

Влияние Федерального закона «О бухгалтерском учете» на учетную политику организации

Impact of the Federal Law "On Accounting" in the accounting policy

Коровина Лариса Николаевна, кандидат экономических наук, доцент Тамбовский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Тамбов, Россия

Korovina Larisa Nikolaevna., PhD, associate professor of Tambov branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Tambov, Russia

e-mail: lara.corowina@yandex.ru

УДК: 657.1

Аннотация: В данной статье рассматриваются и уточняются вопросы разработки учетной политики экономического субъекта в связи с изменениями, внесенными ФЗ «О бухгалтерском учете». Общеизвестно, что многие бухгалтеры не придают должного значения разработке этого документа, не просчитывают последствия принятия тех или иных элементов учетной политики. Проблема в том, что современное ведение бухгалтерского учета требует от бухгалтера формирования профессионального суждения по многим вопросам, которое только начинает формироваться у российских бухгалтеров.

Annotation: This article discusses and clarifies the issues of development of accounting policies the economic entity in connection with the changes introduced by the Federal law "On accounting". It is well known that many accountants do not give due importance to the development of this document, do not calculate the consequences of the adoption of certain accounting policies. The problem is that modern accounting requires accountants statements of professional judgment on many issues are only starting to form in the Russian accountants.

Ключевые слова: регулирование бухгалтерского учета, учетная политика, бухгалтерский учет, управленческий учет

Keywords: accounting regulation, accounting policy, accounting, management accounting

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) предписывают организациям формировать учетную политику для целей бухгалтерского учета в интересах внешних пользователей.

Напомним, что согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» под учетной политикой понимают «совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета»[1]. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» не противоречит ему, а только расшифровывает способы ведения бухгалтерского учета, а именно, «первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности»[2].

Учетная политика в соответствии с допущением последовательности ее применения должна действовать от одного года к другому. Но изменения в действующем законодательстве влекут за собой и изменения в учетной политике. Так, введенный с 1 января 2013 года Федеральный закон «О бухгалтерском учете», требует внесения таких изменений.

В соответствии с вышеуказанным законом субъектами учетной политики являются: коммерческие и некоммерческие организации; организации государственного сектора; Центральный банк Российской Федерации; индивидуальные предприниматели, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой; филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Ответственность за наличие учетной политики лежит на руководителе экономического субъекта в соответствии с п.1 ст.7 Закона. При этом формировать учетную политику он может сам, возложить эту обязанность на главного бухгалтера

или другое должностное лицо, либо на лицо, с которым заключен договор на ведение бухгалтерского учета.

Учетная политика, как правило, включает содержательную часть и приложения. Исходя из определения учетной политики, приведенного в ПБУ 1/2008, содержательная часть отражает способы стоимостного измерения и текущей группировки.

Формируя содержательную часть учетной политики, необходимо учитывать, что она, по мнению ряда авторов, должна включать только те «элементы, вариантность выбора которых прямо предусмотрена нормативными и законодательными актами (например, применяемые методы амортизации основных средств и нематериальных активов, списание стоимости МПЗ и др.). Единственно возможный способ учета, прописанный в том или ином нормативном документе, нет необходимости указывать в учетной политике»[4, 115].

Таковыми законодательными и нормативными актами Федеральный закон «О бухгалтерском учете» называет федеральные и отраслевые стандарты. Но по причине отсутствия таковых на данном этапе необходимо обращаться к действующим положениям по бухгалтерскому учету. Объектами учетной политики в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету могут быть: учет производственных запасов, готовой продукции, товаров, активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, основных средств, доходы и расходы организации, расчеты по налогу на прибыль, порядок создания фондов и резервов. Отсутствие в учетной политике указаний на способы их учета может повлечь неприятные для организации моменты, например, штрафы, доначисления налогов и др.

Так, по учету производственных запасов необходимо предусмотреть выбор единицы учета (номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.), способа оценки поступающих запасов (по фактической себестоимости либо по учетным ценам) и списываемых в производство, системы используемых счетов. В случае отсутствия информации в учетной политике при аудиторской проверке бухгалтерская отчетность организации может быть признана недостоверной.

Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, предполагает необходимость отражения в учетной политике даты определения курсовой разницы.

При отражении способов учета доходов и расходов необходимо обратить внимание на момент признания организацией коммерческих и управленческих расходов, полноту списания и распределения между проданной продукцией и остатками незавершенного производства. Также необходимо указать порядок признания выручки от выполнения работ, оказания услуг и продажи продукции с длительным циклом изготовления (более 12 месяцев) и способы оценки незавершенного производства. Все это также влияет на выражение мнения аудитором о достоверности бухгалтерской отчетности.

Малые предприятия должны обратить внимание на обязательность отражения в учетной политике порядка расчета текущего налога на прибыль (на основе ПБУ 18/02 «Учет налога на прибыль» или на основе декларации по налогу на прибыль).

В части формирования фондов и резервов необходимо отразить создание и частоту уточнения резерва по сомнительным долгам (данный резерв теперь должны создавать все экономические субъекты, в том числе и малые предприятия), порядок создания оценочных обязательств (малые предприятия могут их не создавать, кроме эмитентов ценных бумаг), резервного капитала.

Учет основных средств в учетной политике предполагает раскрытие информации о сроке полезного использования (по Классификации, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 или самостоятельно, например, используя техническую документацию), способе начисления амортизации, списания основных средств стоимостью не более 40 000 руб. за единицу, методе проведения переоценки.

Отсутствие в учетной политике этих данных может привести к доначислению налога на имущество из-за неправильного определения остаточной стоимости основных средств.

Действующие положения по бухгалтерскому учету не по всем фактам хозяйственной жизни определяют в отношении способов учета конкретные нормы и правила. Поэтому организация их самостоятельно разрабатывает и прописывает в учетной политике, руководствуясь действующими законодательными и нормативными актами либо МСФО.

Помимо содержательной части учетная политика экономического субъекта должна иметь приложения, в которых отражаются способы первичного наблюдения и стоимостного измерения фактов хозяйственной деятельности. В качестве приложений могут выступать:

- рабочий план счетов;
- формы первичных документов;
- регистры бухгалтерского учета;
- порядок проведения инвентаризации;
- график документооборота;
- перечень форм бухгалтерской(финансовой) отчетности и др.

Особо остановимся на формах первичных документов, регистрах бухгалтерского учета и перечне форм бухгалтерской(финансовой) отчетности.

Первичным документам в Законе посвящена статья 9. Пункт 4 статьи 9 указывает, что формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Таким образом, можно сделать вывод о необязательности применения унифицированных форм и необходимости приведения в учетной политике полного перечня первичных документов, которыми оформляются факты хозяйственной жизни. Вместе с тем согласно информации Минфина России № ПЗ-10/2012 обязательными к применению продолжают оставаться те формы документов, которые установлены на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

По нашему мнению, оформление фактов хозяйственной жизни первичными документами, отсутствующими в учетной политике, должно рассматриваться как неправомерное отражение произошедшего факта и сопровождаться непризнанием того или иного расхода, дохода, актива, обязательства.

Одним из обязательных реквизитов первичного документа Закон называет подпись лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за ее оформление. Поэтому в приложении к учетной политике необходимо привести список сотрудников, уполномоченных подписывать документы.

В соответствии с п. 3,4 ст. 10 Закона «не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета», а «формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета». Из чего следует, что применяемые экономическим субъектом формы учетных регистров обязательны для отражения в учетной политике.

Перечень форм бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо привести в приложении к учетной политике, так как имеется выбор в случае составления промежуточной отчетности. Также в учетной политике надо отразить критерии существенности для отражения показателей, детализацию показателей по статьям

отчетов, содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Важное значение для формирования учетной политики имеет статья 19 Закона «Внутренний контроль». В ней указывается на обязанность экономического субъекта «организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни». Закон не раскрывает понятие внутреннего контроля. Министерство финансов РФ с участием других лиц должен разработать рекомендации для экономических субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Но пока таких рекомендаций нет, можно обратиться к пункту 41 правила (стандарта) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

В нем раскрыто определение системы внутреннего контроля как процесса, организованного и осуществляемого представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам»[3].

В приложении к учетной политике организация может привести разработанное ею положение о системе внутреннего контроля. Присутствие этого документа существенно облегчит работу аудитора по формированию мнения о системе внутреннего контроля аудируемого лица и рисков с ней связанных и сократит, а в некоторых случаях и предотвратит возможность неотражения в учете хозяйственных операций.

Одним из уровней регулирования бухгалтерского учета Закон называет стандарты экономического субъекта, призванные упорядочить у него ведение бухгалтерского учета. Стандарты разрабатываются экономическим субъектом самостоятельно. Таким образом, экономический субъект признается субъектом регулирования бухгалтерского учета. Официальные разъяснения по поводу содержания стандартов экономического субъекта на сегодняшний момент отсутствуют. На наш взгляд, одним из таких стандартов может являться учетная политика. Поскольку в Законе не уточняется целевое назначение учетной политики, можно предположить, что экономический субъект вправе самостоятельно установить в чьих интересах будет разрабатывать учетную политику – внешних и(или) внутренних пользователей. Поэтому кроме традиционно разрабатываемой учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета, организация может принять решение о разработке учетной политики в целях внутренних пользователей.

О необходимости разработки учетной политики в управленческих целях научная дискуссия идет давно. Предлагаются различные определения учетной политики. Например, «данный вид учетной политики представляет собой описание способов ведения управленческого учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [6, 33].

То есть приведенное определение полностью совпадает с определением бухгалтерской учетной политики. Но, «если основной целью бухгалтерской учетной политики является выбор и документальное закрепление конкретным предприятием

одного из допускаемых стандартами способов ведения учета, то назначение управленческой учетной политики гораздо шире» [5, 230]. В процессе разработки учетной политики в целях управленческого учета можно учитывать требования международных стандартов, практический опыт как самих разработчиков, так и других экономических субъектов.

Таким образом, с принятием нового федерального закона «О бухгалтерском учете» вопросы разработки учетной политики экономического субъекта получили дальнейшее развитие и требуют от современного бухгалтера проявления большей самостоятельности в формулировании своего профессионального суждения относительно организации бухгалтерского учета.

Список литературы и комментарии

1. О бухгалтерском учете: федер.закон Рос. Федерации от 06 декабря 2011г. № 402-ФЗ : принят Гос. Думой 22 ноября 2011г.: одобрен Советом Федерации Федер.Собр. Рос. Федерации 29 ноября 2011г.// Российская газета – Федеральный выпуск № 5654.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ Министерства финансов РФ от 06 октября 2008г. № 106н// Российская газета – Федеральный выпуск № 6016
3. Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696//Аудит. 2011. №6. – С. 18-23
4. Мялкина А.Ф., Трегубова В.М. Гармонизация учетной политики организации в условиях МСФО/А.Ф. Мялкина, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. 2013. № 4. - С. 108-120.
5. Пархоменко Л.В., Наумова Н.В. Проблемы становления управленческого учета на современном предприятии//Л.В. Пархоменко, Н.В. Наумова//Лесотехнический журнал. -Т.4. 2014. №2. - С. 229-235
6. Сафаров А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета/ А. Сафаров, Т. Бабенкова // Управленческий учет. 2006. № 5. – С. 30-45

Комментарии к статье «Влияние Федерального закона «О бухгалтерском учете» на учетную политику организации» и рекомендация к публикации

Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в России переживает в настоящий момент существенные изменения – усиливается роль негосударственных институтов в процессе регулирования бухгалтерского учета. Но, тем не менее, государство сохраняет еще свои позиции в этом процессе, отражая основные требования по ведению бухгалтерского учета в соответствующем законе. Экономические субъекты, исходя из положений закона, формируют свою учетную политику, определяющую формирование ими достоверной информации о собственной деятельности. Поэтому обращение автора к основным моментам закона «О бухгалтерском учете», которые должны найти отражение в учетной политике, является, на мой взгляд, своевременным и актуальным. Несмотря на многоаспектность данного вопроса, автор структурировал изменения по следующим блокам – субъекты, ответственность, содержательная часть и приложения. Заслуживает внимания обращение автора к такому понятию как учетная политика в управленческих целях в контексте внутреннего контроля, требование на который содержится в законе. Статья рекомендуется в печать.

Пархоменко Лев Васильевич, доктор экономических наук, профессор, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Тамбовский филиал. E-mail:plv2014@ya.ru

The article recommended for publication. Lev V. Parkhomenko, Doctor of Economics, professor, Russian Academy of National Economy and Administration under the President gosudarstvennoy Rossiyskoj Federatsii, Tambov branch. E-mail:plv2014@ya.ru