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица, обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета,

обязательные случаи составления аудиторского заключения, понятие чистых активов, дочерних и зависимых обществ (предприятий), порядок реорганизации и ликвидации юридических лиц разных организационно-правовых форм. Подробно изложены принципы составления и положения договоров, заключаемых хозяйствующими субъектами с клиентами, банками, другими организациями в целях своевременного и качественного выполнения обязательств.

К этой же группе документов можно отнести и Налоговый кодекс РФ, в котором сделана попытка установить правила организации налогового учета. В свою очередь, получение данных в налоговом учете должно базироваться на традиционных принципах бухгалтерского учета.

Отдельные нормы, касающиеся вопросов бухгалтерского учета, содержатся в иных кодексах, например, Трудовом кодексе РФ, Бюджетном кодексе РФ, а также в иных федеральных законах, например в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», Федеральном законе «Об акционерных обществах» и др. Кроме того, к документам первого уровня относятся указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях. Указы Президента РФ могут регулировать практически любую сферу общественной жизни, производственной и иной деятельности. В части бухгалтерского учета указы Президента РФ устанавливают общие принципы осуществления и отражения отдельных хозяйственных операций. В настоящее время указы Президента РФ разрабатываются и принимаются тогда, когда тот или иной аспект предпринимательской деятельности законодательно не урегулирован, а осуществление данного вида деятельности необходимо. Как правило, через какое-то время после принятия указа в его развитие разрабатывается и принимается соответствующий федеральный закон, после чего указ отменяется и начинают действовать положения данного закона.

Постановления и распоряжения Правительства РФ разрабатываются, как правило, в развитие федеральных законов и указов Президента РФ. В постановлениях и распоряжениях Правительства РФ детализируются и уточняются отдельные требования федеральных законов и указов Президента РФ.

Второй уровень. К нормативным документам второго уровня регулирования относятся федеральные стандарты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности.

Главное назначение таких стандартов установить:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия их принятия и списания в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, а также к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;
- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации и состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Федеральные стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету организаций бюджетной сферы (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения), а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

Федеральные стандарты (ныне положения по бухгалтерскому учету - ПБУ) призваны конкретизировать Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В настоящее время в России разработано и утверждено 24 ПБУ. Кроме того общие основы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности регламентируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34-н.

Третий уровень включает отраслевые стандарты, устанавливающие особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. Отраслевые стандарты бухгалтерского учета обязательны для применения. Главной их функцией является адаптация бухгалтерского законодательства под ведение бухгалтерского учета в каждой отдельно взятой отрасли хозяйственной деятельности.

Разработкой отраслевых стандартов бухгалтерского учета занимается Минфин России. Также не исключено участие в этом процессе и саморегулируемых организаций предпринимателей, аудиторских сообществ и иных объединений деловых людей, заинтересованных в развитии бухгалтерского учета.

Четвертый уровень включает рекомендации в области бухгалтерского учета. Они представлены методическими указаниями, инструкциями разъяснительного, уточняющего, рекомендательного характера по отдельным вопросам бухгалтерского учета и отчетности, утвержденными Минфином России, Банком России, Федеральной службой государственной статистики, другими министерствами и ведомствами.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского

учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов. Рекомендации в области бухгалтерского учета не имеют самостоятельного обязательного для исполнения значения. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны вступать в противоречие с федеральными и отраслевыми стандартами.

Пятый уровень. Его составляют стандарты экономического субъекта, предназначенные для упорядочения и организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно. Документы этого уровня формируются непосредственно в организациях и составляют систему внутренних норм и инструкций, отражающих специфику данной организации. Назначение документов этого уровня иное - определить правила рациональной организации бухгалтерского учета с применением прогрессивных форм и способов ведения учета для выбора каждой организацией приемлемых для нее вариантов.

Наиболее значимым внутренним документом является приказ организации по учетной политике на отчетный производственно-финансовый год. Кроме того, каждая организация разрабатывает свои внутренние документы, регламентирующие составление внутренней (управленческой) отчетности, организации системы внутреннего контроля и т.п. Эти документы учитывают специализацию и производственное направление организации, ее размеры, организационную структуру управления, местное, муниципальное законодательство и т.п.

Все уровни нормативно-правового регулирования взаимосвязаны и дополняют друг друга, находятся в логической и методологической зависимости.

Законодательные документы первого уровня государственной регистрации в Министерстве юстиции РФ не подлежат. Нормативные документы второго и третьего уровней подлежат обязательному представлению на регистрацию в Минюст России. Документы четвертого уровня могут не проходить процедуру регистрации в Минюсте России. Но в этом случае они не имеют

статуса нормативного документа, носят рекомендательный характер и не обязательны к выполнению.

Документы пятого уровня дополняют систему законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности и действуют лишь в рамках конкретного хозяйствующего субъекта.

На практике нередко предписания двух и более действующих нормативных документов, принадлежащих одной отрасли законодательства, регулирующих один и тот же вопрос, противоречат друг другу. В этих случаях следует пользоваться одним из правил трактовки нормативных документов, которые указывают, какой из действующих норм следует пользоваться в конкретной ситуации. Прежде всего необходимо принимать во внимание то, что существующие нормативные документы действуют в определенной иерархии, что и определяет их значение и силу действия. В целом все возможные ситуации применения нормативных документов можно сгруппировать по четырем правилам.

Первое правило: норма документа, обладающего более высоким статусом, отменяет норму документа, обладающего меньшим статусом. Например, если какая-то норма Федерального закона «О бухгалтерском учете» противоречит норме, приведенной в ГК РФ, то действует норма Кодекса, но если какая-то норма Федерального закона «О бухгалтерском учете» противоречит требованиям положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), то следует руководствоваться нормой Закона.

Противоречия могут существовать и между предписаниями нормативных документов, обладающих одинаковым статусом. В таких случаях применяется второе правило.

Второе правило: требования нормативных документов, принятых одной и той же инстанцией, предполагают отмену прежней нормы в пользу новой, т.е. на практике следует применять предписания документа, принятого позднее.

Наиболее сложны ситуации, когда друг другу противоречат нормы одного и того же документа. Следует оценить, какая из этих норм содержит общие предписания по рассматриваемому вопросу, а какая имеет специальный (частный) характер. При этом нужно придерживаться третьего правила.

Третье правило: в случае противоречивости предписаний, содержащихся в одном и том же нормативном документе, одно из которых имеет общий, а другое - специальный характер, применяется специальная норма.

Противоречия возникают и между нормами документов, относящихся к разным отраслям права. Например, если в налоговом законодательстве при определении какого-нибудь вопроса есть ссылка на ГК РФ, который устанавливает правила ведения бухгалтерского учета и другие нормы, то следует руководствоваться четвертым правилом.

Четвертое правило: если в нормативном документе какой-либо отрасли законодательства использован термин, специально не определенный данной отраслью законодательства, следует пользоваться определением, установленным другим нормативным документом.

Помимо указанных правил, применяя предписания нормативных документов, нужно учитывать силу их реального действия, которая определяется ответственностью, наступающей при несоблюдении той или иной нормы.

Таким образом, в современных условиях учетные работники должны владеть не только профессиональными знаниями и навыками, но и иметь ясное и полное представление о законодательстве (гражданском, бухгалтерском и налоговом). Бухгалтеры должны придерживаться принципа приоритета экономического содержания хозяйственных операций перед их юридической формой, что позволит правильно отразить их в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете»

В 2013 г. вступил в силу Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, который заменил собой ранее действовавший закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ. Данный закон определяет на самом высоком государственном уровне нормы, которыми обязаны руководствоваться во всех вопросах бухгалтерского учета и отчетности руководители организаций, бухгалтеры и иные должностные лица.

Бухгалтерский учет законодательно определяется как формирование документированной систематизированной

информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с установленными Законом требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В *первой главе «Общие положения»* определена цель данного закона - установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

В данной главе указывается, что сфера действия этого Федерального закона распространяется на коммерческие и некоммерческие организации, государственные органы. Центральный банк РФ, индивидуальных предпринимателей, филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Вторая глава «Общие требования к бухгалтерскому учету» содержит в себе перечень объектов бухгалтерского учета, требование по обязательному ведению бухгалтерского учета в организациях и перечень лиц, освобожденных от ведения бухгалтерского учета, понятие учетной политики и перечень случаев, в которых могут вноситься в нее изменения, требования к оформлению и перечень обязательных реквизитов первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, порядок проведения инвентаризации и общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе при реорганизации и ликвидации хозяйствующего субъекта.

Исходя из норм Федерального закона «О бухгалтерском учете» объектами бухгалтерского учета являются:

- факты хозяйственной жизни экономического субъекта;
- активы экономического субъекта;
- обязательства и другие источники финансирования деятельности экономического субъекта;
- доходы экономического субъекта;
- расходы экономического субъекта;
- иные объекты в случае, если это установлено национальными стандартами.

Отдельные статьи этой главы посвящены опросам организаций бухгалтерского учета в организациях. Ответственным

за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении сделок, событий, операций признан руководитель организации. Поэтому в случае разногласий руководителя и главного бухгалтера по выполнению фактов хозяйственной жизни документы принимаются к исполнению с письменного распоряжения руководителя. Главный бухгалтер подчиняется руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики организации.

В данной главе также приводятся требования к лицам, на которых возлагается ведение бухгалтерского учета в организации.

В третьей главе «Регулирование бухгалтерского учета» изложены принципы регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, представлена иерархия нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет, перечислены субъекты регулирования, их функции, а также порядок разработки и утверждения федеральных стандартов.

В заключительных положениях (*четвертая глава*) указаны сроки хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности - в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года. Определен порядок введения в действие и особенности применения Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Настоящий Федеральный закон решает две важные задачи: во-первых, обеспечение прав граждан, организаций и общества в целом на получение информации о деятельности экономических субъектов; а во-вторых, установление механизма регулирования бухгалтерского учета.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации

Основополагающим в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в нашей стране является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, принятое во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Данное Положение закрепило базовые понятия, порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций). Основой принятия Положения стал Федеральный закон «О бухгалтерском учете». С введением в действие в 1998 г. данного положения утратило силу Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, которое было утверждено приказом Минфина России от 26 декабря 1994 г. № 170. Принятие нового Положения наряду с утверждением Федерального закона «О бухгалтерском учете» было связано с необходимостью закрепления на нормативном уровне ряда требований МСФО, которые стали ориентиром при формировании Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации был закреплен на нормативном уровне ряд новых правил особенностей ведения бухгалтерского учета в связи с изменением экономических условий. Кроме того, принятие данного положения связано также с необходимостью реализации норм Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации состоит из шести разделов:

1. Общие положения;
2. Основные правила ведения бухгалтерского учета;
3. Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности;
4. Порядок представления бухгалтерской отчетности;
5. Основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности;
6. Хранение документов бухгалтерского учета.

Нужно отметить, что в связи с пересмотром отдельных вопросов методологического характера, разработкой новых нормативных документов, необходимостью приведения ранее изданных документов в соответствие с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и 10/99 «Расходы организаций» в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской

отчетности в Российской Федерации в последующем приказами Минфина России вносились изменения.

В первом разделе данного положения указывается, что организация обязана вести бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственной деятельности на основе натуральных измерителей и в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения. Здесь же перечислены основные задачи бухгалтерского учета.

Отмечается, что организация, осуществляя организацию бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;
- определяет форму и методы бухгалтерского учета, основываясь на действующих в РФ формах и методах, при соблюдении общих методологических принципов, установленных данным Положением, а также технологию обработки учетной информации;
- разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля и оформляет ее учетной политикой.

Во втором разделе указывается, что организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с Планом счетов.

Отмечается, что должно осуществляться документирование хозяйственных операций и их отражение в бухгалтерских регистрах. Большое внимание в этом разделе уделяется первичным документам, учетным регистрам. Указано, что должны применяться учетные регистры, рекомендуемые Минфином России или разработанные министерствами и ведомствами при соблюдении общих методологических принципов.

Информация о хозяйственных операциях, совершенных организацией за определенный период, из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность. Приводятся также правила оценки имущества и обязательств, а также рассмотрен порядок проведения инвентаризаций и регулирования выявленных разниц.

В третьем разделе определяются основные требования к формированию и представлению бухгалтерской отчетности, раскрывается ее состав и содержание форм, правила оценки статей.

Четвертый раздел характеризует порядок представления бухгалтерской отчетности организаций, сроки, адреса, определяет правила публикации бухгалтерской отчетности.

В пятом разделе приводятся основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, сроки и адреса.

Шестой раздел посвящен вопросам хранения документов бухгалтерского учета: срокам хранения, порядку изъятия документов и ответственности за организацию хранения.

Положения по бухгалтерскому учету, их структура, содержание и назначение

Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют стандарты (положения) по бухгалтерскому учету, которые определяют базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам (участкам) учета. Положения по бухгалтерскому учету устанавливают принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, формирование и представление бухгалтерской отчетности и являются важнейшими нормативными документами второго уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России, установленной Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

План разработки и внедрения положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в практику был утвержден Распоряжением Правительства РФ от 22 марта 1998 г. № 587-р в рамках исполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Разработка положений (стандартов) по бухгалтерскому учету базируется на общепринятых методологических принципах, предусмотренных международными стандартами, и в целом структура каждого стандарта следующая:

- введение (общие положения);
- определение;
- содержание;

- необходимые пояснения (предписания), регулирующие процедуру практического применения отдельных требований, составляющих основу того или иного положения (стандарта);
- порядок вступления в действие.

Во введении указывается, что данное положение (стандарт) устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о конкретном объекте учета. Само положение представляет собой элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ и должно применяться наряду с другими положениями по бухгалтерскому учету в соответствии с действующим законодательством. Указываются условия, на которых используется объект в учете организации (на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления и проч.). Приводится характеристика организации учета отдельных объектов, перечень которых регулируется данным положением.

Такое ограничение предусматривается и в отношении отдельных объектов применительно к тому месту, которое они занимают в процессе производства совокупного общественного продукта.

Во введении наряду с раскрытием общего содержания положения указываются его цели и задачи.

Во второй части положения даются основные понятия, позволяющие однозначно понимать содержание соответствующих объектов и правила их учета.

Основное содержание данного объекта и практика его применения раскрываются в последующих частях положения (стандарта).

Каждое положение посвящено одной теме бухгалтерского учета.

Как уже отмечалось, в настоящее время в России действует 24 ПБУ. В зависимости от назначения и объекта, в отношении которых устанавливаются правила и принципы учета, все положения по бухгалтерскому учету можно объединить в три группы.

В первую группу - общие вопросы раскрытия информации - входят одиннадцать положений. Стандарты этой группы устанавливают основы формирования учетной политики и

бухгалтерской отчетности, а также раскрытия необходимой информации. К данной группе относятся следующие ПБУ:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. Это ПБУ устанавливает основы формирования, выбора, обоснования и раскрытия (придания гласности) учетной политики организации.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н. Данное ПБУ устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности.

3. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 5бн. Это ПБУ устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденное приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н. Это ПБУ устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности условных фактов хозяйственной деятельности.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н. Данное ПБУ устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности организаций.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденное приказом Минфина России от 27 января 2000 г. №11н. Данное ПБУ устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н. Это ПБУ устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности организаций.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденное

приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н. Данное ПБУ устанавливает порядок раскрытия информации по совместной деятельности в бухгалтерской отчетности организаций.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. Данное ПБУ устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об изменениях оценочных значений.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утвержденное приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н. Данное ПБУ устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утвержденное приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 63н. Данное ПБУ устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями.

Вторая классификационная группа — активы и обязательства организации — включает в себя девять ПБУ. Стандарты этой группы устанавливают особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных видов активов и обязательств. В состав данной группы входят следующие ПБУ.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденное приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н. Данное ПБУ устанавливает особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, связанные с пересчетом стоимости этих активов и обязательств в рубли.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н. Это ПБУ устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30

марта 2001 г. № 26н. Это ПБУ устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления и договора аренды.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н. Данное ПБУ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организации.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н. Это ПБУ устанавливает правила формирования в учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным кредитам и займам, включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н. Данное ПБУ раскрывает порядок отражения в учете предприятий затрат на выполнение НИОКР и ТР, условия признания данных расходов и порядок их списания.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н. Данное ПБУ определяет порядок отражения в бухгалтерском учете расчетов по начислению и уплате налога на прибыль.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н. Это ПБУ раскрывает порядок признания и отражения в учете предприятий финансовых вложений.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2011 г. № 125н. Данное ПБУ устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций -

пользователей недр информации о затратах на освоение природных ресурсов.

К третьей группе - финансовые результаты организации - относятся четыре ПБУ. Стандарты этой группы устанавливают особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности отдельных видов операций, доходов и расходов.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н. Данное ПБУ устанавливает правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда на капитальное строительство.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н. Данное ПБУ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах организации.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н. Данное ПБУ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах организации.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/ 2000, утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н. Данное ПБУ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, признаваемой как увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Разработанные положения (стандарты) по бухгалтерскому учету в значительной степени соответствуют аналогичным международным стандартам. При этом значение российских подходов к учету отдельных объектов признается даже более существенным, так как российские положения в отличие от международных стандартов носят не рекомендательный, а обязательный характер. Есть и другие достоинства (применение сторнировочных записей, длительный период использования

метода начисления и проч.), которые дают основание сделать вывод о том, что отечественный бухгалтерский учет имеет более адаптируемую к указанным стандартам модель, чем другие национальные системы учета.

*Методические рекомендации по бухгалтерскому учету,
указания, инструкции и их роль
в организации бухгалтерского дела*

Методические рекомендации, указания, инструкции и другие нормативные акты разъяснительного характера - это документы четвертого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в нашей стране. Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РФ, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции рекомендации в области бухгалтерского учета, которые принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Рекомендации призваны помочь бухгалтеру организовать учетный процесс, составить для предприятия внутренние инструкции и другие локальные нормативные документы по ведению первичной документации, бухгалтерской регистрации и обобщению данных.

Рекомендации в области бухгалтерского учета можно разделить на три группы:

1) урегулированные федеральными стандартами - приняты по вопросам, разработанным и утвержденным ранее приказами уполномоченного федерального органа (например, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств);

2) не урегулированные федеральными стандартами - приняты по вопросам, ранее не разработанным и не утвержденным приказами уполномоченного федерального органа (например, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств);

3) отраслевых министерств и ведомств, регулирующие специфические участки бухгалтерского учета (например, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Минсельхозом России),

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта

Стандарты экономического субъекта относятся к пятому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ субъект хозяйствования самостоятельно определяет необходимость соответствующих стандартов, порядок их разработки, утверждения, изменения и отмены.

Разработка внутренних стандартов бухгалтерского учета на практике позволяет конкретизировать совокупность способов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией последовательно из года в год, а их изменения должны производиться при внесении новаций в законодательство Российской Федерации, другие нормативные правовые акты, регламентирующие бухгалтерский учет и отчетность.

Содержание стандартов по бухгалтерскому учету в субъекте хозяйствования может включать следующие разделы:

1. Общие положения.
2. Цели и задачи формирования стандарта.

3. Сфера применения стандарта.
4. Методика учета объекта стандарта.
5. Заключительные положения.

Общие положения должны определять назначение внутренних нормативных правовых актов, регулирующих правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету в субъекте хозяйствования.

Цели и задачи формирования стандартов могут содержать определения стандарта, других понятий и терминов, используемых в данном стандарте, а также указание причин его разработки и применения в субъекте хозяйствования.

Сфера применения стандарта включает описание конкретных групп фактов хозяйственной деятельности и (или) других объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности - видов активов, обязательств, источников финансирования организации, доходов, расходов, иных объектов, а также их совокупности, методики которых могут быть представлены в соответствующем стандарте экономического субъекта.

Методика учета объекта стандарта по бухгалтерскому учету включает описание порядка оценки, регистрации, обобщения в бухгалтерском учете соответствующего объекта, представления его в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, пояснениях к ним. Кроме того, в случае необходимости можно указать на возможность представления в стандарте методик экономического анализа соответствующих объектов.

Заключительные положения стандарта могут содержать особые положения, которые обусловлены спецификой деятельности организации и ее принадлежностью к определенному виду экономической деятельности.

Таким образом, разработка и утверждение внутренних положений (стандартов) позволяют рационализировать и упростить работу по внутренней стандартизации учетной работы и сократить ее трудоемкость. Кроме того, положения могут стать полноценной основой для организации действенного внутреннего контроля законности и обоснованности отражения в учете фактов хозяйственной жизни, предусмотренного Законом «О бухгалтерском учете».

Варианты содержания стандартов по бухгалтерскому учету хозяйствующих субъектов должны быть обусловлены принятой

структурой их бухгалтерской службы. Наиболее удобной системой стандартов при функциональной организации бухгалтерии является пообъектная, когда внутренние стандарты разрабатываются по объектам имущества, обязательств, доходов, расходов организации с учетом хозяйственной специфики предприятия и особенностей вида экономической деятельности. Они будут регламентировать весь комплекс учетных действий от первичного учета до представления соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При линейной организации бухгалтерской службы целесообразно формирование внутренних стандартов по этапам учетных работ: построение первичного учета, организация документооборота, оценка объектов бухгалтерского учета на предприятии, порядок записей на счетах синтетического учета, формирование регистров аналитического и синтетического учета и т.д.

При разработке стандартов следует исходить из того, какая структура бухгалтерской службы принята в конкретной организации. При линейной организации бухгалтерской службы стандарты должны разрабатываться либо главным бухгалтером, либо его заместителем. Функциональная организация бухгалтерской службы позволяет поручить формирование стандартов руководителям отдельных участков учетной работы.

Изменение и отмена внутренних стандартов может происходить вследствие следующих причин:

- новые требования и допущения в системе федеральных стандартов, разработанные субъектами государственного и негосударственного регулирования бухгалтерского учета и утвержденные субъектом государственного регулирования;
- новые способы оценки и методики бухгалтерского учета групп фактов хозяйственной жизни, других объектов бухгалтерского учета в федеральных и отраслевых стандартах;
- изменения в порядке генерирования и представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, характеризующих трансформацию учитываемых объектов, и др.

В организации должен быть разработан порядок рассмотрения и утверждения внутренних стандартов организационно-технического характера должностными лицами, участвующими в формировании учетной и отчетной информации. Их функции

необходимо указать в положении о бухгалтерской службе организации.

Наиболее значимым внутренним документом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета является учетная политика организации, в качестве приложений к которой приводятся:

- график документооборота;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета организации;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности и др.

Основы формирования учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером организации или иным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации, и утверждается руководителем организации.

В учетной политике рассматриваются вопросы, решение которых в соответствии с действующим законодательством многовариантно.

При принятии учетной политики также утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за фактами хозяйственной жизни и другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Кроме способов ведения бухгалтерского учета отдельных объектов в стандартах экономического субъекта необходимо отразить вопросы, касающиеся организации системы внутреннего контроля, соблюдения кассовой дисциплины, составления внутренней отчетности и т.п.