

## 2.3. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ НАЧАЛА СТАНДАРТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Поленова С.Н., к.э.н., доцент  
кафедры «Бухгалтерский учет»

ФГОУ ВПО «Финансовая академия  
при Правительстве РФ»

В статье, посвященной исследованию отдельных теоретических вопросов стандартизации бухгалтерского учета в рамках современной системы регулирования, выполнена попытка дать определение стандартизации, обосновать ее цель, средства достижения, исследовать процесс стандартизации, выделив официальную и неофициальную компоненты и обосновав необходимость создания внутренних положений (стандартов). Проведение мониторинга соблюдения положений по бухгалтерскому учету и схематическая его конструкция включают прикладную составляющую.

Стандартизация, составляющая явление, прочно вошедшее в учетную теорию и практику и связанное с регулированием учета, требует научного анализа и осмысления. Сопровождающая многие социальные и технические области, стандартизация, выраженная в теоретической конструкции и практических механизмах реализации, достаточно важна для нахождения оптимального варианта применения в бухгалтерском учете и отчетности.

В технической сфере она ассоциируется с обеспечением установленного качества результатов труда, дающим необходимую степень надежности при минимизации производственных затрат. Стандартизация социальной жизни, обеспечивающая естественный процесс цивилизационного характера посредством форм, методов, ориентированных на конечный результат, создает предпосылки для реализации целей, сознательно поставленных перед ее объектом. Социальная сфера, включающая экономическую деятельность, имеет разнообразное и труднопрогнозируемое воплощение результатов стандартизации и в отличие от технической области более сложна для упорядочения. На трудности в исследовании экономики указывают выдающиеся ученые С.Б. Барнгольц и М.В. Мельник, считая, что предметом экономических наук «...являются общественные явления, общественное производство, деятельность людей, определяющая их материальный достаток, моральное состояние и в конечном счете продолжительность и полноценность человеческой жизни» [10, с. 3].

Социальная направленность современного бухгалтерского учета проявляется в удовлетворении информационных интересов пользователей бухгалтерской отчетности, соблюдении требований, допущений, принципов в учетной деятельности. На социальную обусловленность бухгалтерского учета в историческом контексте обратили внимание М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, обосновав причины структурных преобразований в бухгалтерском учете изменениями требований общества [29, с. 64-65].

В бухгалтерском учете как социально-экономической системе приходится стандартизировать принципы, методы, требования, способы идентификации, измерения, фиксации в учете и представлении в отчетности экономических объектов, число которых сокращено, сжато. Ограничение числа объектов учета упрощает работу по стандартизации учетных процедур, способствуя экономии на транзакционных издержках.

Результаты современных научных исследований в области стандартизации бухгалтерского учета ограничены в основном международно-учетной практикой. Исследователи таких проблем А.С. Бакаев, М.А. Вахрушина, Н.В. Генералова, В.Г. Гетьман, Т.Н. Дружиловская, Е.А. Мизиковский, В.Ф. Палий, В.С. Плотников, С.А. Рассказова-Николаева, О.В. Соловьева, Н.Н. Хахнова, Л.З. Шнейдман и др. внесли достойный вклад в обоснование внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в российскую практику, анализ их отличий от российских стандартов, трансформационным преобразованиям бухгалтерской отчетности в формат МСФО и др. Несмотря на значимость полученных результатов, многие теоретические вопросы стандартизации остаются пока без должного осмысления и разработки.

Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, утвержденной постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283, поставлены задачи совершенствования бухгалтерского учета, одна из которых состоит в том, чтобы «...сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов...» [5].

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ от 1 июля 2004 г. №180, термин «положение по бухгалтерскому учету» практически полностью заменен терминами «стандарты», «российские стандарты», «национальные стандарты». Так, в п. 2.3, где показана степень участия общественных организаций в нормотворческой деятельности, указано: «...профессиональное сообщество разрабатывает проекты национальных стандартов и (или) проводит профессиональную общественную экспертизу стандартов» [6, с. 61].

Нередки предложения по замене названия российских положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) термином «российские бухгалтерские стандарты». Так, Г.С. Клычова считает, что «...английское слово Standard лучше раскрывает сущность этих документов (ПБУ. – С.П), чем «Положение» [20, с. 226]. Слово сочетание «российские стандарты» нередко употребляется как синоним ПБУ [7, с. 286; 22; 25, с. 11; 39, с. 38]. В отдельных законодательных актах ПБУ называют стандартами, что характерно для норм п. 3 ст. 1 Федерального закона «О техническом регулировании» от 15 декабря 2002 г. №184-ФЗ (в ред. от 18 июля 2009 г. №189-ФЗ) и соответствует терминам Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (в ред. от 3 ноября 2006 г. №183-ФЗ). В ст. 5 этого закона содержится норма, по которой органы регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством, разрабатывают и утверждают обязательные для исполнения «...положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности...» [2, с. 5].

Однако не все специалисты согласны с этим термином. С.А. Николаева, не одобряя его, так аргументирует свое мнение: «Строго говоря, понятие «стандарт» неверное, но удобное, в том числе для разграничения статуса и значимости нормативных актов различного уровня» [30, с. 6]. Авторский коллектив под руководством В.И. Подольского считает, что расширение

смысла термина «стандарты» в Российской Федерации «...является не настолько большим, чтобы охватить еще и бухгалтерский учет...» [34, с. 4].

Большинство теоретических исследований процесса стандартизации, выразившихся в установлении закономерностей ее упорядочения и оптимизации, проведено в технических науках и относится к вопросам повышения качества продукции, проблемам метрологии, сертификации, проектирования, конструирования, каталогизации и др. Воспользуемся полученными результатами для разработки отдельных вопросов теории стандартизации бухгалтерского учета.

Коллектив британских авторов под руководством Т. Сандерса рассматривает стандартизацию в качестве процесса «...установления и применения правил с целью упорядочения деятельности в определенной области и при участии всех заинтересованных сторон и, в частности, для достижения всеобщей оптимальной экономики при условии соблюдения функциональных условий и требований безопасности» [44, с. 24]. Важной чертой определения, в отличие от схожих трактовок стандартизации, представленных ниже, является участие всех заинтересованных сторон в установлении правил. Такой подход характерен для всей англо-американской системы стандартизации, включая бухгалтерский учет и отчетность. Он провозглашен в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО: «...ставится задача возрастания роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухгалтерского учета...» [5, с. 42].

Среди первоочередных проблем бухгалтерского учета и отчетности в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180, названо недостаточное участие «...профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности, включая пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности» [6, с. 54]. В целях изменения системы учетного регулирования следует обеспечить широкое признание стандартов учета, доверие к ним, убежденность в их качестве, для чего профессиональному сообществу следует разрабатывать проекты национальных стандартов и (или) проводить их профессиональную общественную экспертизу [6, с. 61].

Таким образом, понятия «стандарты» бухгалтерского учета, «стандартизация» стали привычными терминами в профессиональной среде, используются на законодательном уровне, но общепринятого понимания терминов не выработано.

В п. 1.1 ГОСТа 1.0-85 стандартизация определена как «...деятельность, заключающаяся в нахождении решений для повторяющихся задач в сфере науки, техники и экономики, направленной на достижение оптимальной степени упорядочения в определенной области...» [41, с. 51]. В стандарте BSO Великобритании под ней понимается «...деятельность, направленная на решение повторяющихся проблем, преимущественно в области науки, технологии и экономики, и способствующая достижению оптимальной степени порядка в конкретном вопросе» [41, с. 51]. В Международном стандарте ИСО/МЭК Руководство 2:1996 указано, что стандартизация является деятельностью, «...направленной на достижение оптимальной степени упорядочения в определенной области посредством

установления положений для всеобщего и многократного использования в отношении реально существующих или потенциальных задач» [27, с. 4].

В ст. 2 Федерального закона «О техническом регулировании» от 15 декабря 2002 г. №184-ФЗ (в редакции от 18 июля 2009 г. №189-ФЗ) стандартизация составляет деятельность по установлению правил и характеристик в целях их добровольного многократного использования, направленную на достижение упорядоченности в сферах производства и обращения продукции и повышение конкурентоспособности продукции, работ или услуг [3].

Общим в определениях стандартизации, сформулированных нормативными документами технического характера, является следующее:

- стандартизация составляет специальную деятельность;
- целью стандартизации служит достижение упорядоченности в определенной области и, как частного случая, в конкретной сфере;
- предметом<sup>1</sup> стандартизации выступают повторяющиеся задачи, проблемы.

Рассмотрим отношение к стандартизации, выработанное в экономической области, наиболее близкой к предмету настоящего исследования. В энциклопедических справочниках по экономике семантическое понимание стандартизации либо не приводится [45; 48], либо она трактуется односторонне как деятельность, направленная на установление норм, правил, требований, предъявляемых к продукции, работам, услугам, материалам, производственным процессам, технике и другим подобным объектам [46, с. 903; 47, с. 578]. Содержание стандартизации, составляющей «...ограничение ассортимента изделий, выпускаемых фирмой, в целях снижения издержек производства и сбыта» [38, с. 555], внутренне ей присущее, следует, по нашему мнению, отнести к результату стандартизации, а не к установлению правил.

На фоне широкого распространения термина единого взгляда на стандартизацию в учетной литературе также не выработано. Так, Т.Ю. Дружиловская считает, что стандартизация должна облегчить гармонизацию финансовой отчетности [16, с. 9]. А.В. Глушенко полагает: стандартизация выступает нормотворческой деятельностью, коснувшейся бухгалтерского учета и отчетности [14, с. 54]. Стандартизацию государственного финансового контроля (ГФК) В.В. Бурцев рассматривает как «...установление норм, правил и характеристик, справедливых для всех участников хозяйственной деятельности» [12, с. 84], обоснованно называя ее специфической деятельностью, целесообразной при обязательном многократном использовании выработанных норм, правил, характеристик [12, с. 84]. Создание правил, выражающих экономические интересы всех участников хозяйственной деятельности в сфере государственного финансового контроля, позволяет соблюсти его принципы и выполнить поставленные задачи.

Ю.С. Харчева также трактует стандартизацию как процесс, направленный на разработку «...общего языка бухгалтерского учета (терминологии и правил син-

<sup>1</sup> Гносеологический подход к понятию «объект» состоит в трактовке его как того, на что направлена познавательная активность субъекта [32, с. 136]. Основное отличие предмета от объекта заключается в том, что в предмет входят лишь главные, наиболее существенные с точки зрения данного исследования свойства и признаки [32, с. 330].

таксиса) в целях упрощения взаимодействия между заинтересованными лицами» [43, с. 77].

Другая группа авторов относит стандартизацию не к деятельности, а к ее результатам. Одним из первых приверженцев такого подхода выступил британский ученый К.С. Мост, считавший ее совокупностью принятых альтернативных методов учета, использованием которых достигается гибкость системы бухгалтерского учета и отчетности [49, с. 10]. Подобных взглядов придерживается Н.Г. Сапожникова, характеризуя стандартизацию с практических позиций. По мнению исследователя, она представляет «...ограниченный набор альтернативных методов для обеспечения гибкости бухгалтерского учета» [36, с. 81]. Идентичный подход к стандартизации высказан в работе Е.М. Егоровой [18, с. 69].

Анализ определений стандартизации позволил подтвердить мнение большинства специалистов, что областью стандартизации являются виды деятельности, которым присущи многократно повторяющиеся процессы, а целью стандартизации служит оптимальная степень упорядочения деятельности, создаваемая правилами, нормами, требованиями. Отмеченные обстоятельства позволили автору сформулировать определение стандартизации бухгалтерского учета как деятельности по выработке правил (норм, требований, принципов, допущений, методик и др.), способствующих его упорядочению и оптимизации, для выполнения поставленных задач с минимальными затратами, а также контролю их соблюдения.

С позиций кибернетики бухгалтерский учет как система не рассматривается вне связи с внешней (окружающей) средой. В противном случае система переходит в состояние все большего беспорядка, достигая максимальной энтропии (дезорганизации). Для приведения бухгалтерского учета в состояние порядка стандартизация используется как вспомогательный процесс, реализуемый в учетной системе посредством регулирования, включающего, наряду со стандартизацией, унификацию, гармонизацию, конвергенцию. Унификация, гармонизация и конвергенция должны, на наш взгляд, рассматриваться в рамках стандартизации. Выбранные для упорядочения, оптимизации, обеспечения выполнения задач бухгалтерского учета в процессе стандартизации и составляющие национальную модель бухгалтерского учета, нормы, правила, требования, допущения, методики могут быть подвергнуты унификации, гармонизации, конвергенции. Хотя в процессе гармонизации и конвергенции ведется унификация – деятельность по сокращению возможных вариантов ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Стандартизация, результатом которой служит совокупность выработанных правил учета объектов, объединенных в ПБУ, должна включать цель, средства ее достижения, процесс<sup>2</sup> и результат деятельности [31, с. 633].

С гносеологической точки зрения базовой составляющей в теоретической конструкции стандартизации служит цель, сознательно формулируемая разработчиками стандартов. Она лежит вне учетной стандартизации – в сфере человеческих мотивов, выраженных внутренними и внешними побуждениями к действию, идеалами, обусловленными ценностями и психологи-

ческими особенностями членов бухгалтерского сообщества, на которые обратили внимание ученые, и в частности О.В. Рожнова [35, с. 15]. Они частично детерминируются деятельностью по стандартизации и одновременно выступают в качестве ее рамок.

Человеческие мотивы, способствовавшие стандартизации бухгалтерского учета в РФ и выбору ее варианта, в 1990-х гг. следует связывать с разрушением морального равновесия граждан, низким уровнем жизни, примером развитых стран, в частности США. В период коренных изменений постперестроечной эпохи господствовала уверенность в возможности перехода за короткое время к рыночной экономике и процветанию страны. Выбор в качестве средства регулирования бухгалтерского учета стандартизации проходил под влиянием ореола самой развитой страны – США, потребляющей «...около 40% всего произведенного в мире при доле собственных компаний в его производстве на уровне 20%» [28, с. 10].

Внутренние побуждения к стандартизации бухгалтерского учета обусловлены:

- традицией императивного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с положениями, инструкциями, указаниями. Она учтена в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (1998 г.) и определении роли профессиональных организаций: «...будут приняты во внимание исторические и культурные традиции регулирования общественной жизни в России» [5, с. 41];
- неотвратимостью перехода к рыночным отношениям и снятием барьеров во внедрении мировых достижений научно-технического прогресса, уверенностью в росте конкурентоспособности российской экономики и преодолении отставания от развитых стран;
- провозглашением принципа минимального участия государства в переходе на рыночные рельсы хозяйствования;
- стремлением к сокращению затрат на модернизацию национальной учетной системы, адекватной конкурентной экономике, что привело к провозглашению МСФО в качестве основы ее реформирования.

Внешними побуждениями к стандартизации, по нашему мнению, явились следующие:

- привлечение иностранных советников, в особенности представителей Международного валютного фонда (МВФ), оценивая деятельность которого Ю. Голанд пишет: «...МВФ предоставлял займы при условии выполнения его рекомендаций по проведению реформ, а они нередко приносили больше вреда, чем пользы» [15, с. 97];
- надежда на иностранные инвестиции, с помощью которых РФ смогла бы создать эффективную экономику. В Программе реформирования бухгалтерского учета (1998 г.) одна из задач перехода на МСФО – «...сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов...» [5, с. 40]. Неутешителен результат приведения в соответствие национальных стандартов к МСФО. Сумма оттока капитала из страны в 4-м квартале 2008 г. составила 130 млрд. долл. [15, с. 94]. На 1 января 2009 г. корпоративный внешний долг РФ равнялся 447,7 млрд. долл., в 15 раз превышая внешний долг государства, за 2001-2009 гг. обязательства российских коммерческих структур перед нерезидентами выросли в 13 раз [33, с. 37]. Для получения таких заимствований представление финансовой отчетности по МСФО служит неременным условием;
- успешное применение МСФО в отдельных странах и транснациональных корпорациях (ТНК), базирующихся в наиболее развитых странах, – США, Великобритании, Японии, Германии, Южной Корее, Франции и др.

Комплекс внутренних и внешних побудителей стандартизации определили ее цель, которая, по нашему

<sup>2</sup> Процесс понимается автором в виде совокупности последовательных действий в рамках стандартизации бухгалтерского учета для достижения результата, состоящего в разработке и принятии ПБУ, а также проведении мониторинга их выполнения.

мнению, должна стимулировать выполнение задач, поставленных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете»:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении для внутренних и внешних пользователей;
- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля соблюдения российского законодательства за хозяйственными операциями и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием ресурсов в соответствии с нормами, сметами, нормативами;
- недопущение отрицательных результатов деятельности, выявление резервов ее финансовой устойчивости.

Следовательно, цель стандартизации бухгалтерского учета заключается в выработке правил, норм, требований, допущений, объединенных в положениях (стандартах) и способствующих выполнению задач, поставленных перед бухгалтерским учетом.

Средствами достижения цели учетной стандартизации на национальном уровне могут быть:

- модернизация правил, норм, требований, допущений, методик учета и отчетности, обусловленная изменениями внешней и внутренней среды бизнеса. Информация внешней среды рассматривается в кибернетике условием приспособления человека к ней и деятельности в такой среде. Информация внешней среды обладает одновременно энтропией (дезорганизацией) и мерой организации, составляющей принцип энтропии и создающей условия модернизации правил бухгалтерского учета в самой организации, а затем правил, норм, объединенных в ПБУ, подтверждая взаимосвязь внешней и внутренней стандартизации учетной информации;
- использование разработок по стандартизации бухгалтерского учета из других национальных учетных систем. Несмотря на процессы глобализации, стирания границ движения капитала, роста его мобильности, увеличения информатизации общества, национальные учетные системы имеют то особенное, что позволяет объединить их в модели бухгалтерского учета и одновременно констатировать, что в рамках этих моделей не возможно встретить одинаковые национальные учетные системы. Опыт в области стандартизации бухгалтерского учета служит лишь отправной точкой для стандартизации в стране-импортере. Сам порядок стандартизации под воздействием национальных формальных институтов и структуры институциональной матрицы, а также неформальных институтов позволяет создать особенную систему стандартизации;
- применение международных стандартов финансовой отчетности, опыт перехода на которые имеют отдельные страны: Мальта, Сингапур, Кипр, Кувейт, Малайзия, Пакистан, Уругвай [17, с. 163], Казахстан, Латвия, Зимбабве и др. Хотя отдельные авторы считают, что «...использование полного набора международных стандартов в настоящее время не наблюдается ни в одной стране мира» [23, с. 714]. Как указывает В.Я. Кожин, национальные стандарты, в отличие от МСФО, учитывают специфику экономических отношений и традиции государств [23, с. 714].

Исследователи неоднозначно относятся к замене национальных правил на МСФО. Они уверены, что применение международных норм в учете может снизить уровень экономической безопасности страны, а сами МСФО – одна из разработок, в которой осуществлена попытка гармонизировать национальный опыт составления отчетности по единым правилам. Так, В.В. Панков пишет, что МСФО воплощают многократно меняющуюся, обновляющуюся, во многом экспериментальную учетную практику, часть которой так и не будет востребована [19, с. 7].

Другие ученые полагают, что международные стандарты созданы для составления финансовой отчетности, но не ведения бухгалтерского учета. На базе трансформации ин-

формации бухгалтерского учета по национальным правилам можно сформировать отчетные данные по правилам МСФО;

- приближение национальных стандартов бухгалтерского учета к МСФО, как это ведется в РФ, по мере создания в стране экономических условий и углубления рыночных отношений.

Начало процесса использования мирового опыта в российском бухгалтерском учете можно связать с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. №56. Они были разработаны при участии группы экспертов и Центра Организации Объединенных Наций по транснациональным корпорациям. После подписания Соглашения о создании Союза Независимых Государств (8 декабря 1991 г.) и официального признания суверенитета советских республик (26 декабря 1991 г.) письмом Министерства экономики и финансов РСФСР от 19 декабря 1991 г. №18-05 счетный план был введен в РФ с 1 января 1992 г. Предназначенный для всех предприятий и организаций, являющихся по законодательству РСФСР юридическими лицами, ведущих бухгалтерский учет по двойной системе, включая организации с иностранными инвестициями и их дочерние предприятия (кроме банков и бюджетных организаций), документ явился важным шагом в регулировании бухгалтерского учета на этапе существенных перемен в экономике, позволившим решить задачи:

- сохранить преемственность бухгалтерской системы, изменив учетные методики и привнеся новые объекты, соответствующие изменившимся экономическим условиям;
- снизить транзакционные издержки по модернизации национальной учетной системы;
- привести в соответствие правила бухгалтерского учета, составляющие важный формальный институт страны, с общей законодательной базой хозяйственной деятельности;
- развить систему налогообложения для формирования бюджетных ресурсов и выполнения государственных задач.

Постановлением Верховного Совета РФ от 23 октября 1992 г. №3708-1, утвердившего Государственную программу перехода РФ на международную систему учета и статистики, было принято окончательное решение по движению отечественного бухгалтерского учета в направлении мировой практики. Постановлением Правительства РФ «О мерах по реализации государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики» от 12 февраля 1993 г. №121 всем уровням исполнительной власти было предписано совместно с Государственным комитетом по статистике РФ и Минфином РФ «...сосредоточить первоочередное внимание на приведение в соответствие с мировой практикой бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов...» [4]. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180, закрепила тенденцию использования МСФО в создании российских ПБУ.

Процесс стандартизации по разработке правил генерирования учетной информации обусловлен Концепцией регулирования бухгалтерского учета, предложенной Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ и включающей законодательный, нормативный, методический и организационный уровни, взаимосвязь которых показана на рис. 1.



Рис. 1. Взаимосвязь и содержание уровней регулирования бухгалтерского учета в РФ

Отталкиваясь от принятой схемы регулирования бухгалтерского учета в РФ, в процессе стандартизации выделим две компоненты организационного характера: официальную и неофициальную. Структурную модель стандартизации в системе регулирования бухгалтерского учета представим на рис. 2, а содержание официальной и неофициальной стандартизации – в табл. 1.



Рис. 2. Современная модель регулирования бухгалтерского учета в РФ

Официальная компонента стандартизации, имея базовый характер, объединяет первые три уровня нормативного регулирования:

- уровень 1 – законодательный, составляющий законы РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, которые устанавливают единые правовые и методологические основы бухгалтерского учета;
- уровень 2 образуют ПБУ, утвержденные Минфином РФ. Они относятся к актам, принимаемым федеральными органами исполнительной власти (министерствами и ведомствами) и обязательным к исполнению. Исполнительные органы вправе издавать нормативные (подзаконные) акты в тех пределах и конкретных случаях, которые определены федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ. Акты федеральных органов исполнительной власти носят названия подзаконных актов (в области бухгалтерского учета – ПБУ);

- уровень 3 включает акты методического (нормативно-технического) характера: методические указания, инструкции разъяснительного, уточняющего, рекомендательного характера по отдельным вопросам бухгалтерского учета и отчетности, утвержденные Минфином РФ, Центральным банком РФ (ЦБ РФ), Федеральной службой государственной статистики, другими министерствами и ведомствами.

Неофициальная компонента стандартизации объединяет документы, регламентирующие бухгалтерский учет в самом субъекте хозяйствования. В последнее время она стала неотъемлемой составляющей учетной системы, явившейся следствием недостаточного развития методической базы бухгалтерского учета на национальном уровне, ее нацеленности на формирование отчетной информации.

Таблица 1

СОДЕРЖАНИЕ ОФИЦИАЛЬНОЙ И НЕОФИЦИАЛЬНОЙ КОМПОНЕНТЫ ПРОЦЕССА СТАНДАРТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

| Классификационный признак | Официальная компонента  | Неофициальная компонента  |
|---------------------------|---|---|
| 1. Цель                   | Создание нормативной базы по бухгалтерскому учету и отчетности для формирования учетной и отчетной информации для удовлетворения информационных интересов пользователей   | Выбор методов формирования учетной и отчетной информации с учетом специфики деятельности организации и ее стратегических и тактических целей, получения полезной, достоверной и полной информации для внешних пользователей, информации для управления организацией |
| 2. Объект                 | Организация, группа организаций   | Хозяйственные процессы и явления, отражающие деятельность организации и ее структурных подразделений  |
| 3. Субъекты               | 1. Органы законодательной власти.<br>2. Органы исполнительной власти, наделенные правами регулирования бухгалтерского учета (Правительство РФ, Минфин РФ, ЦБ РФ и др.).<br>3. Независимые профессиональные организации, которым предоставлено право разработки проектов нормативных актов по бухгалтерскому учету | Организации, группы организаций, формирующих учетную политику на основе законодательных и нормативных документов по бухгалтерскому учету  |
| 4. Периодичность          | В соответствии с планом мероприятий органов исполнительной власти по созданию и обновлению законодательной и нормативной базы по бухгалтерскому учету и отчетности, а также по мере необходимости   | По мере необходимости в соответствии с потребностями  |
| 5. Информационная база    | 1. Законодательство РФ.<br>2. МСФО.<br>3. Программные документы по созданию региональной модели бухгалтерского учета и отчетности   | 1. Законодательство РФ по бухгалтерскому учету.<br>2. ПБУ.<br>3. Методические указания по бухгалтерскому учету отдельных объектов, хозяйственных процессов, представления отчетных данных   |

| Классификационный признак               | Официальная компонента  | Неофициальная компонента  |
|---|---|---|
| 6. Доступность результата регулирования | Открыто для участников хозяйственной деятельности   | 1. Открыто для широкого круга пользователей в форме учетной политики для целей финансового учета.<br>2. Открыто для внутренних пользователей.<br>3. Составляет коммерческую тайну, используется для формирования информации в целях внутреннего управления  |
| 7. Потребители результата регулирования | 1. Руководители организаций.<br>2. Бухгалтерские работники организаций.<br>3. Внешние пользователи учетной информации (инвесторы, акционеры, кредитные организации, поставщики, покупатели, налоговые органы, органы государственной статистики, финансовые институты и др.)  | 1. Руководители организаций.<br>2. Бухгалтерские работники организаций.<br>3. Внешние пользователи учетной информации.<br>4. Внутренние пользователи учетной информации (руководители и менеджеры структурных подразделений и функциональных служб, работники организации и др.)  |
| 8. Направленность стандартизации        | Получение и представление учетной и отчетной информации заинтересованным пользователям в соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету и его допущениями   | Формирование учетной информации в соответствии с информационными потребностями внутренних пользователей и методик, разрешенных нормативными актами по бухгалтерскому учету и отчетности   |
| 9. Последовательность стандартизации    | 1. Создание законодательных материалов прямого или косвенного действия на систему бухгалтерского учета и отчетности.<br>2. Выработка стандартов, регламентирующих бухгалтерский учет и отчетность.<br>3. Формирование методических и инструктивных материалов по учету и отчетности объектов, групп объектов, хозяйственных процессов | 1. Выбор методов и способов учета и отчетности, учитывающих специфику деятельности организации, ее стратегические и тактические задачи<br>2. Группировка выбранных методов и способов учета и отчетности в приказе руководителя организации об учетной политике.<br>3. Создание инструктивных материалов (внутренних стандартов), отражающих правила учета и отчетности в соответствии с выбранными методами и способами, содержащимися в ПБУ |
| 10. Формы обобщения                     | 1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».<br>2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.<br>3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению.<br>4. ПБУ.<br>5. Методические указания   | 1. Приказ руководителя организации «Об учетной политике».<br>2. Внутренние стандарты бухгалтерского учета и отчетности  |

В российской бухгалтерской практике такая компонента включает приказы руководителя организации об учетной политике для целей финансового учета, управленческого и налогового учета, а также внутренние положения (стандарты) по учету объектов бухгалтерского учета.

По нормам п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 6 июля 2008 г. №106н (в редакции от 11 марта 2009 г. №22н), в составе приказа об учетной политике для целей бухгалтерского (финансового) учета (п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации») регламентируются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения по организации бухгалтерского учета.

Учетная политика для целей управленческого учета свойственна крупным организациям. Остальные юридические лица фрагментарно формируют такую учетную политику, включая ее в состав учетной политики для ведения бухгалтерского (финансового) учета.

Управленческий учет организуется самостоятельно, хотя органом, регулирующим управленческий учет на уровне рекомендаций, выступает Министерство экономического развития РФ (Минэкономразвития РФ). В 2002 г. (приказ Минэкономразвития РФ от 11 марта 2002 г. №63) при министерстве стал функционировать Экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета. Департамент регулирования предпринимательской деятельности и развития корпоративного управления проводит координацию развития системы управленческого учета.

Регулирование учетной политики в целях управленческого учета может быть трех уровней: организационного, технического и методического. На организационном уровне устанавливается степень централизации управленческого учета (централизованная, унитарная, децентрализованная), форма взаимосвязи с финансовым учетом – автономная (замкнутая, бинарная, двухкруговая) или однокруговая (монистическая, интегрированная, единая).

В практической деятельности автономный управленческий учет свойственен организациям, где группировка расходов по экономическим элементам – прерогатива финансового учета, а по статьям калькуляции – управленческой бухгалтерии, связь между которыми ведется посредством парных контрольных счетов, называемых зеркальными (транзитными, счетами экранами). Высокие затраты по внедрению и функционированию такой системы зачастую делают неэффективной ее применение. Более целесообразным вариантом организации управленческого учета следует признать интегрированную систему, построенную на базе финансового учета. При необходимости она может содержать механизмы генерирования данных нефинансового характера, в которых нуждаются менеджеры.

Организационный аспект учетной политики должен включать выделение центров ответственности, организацию бюджетирования, регламент (содержание, сроки) представления информации на соответствующий уровень управления.

Технический уровень учетной политики для управленческого учета составляет разработку:

- форм первичных документов управленческого учета;
- графиков документооборота;
- технологии обработки учетной информации;
- рабочего плана счетов управленческого учета;
- форм внутренней управленческой отчетности;
- форм учетных регистров;

- регламентов сохранения конфиденциальности информации управленческого учета и др.

Методический раздел учетной политики в управленческом учете в большей степени, нежели другие аспекты, коррелируется его задачами. Выбранные варианты решения определяют соответствующие методики, а ключевым компонентом в создании методик управленческого учета служит выбор объектов управленческого учета. Параметры, заданные менеджерами и выбранные учетные объекты, позволяют отразить в учетной политике:

- способы оценки производственных ресурсов;
- номенклатуру центров затрат, центров ответственности, центров прибыли и др.;
- релевантные и нерелевантные доходы и расходы; показатели оценки центров затрат, центров ответственности, центров прибыли и др.;
- способы оценки результатов деятельности (продукции, работ, услуг);
- методы управленческого учета объектов и др.

П. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ учетной политикой для целей налогообложения признана «...выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых настоящим Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика»<sup>3</sup> [1, с. 5].

Учетная политика для целей налогообложения характерна для налога на добавленную стоимость и налога на прибыль, а ученые утверждают, что в учетной политике следует представлять порядок формирования налоговой базы по всем налогам в бюджет [26, с. 169].

В составе учетной политики для целей налогообложения должны содержаться правила формирования налоговой базы, формы регистров налогового учета, первичные учетные документы для расчета налогооблагаемой базы, принятые методы ее исчисления, организационно-технический аспект налогового учета.

Неотъемлемой составляющей практической работы бухгалтерских служб являются внутренние стандарты, дополняющие методики, выработанные официальным органом регулирования бухгалтерской деятельности. Их создание вызвано:

- требованием эффективности практической работы бухгалтерских кадров, ее соответствия правилам законодательных, нормативных и инструктивных документов;
- потребностями информационного обеспечения, достаточного для принятия управленческих решений;
- отраслевой и организационной спецификой субъектов хозяйствования;
- малочисленностью способов бухгалтерского учета по конкретным вопросам.

В соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» отсутствие методики ведения учета по отдельным операциям должно сопровождаться разработкой соответствующего способа учета и отражением его в учетной политике. Он должен основываться на действующих ПБУ или использовать правила, установленные в МСФО. В п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» разъяснено: нормы российских ПБУ «...применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов» [42].

Под внутренними положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету следует понимать разработанные в организации документы, регламентирующие требования и методики учета объектов, соответствующие нормативному обеспечению учетной деятельности и утвержденные приказом руководителя с целью повышения эффективности бухгалтерского учета<sup>4</sup>.

Внутренние положения (стандарты) должны быть выполнены в форме приложений к приказу об учетной политике для целей бухгалтерского (финансового) учета. Считаем целесообразным разработку внутренних положений (стандартов) для упорядочения управленческого и налогового учета. Они должны быть когерентными, содержать оптимальный объем информации, предназначаться не только работникам бухгалтерских служб, но и менеджерам, финансистам, другим специалистами, заинтересованным в учетных данных. Банк таких стандартов позволит снизить затраты генерирования бухгалтерской информации, интенсифицировать учетные процессы, сократить затраты по принятию управленческих решений, повысить эргономичность работы бухгалтерии, обеспечив оптимизацию учетных работ. Внутренние положения (стандарты) на основе единых требований и допущений в учетной политике будут способствовать повышению качества бухгалтерского учета и отчетности субъекта хозяйствования.

Стандартизация, органически присущая регулированию бухгалтерского учета, включает три этапа: организационный, методологический и методический, взаимосвязь и содержание которых показаны на рис. 3. Она организуется не только для формирования единообразных правил, норм, требований и удовлетворения информационных потребностей пользователей. Как любая деятельность, учетная стандартизация развивается по пути пересмотра стандартов, большего удовлетворения потребностей пользователей, учета тенденций развития экономики.

Процесс стандартизации сопровождается не только выработкой правил, норм, методик учета. Он должен включать анализ степени выполнения принятых стандартов. В российском учете данный этап процесса стандартизации находится на уровне констатации, отражающей учетную практику. Научный инструментальный правового мониторинга выполнения норм и правил бухгалтерского учета и отчетности до сих пор не выработан.

Исследование применения правил бухгалтерского учета, обязательных для учетной практики, показало, что требование приоритета содержания перед формой, введенное ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» (приказ Минфина РФ от 28 июля 1994 г. №100), до сих пор не соблюдается, являясь, по нашему мнению, в большей степени требованием к бухгалтерской отчетности. Его уместно использовать при составлении пояснительной записки, разъясняя пользователям экономическое содержание фактов и условий хозяйственных ситуаций, повлекших их возникновение. Тем более что требование непротиворечивости учетной политики по правилам ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» означает тождество между данными аналитического и синтетического учета, соответствие их показателям отчетности, что в рамках требования приоритета содержания перед формой зачастую не может быть выполнено.

<sup>3</sup> Норма введена Федеральным законом от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ.

<sup>4</sup> Под эффективностью бухгалтерского учета автором понимается выполнение предписаний законодательных и нормативных документов по бухгалтерскому учету с наименьшими затратами.

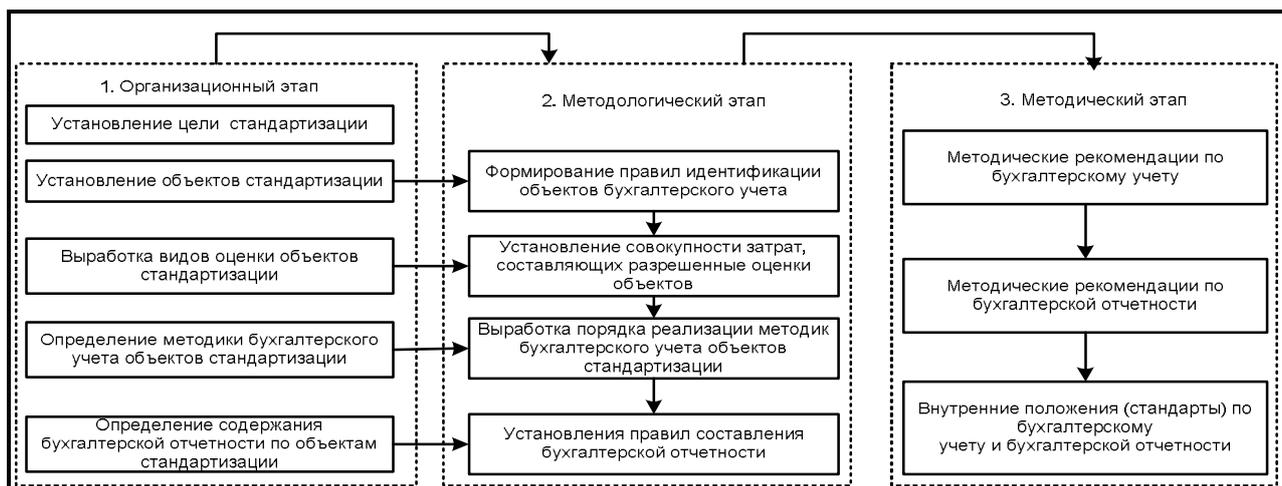


Рис. 3. Этапы процесса стандартизации бухгалтерского учета и отчетности

Выдающийся теоретик Я.В. Соколов пишет: «Этот принцип (приоритета содержания перед формой. – С.П.), с точки зрения нашей действительности, наших традиций и национальных особенностей, для нас неприемлем. И независимо от того, вносится ли под диктовку очередного иностранного эксперта этот принцип в очередной нормативный документ или нет...» [40, с. 13]. Принцип приоритета содержания перед формой до сих пор не применяется в российском учете из-за небольшого распространения доверительной формы управления собственностью, незначительного числа публичных компаний, малочисленности менеджеров, работа которых оценивается уровнем капитализации бизнеса, и др. А.С. Бакаев признается: «...для российской бухгалтерии решающим является некое единство между экономическим содержанием и юридической формой, а подчас даже приоритет правовой формы над экономическим содержанием» [9, с. 115]. В практической работе не выполняются не только отдельные требования к бухгалтерскому учету, но и некоторые ПБУ, что подтверждает актуальность создания системы постоянного мониторинга выполнения правил, допущений и требований к бухгалтерскому учету и отчетности, анализа причин их несоблюдения.

Уместность мониторинга соблюдения стандартов в системе регулирования бухгалтерского учета обосновано принципами менеджмента. Применяв положения теории управления, на первом этапе мониторинга следует выявлять превышение предельных отклонений от установленных правил бухгалтерского учета. На втором этапе устанавливаются причины несоблюдения выработанных правил и анализируются их. На третьем этапе принимаются решения либо о корректировке стандарта, либо планируются меры по стимулированию их использования (рис. 4).

Бухгалтерский учет в отличие от других систем управления обладает специфическим характером. С одной стороны, ПБУ традиционно в российской практике считаются обязательными, с чем соглашается большинство исследователей. Оценка финансовой отчетности по МСФО как полезной, достоверной, надежной проводится по тому же принципу, исходя из соблюдения всех правил стандартов. С другой стороны, в системах управления, отличных от бухгалтерского учета, сопоставление достигнутых результатов с

установленными стандартами может быть проведено с учетом допустимых отклонений, которые установлены заранее. В бухгалтерском учете определение допустимых отклонений, по нашему мнению, должно базироваться на их группировке по причинам отклонений, которые можно разделить на объективные и субъективные. Объективными причинами, обуславливающими несоблюдение бухгалтерских правил, могут быть:

- низкий уровень квалификации учетных кадров;
- высокая трудоемкость соблюдения правил;
- невостребованность учетной и отчетной информации по установленным правилам;
- сложность выполнения правил;
- недостаточная ясность методик.

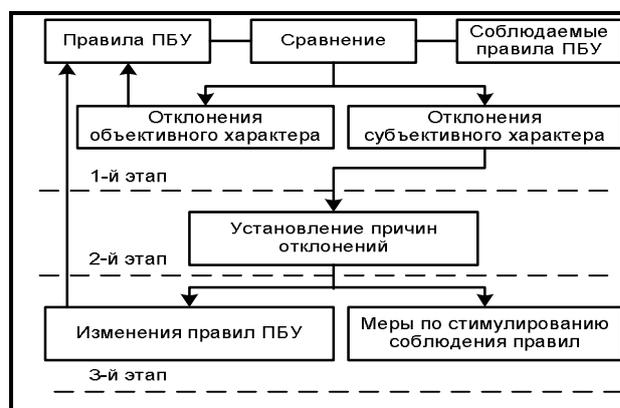


Рис. 4. Этапы мониторинга соблюдения стандартов по бухгалтерскому учету

Субъективными причинами, не позволяющими в полном объеме выполнить требования ПБУ, следует считать сознательное искажение учетных данных и удовлетворение корыстных интересов ее составителей с целью:

- сокрытия налоговых нарушений;
- обоснования низкого или высокого уровня дивидендов;
- налаживания взаимоотношений с поставщиками, подрядчиками;
- необоснованного получения кредитов и займов и др.

Мониторинг соблюдения стандартов бухгалтерского учета, включенный в процесс стандартизации, позволит выявить причины несоблюдения правил бухгалтерского учета в целом и по каждому ПБУ. Анализ их

причин даст возможность органу регулирования бухгалтерского учета не только контролировать соблюдение установленных правил, но проводить корректирующие воздействия по изменению или уточнению стандартов. Кроме того, органом регулирования может быть принято решение о проведении мероприятий по соблюдению требований, методик стандартов субъектами хозяйствования.

Принятие взвешенного решения о действиях по результатам мониторинга соблюдения стандартов затруднено без группировки объективных и субъективных причин на постоянные и переменные. Постоянными причинами невыполнения правил бухгалтерского учета, по нашему мнению, следует считать причины, существовавшие в течение всего периода действия бухгалтерского стандарта с момента вступления его в силу. Следствием наиболее радикальной оценки постоянных причин может быть решение об изначальной ошибке в постановке цели стандартизации или средств ее достижения. Тогда корректируются цель или средства ее достижения.

Переменные причины не соблюдения правил стандартов, не обладая стабильностью, подвержены постоянным изменениям и могут не приниматься во внимание при их анализе.

Установление правил учета в российской практике исторически велось централизованно. В.Я. Кожин описывает византийский устав Киево-Печорского монастыря, заведенный в 1062 г. игуменом Феодосием и распространенный на все монастыри Руси. «Монастырский устав заложил основы организованного учета денежных и имущественных ценностей» [23, с. 203]. В плановой экономике советских времен действовало более 140 инструкций отраслевого характера по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг [13, с. 13].

На начальном этапе трансформации бухгалтерского учета в постсоветской России планировалось создание рекомендаций по учету производства. А.С. Бакаев писал: «Они (способы учета производства. – С.П.) должны найти место в типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, а также в отраслевых инструкциях, разрабатываемых применительно к специфике бухгалтерского учета в России» [8, с. 16]. Однако созданные рекомендации по учету себестоимости в инвестиционных фондах, строительстве, проектно-изыскательских организациях, торговле и общественном питании, туристической сфере и других не способствовали сокращению производственных расходов, повышению эффективности экономики, росту производительности труда. Реальный сектор в настоящее время характеризуется монополизацией и необоснованностью ценообразования, сговором производителей, отсутствием действенного учета производства в разрезе номенклатуры продукции, работ, услуг, неточностью расчетов финансовых результатов, трудностями в анализе структуры и динамики затрат.

Немногочисленность современных нормативных и методических материалов по бухгалтерскому учету, исторически сформированные потребности в них для внутренних нужд и обеспечения надлежащего качества учетной и отчетной информации, необходимость выполнения требований руководителей по снижению издержек ведения бухгалтерского учета, повышение

трудоемкости учетных работ, вызванных введением налогового учета, и др., сформировали объективные потребности во внутренних положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету, широко распространенных в коммерческих организациях.

При переходе на англо-американскую практику регулирования бухгалтерского учета<sup>5</sup>, по существу произошедшую в РФ, не были учтены структура и содержание многочисленных норм, правил, которые нарабатывались в США с начала XX в., взаимосвязаны друг с другом, носят рекомендательный характер, не отменяются и не заменяются новыми, независимо от срока действия и объединены более чем в 300 нормативных документов. В.В. Ковалев отмечает, что с 1973 по 1988 гг. в США было принято 100 стандартов [22, с. 266]. Приведем иерархию документов, регулирующих бухгалтерский учет в системе US GAAP (табл. 2), составленную на основе [22, с. 265].

Таблица 2

**ВИДЫ ДОКУМЕНТОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В СИСТЕМЕ US GAAP<sup>6</sup>**

| Уровни регулирования | Официальные методологические документы   | Официальные методические документы            | Вспомогательные методические и технические документы          |
|----------------------|--|---|---|
| Четвертый этаж       | Положения APB  | Другие профессиональные высказывания и мнения | Учебники и монографии по бухгалтерскому учету                 |
| Третий этаж          | Технические бюллетени FASB   | Интерпретации AICPA                           | Учетная политика, имеющая отраслевую специфику                |
| Второй этаж          | Руководство AICPA по учету и аудиту в отраслях   | Интерпретации FASB                            | Положения, выражающие позицию AICPA по тому или иному вопросу |
| Первый этаж          | Положения FASB   | Мнения APB                                    | Исследовательские бюллетени AICPA                             |
| Фундамент            | Концептуальные основы учета FASB (включая предпосылки, определяемые окружающей средой, а также принципы реализации концептуальных основ и ограничения, связанные с этим) |   |   |

Таким образом, основанная на прецедентном праве практика регулирования бухгалтерского учета в США достаточно регламентирована, содержит обоснованные теоретиками и практиками варианты решения учетных проблем. Для российских организаций разработаны 22 ПБУ, обязательных к применению<sup>7</sup>. Оценивая состояние регулирования учета, А.П. Бархатов

<sup>5</sup> В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев, проводя анализ регулирования российского бухгалтерского учета в разрезе четырехуровневой системы, отмечают, что второй (нормативный) блок составляют документы, определяющие в основном методологию бухгалтерского учета: «Формально они носят рекомендательный характер и в известном смысле подпадают под определение профессиональной общепризнанности (как в случае с американским ГААП). Основа блока – положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), в известном смысле являющиеся аналогами стандартов в англо-американской модели учета» [21, с. 467].

<sup>6</sup> В.В. Ковалев привел схему С. Рубина, предложенную в 1980 г. под названием «гааповского домика» [22, с. 264].

<sup>7</sup> Наряду с обязательными стандартами по бухгалтерскому учету, авторы рассматривают нормативные документы рекомендательного характера, к которым, по мнению Н.П. Кондракова, относятся План счетов бухгалтерского учета, методические указания, комментарии [26, с. 17].

пишет: «...даже простое сопоставление российской нормативной базы (норм и правил) стандартов бухгалтерского учета с другими странами и МСФО показывает значительное отставание стандартизации бухгалтерского учета в России» [11, с. 96].

Авторитетные ученые и практики считают обязательным создание комплекта методических материалов по бухгалтерскому учету. В Плане мероприятий по реализации Программы реформирования бухгалтерского учета (1998 г.) к марту 2000 г. предусматривалась разработка инструкций, методических указаний и рекомендаций по бухгалтерскому учету в разрезе отдельных положений (стандартов) [34, с. 43]. Работа по созданию полноценной нормативной базы бухгалтерского учета была проведена в минимальном объеме, что еще раз подтверждает актуальность внутренних положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, где детально прописаны правила формирования учетных данных, исходя из отраслевой специфики, квалификации бухгалтерских кадров, требований внутренних и внешних пользователей отчетности.

Невысокий качественный уровень стандартизации бухгалтерского учета усугубляется необходимостью ведения налогового учета по налогу на прибыль, введенного в 2002 г. и во многом переориентировавшего интересы бухгалтерский работников. Справедлива констатация известного ученого В.В. Ковалева: «...на сегодняшний день перспектива следовать требованиям законодательства налогового, возможно и в ущерб бухгалтерскому, большинству практикующих бухгалтеров представляется как наиболее приемлемая» [16, с. 274]. Хотя, по мнению отдельных авторов, «...следует исходить из правовой равнозначности налоговых и бухгалтерских уложений, но в то же время отдавать приоритет бухгалтерских норм в вопросах постановки и ведения учета и отчетности» [37, с. 12].

Важными условиями отношения к бухгалтерскому учету как к второстепенному стали потребности наполнения государственного бюджета, неразвитость отечественных финансовых рынков, преобладание инсайдерской формы управления бизнесом, отсутствие заинтересованных пользователей в отчетной информации высокого качества, незначительность иностранных инвестиций в экономику РФ. Принимая во внимание отмеченные условия, В.В. Ковалев обосновал целесообразность отказа в ближайшие годы от налога на прибыль для пополнения бюджета, заменив его менее дорогостоящими и затратными налогами – оборотными [22, с. 275]. Преимущества замены, по мнению ученого, очевидны [22, с. 275]:

- сокращение временного лага между начислениями платежа и его поступлением в государственный бюджет;
- существенное снижение трудоемкости расчета налогов;
- ликвидация причин и факторов коррупции и др.

Таким образом, важной тенденцией трансформации бухгалтерского учета на современном этапе, ставшей неотъемлемым компонентом национальной системы регулирования бухгалтерского учета, является его стандартизация. Теоретические проблемы стандартизации во многом остаются вне поля зрения ученых, что свидетельствует об актуальности их разработки. Изыскания автора, определившие понятие стандартизации, ее цели, средства достижения, закладывают основу для дальнейших исследований. Проведенный в статье анализ процесса стандартизации, включающий внутренние и внешние побуждения, приведшие к стандартизации в

бухгалтерском учете рыночного типа, содержание официальной и неофициальной компоненты процесса стандартизации, обоснование необходимости внутренних положений (стандартов) по бухгалтерскому (финансовому), управленческому и налоговому учету, предложения по организации мониторинга стандартизации бухгалтерского учета, позволили получить новые знания по теории стандартизации. Важность предпринятой попытки создания нового научного продукта не ограничена национальным уровнем бухгалтерского учета. Она значима для международной стандартизации финансовой отчетности, создавая базу для ее последующего развития.

## Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Текст] : часть первая от 31 июля 1998 г. №129-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ [Текст]. – М. : Омега-Л, 2009. – 560 с.
2. О бухгалтерском учете [Текст] : федер. закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (в ред. от 5 ноября 2006 г. №189-ФЗ) // 23 положения по бухгалтерскому учету. – М. : Эксмо, 2009. – С. 3-16.
3. О техническом регулировании [Электронный ресурс] : федер. закон от 15 дек. 2002 г. №184-ФЗ (в ред. от 18 июля 2009 г. №189-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О мерах по реализации государственной программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 12 февр. 1993 г. №121. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Текст] // Профессиональный бухгалтер России : сб. нормативных документов. – М. : БИНФА, 2008. – С. 53-64.
7. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник [Текст] / Ю.А. Бабаев, В.А. Бородин, Н.Д. Амаглобели ; под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 304 с.
8. Бакаев А.С. Совершенствование нормативной базы бухгалтерского учета в России [Текст] / А.С. Бакаев // Основы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России / под ред. и с комм. А.С. Бакаева. – М. : Бухгалтерский учет, 1995. – С. 3-24.
9. Бакаев А.С. Стратегия трансформации бухгалтерского учета в рыночной экономике [Текст] / А.С. Бакаев. – М. : ВЗФЭИ, 2005. – 200 с.
10. Барнгольц С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта [Текст] / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
11. Бархатов А.П. Диагностика нормативного регулирования бухгалтерского учета за рубежом и в России [Текст] / Анатолий Бархатов // Управленческий учет. – 2009. – №9. – С. 89-97.
12. Бурцев В.В. К вопросу о стандартизации государственного финансового контроля [Текст] / Владимир Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – №1. – С. 82-94.
13. Вахрушина М.А. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения [Текст] / М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова. – М. : Экономика, 2008. – 205 с.
14. Глущенко А.В. Методология внутренней стандартизации учета в агрохолдингах [Текст] / Александра Глущенко. – Волгоград : Изд-во Волгоградского гос. ун-та, 2008. – 372 с.
15. Голанд Ю. Сравнение реформ периода НЭПа и постсоветской России [Текст] / Юрий Голанд // Вопросы экономики. – 2010. – №4. – С. 82-99.
16. Дружиловская Т.Ю. Методологические аспекты адаптации системы российских бухгалтерских стандартов к требова-

- ниям МСФО [Текст] : монография / Татьяна Дружилловская. – Нижний Новгород : Нижегородский гос. ун-т им. Н.И. Лобачевского, 2008. – 223 с.
17. Дружилловская Т.Ю. Проблемы гармонизации концептуальных основ формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов [Текст] / Татьяна Дружилловская. – Н. Новгород : Нижегородский гос. ун-т им. Н.И. Лобачевского, 2008. – 198 с.
  18. Егорова Е.М. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах [Текст] / Екатерина Егорова. – Волгоград : Нива, 2008. – 132 с.
  19. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля [Текст]. – М. : ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова», 2009. – 428 с.
  20. Клычова Г.С. Стандартизация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве [Текст] / Гузалия Клычова. – Казань : Казанский гос. ун-т, 2001. – 360 с.
  21. Ковалев В.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели [Текст] : учеб. Пособие / Ковалев В.В., Ковалев Вит.В.. – М. : Проспект, КНОРУС, 2010. – 768 с.
  22. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ : концептуальные основы [Текст] / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
  23. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет. Методология формирования бухгалтерских моделей [Текст] / В.Я. Кожин. – М. : Экзамен, 2006. – 318 с.
  24. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет [Текст] / В.Я. Кожин. – М. : Экзамен, 2006. – 815 с.
  25. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 584 с.
  26. Кондраков Н.П. Учетная политика организации на 2010 год: в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета [Текст] / Н.П. Кондраков. – М. : Эксмо, 2010. – 208 с.
  27. Курочкина А.Ю. Стандартизация и сертификация социально-культурных и туристских услуг [Текст] / А.Ю. Курочкина. – СПб. : СПбГУ, 2008. – 135 с.
  28. Лексин В.Н. Цивилизационный кризис и его российские последствия [Текст] / Владимир Лексин // Общественные науки и современность. – 2009. – №6. – С. 5-18.
  29. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
  30. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости [Текст] / С.А. Николаева. – М. : Аналитика-пресс, 1997. – 144 с.
  31. Новая философская энциклопедия [Текст] : в 4 т. – Т. 1. – М. : Мысль, 2010. – 692 с.
  32. Новая философская энциклопедия [Текст] : в 4 т. – Т. 3. – М. : Мысль, 2010. – 692 с.
  33. Панкин С.А. Зарубежные заимствования российских компаний [Текст] / С.А. Панкин // Вестник Московского ун-та. Серия 6. Экономика. – 2010. – №1. – С. 36-45.
  34. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности [Текст] / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова ; под ред. проф. В.И. Подольского. – М. : Вузский учебник ; ИНФРА-М, 2010. – 302 с.
  35. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат [Текст] / О.В. Рожнова. – М. : Экзамен, 2003. – 192 с.
  36. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст] / Н.Г. Сапожникова. – М. : КНОРУС, 2008. – 464 с.
  37. Сахчинская Н.С. Формирование и раскрытие учетной политики организации [Текст] / Наталья Сахчинская. – Самара : СИБиУ, 2010. – 276 с.
  38. Словарь по экономике [Текст] / пер. с англ. ; под ред. П.А. Ватника. – СПб. : Экономическая школа, 1998. – 752 с.
  39. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации : формирование и анализ [Текст] / А.А. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 288 с.
  40. Соколов Я.В. Международные стандарты и российский бухгалтерский учет [Текст] / Я.В. Соколов // Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения / Соколов Я.В., Палий В.Ф., Ремизов Н.А. и др. – М. : Книжный мир, 1998. – С. 7-24.
  41. Тарасюк Ю.Ф., Храпкин З.М. Наука о стандартизации должна получить название [Текст] / Ю.Ф. Тарасюк, З. М. Храпкин // Стандарты и качество. – 1992. – № 7. – С. 51-54.
  42. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Утверждено Приказом Минфина РФ от 10.6.2008 №106н (в ред. от 3.11.2009 №22н) [Электронный ресурс]. URL : <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>
  43. Харчева Ю.С. История бухгалтерского учета: учебно-методическое пособие [Текст] / Юлия Харчева ; Волгогр. гос. ун-т. – Волгоград : Волгоградское научное издательство, 2009. – 83 с.
  44. Цели и принципы стандартизации [Текст] / Пер. с англ. / Под ред. Т. Сандерса (Великобритания). – М. : Издательство стандартов, 1977. – 132 с.
  45. Экономический словарь [Текст] / Е.Г. Багудина, А.К. Большаков и др. ; Отв. ред. А.И. Архипов. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 624 с.
  46. Экономический словарь [Текст] / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2007. – 1152 с.
  47. Энциклопедический словарь. Современная рыночная экономика. Государственное регулирование экономических процессов [Текст] /Общ. ред. Кушлин В.И. ; Чичканов В.П. – М. : Изд-во РАГС, 2004. – 744 с.
  48. Экономическая энциклопедия [Текст] / Гл. ред. Л.И. Абалкин. – М. : ОАО «Издательство «Экономика», 1999. – 1055 с.
  49. Most K.S. Toward the international harmonization [Text] / K. Most // *Advances in International Accounting*. – 1994. – № 6. – P. 8-14.

## Ключевые слова

Бухгалтерский учет; регулирование; стандартизация; цель; средства; мотивы; внутренние стандарты; мониторинг.

*Поленова Светлана Николаевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Решение проблем стандартизации бухгалтерского учета и отчетности, являющихся достаточно острыми, в российской теории и практике затруднено неразвитостью теоретической базы учетной стандартизации. Несмотря на работу ученых в данной области, многие положения теории стандартизации в учете остаются дискуссионными и не исследованными. Разработки ведутся на базе разных теоретических подходов, сопровождающихся серьезными затратами труда, но не достаточными результатами. Предпринятую С.Н. Поленовой попытку обосновать отдельные положения стандартизации бухгалтерского учета и отчетности рецензент расценивает как одну из немногих в развитии ее теории.

Научная новизна представленного материала состоит в том, что автор, распространяя отдельные положения технической стандартизации на теорию стандартизации в бухгалтерском учете, обосновывает две формы стандартизации – стихийную и организованную, выделяет ее главную черту – многократное использование в целях упорядочения любой деятельности, на основе анализа определений стандартизации в учетной литературе предлагает авторское понимание этого процесса. Достаточно обоснованными с гносеологических позиций являются выделенные и охарактеризованные компоненты стандартизации как деятельности: цель стандартизации, средства ее достижения, процесс стандартизации, ее результат. Достойным внимания можно оценить попытку доказать необходимость мониторинга стандартизации бухгалтерского учета, являющуюся одной из немногих.

Результаты исследований С.Н. Поленовой могут быть реализованы в дальнейшей работе по созданию теории стандартизации бухгалтерского учета и отчетности, а также при построении системы учетного регулирования, формирующейся в современной Российской Федерации.

Содержащиеся в статье элементы научной новизны обоснованы базальными разработками теории и методологии познания, а исследование выполнено с использованием системного подхода, методов анализа, синтеза, сравнения.

Рецензент полагает: проведенная оценка научной новизны, значимости и доказательности результатов работы С.Н. Поленовой, отраженных в статье «Теоретические начала стандартизации бухгалтерского учета», позволяет рекомендовать ее для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Гетьман В.Г., д.э.н., профессор, зав кафедрой «Бухгалтерский учет» Финансовой академии при Правительстве РФ*

## 2.3. THEORETICAL BEGINNINGS OF STANDARDIZATION OF ACCOUNTING

S.N. Polenova, a Bachelor of Economic,  
the Reader of the Chair «Accounting»

*Financial Academy with the Government RF*

In clause, devoted to research of separate theoretical questions of standardization of accounting within the limits of modern system of regulation, attempt to define as standardization is executed, to prove its purpose, means of achievement, to investigate process of standardization, having allocated official and informal components and having proved necessity of creation of domestic situations (standards). Carrying out of monitoring of observance of positions on accounting and its schematic design include an applied component.

### Literature

1. J.A. Babayev. Theory of book keeping: the textbook [Text] / J.A. Babayev, V.A. Borodin, N.D. Amaglobeli; under edition prof. J.A. Babayev. – M. : UNITI-DANA, 2006. – 304 p.
2. A.S. Bakayev. Perfection of normative base of accounting to Russia [Text] / A.S. Bakayev // Bases of normative regulation of accounting in Russia / Under edition and with A.S. Bakayev's comments. – M. : Buchgalterskiy uchiot, 1995. – P. 3-24.
3. A.S. Bakayev. Strategy of transformation of accounting in market economy [Text] / A.S. Bakayev. – M. : WZFEI, 2005. – 200 p.
4. S.B. Barngolts. Methodology of the economic analysis of activity of the managing subject [Text] / S.B. Barngolts, M.V. Melnik. – M. : Finance and statistics, 2003. – 240 p.
5. A.P. Barhatov. Diagnostics of normative regulation of accounting abroad and to Russia [Text] / Anatoly Barhatov // The Management accounting. – 2009. – №9. – P. 89-97.
6. V.V. Burtsev. To a question on standardization of the state financial control [Text] / Vladimir Burtsev // Management in Russia and abroad. – 2000. – №1. – P. 82-94.
7. M.A. Vahrushina. Registration of the politician in system of the management account: a technique of formation, expert applications [Text] / M.A. Vahrushina, E.E. Ljalkova. – Economist, 2008. – 205 p.
8. A.V. Glushchenko. Methodology of internal standardization of the account in agricultural holdings [Text] / Alexandra Glushchenko. – Volgograd: Publishing house of the Volgograd state university, 2008. – 372 p.
9. J. Goland. Ravening of reforms of period NEP and post soviet Russia [Text] / Jury Goland // Questions of economy. – 2010. – №4. – P. 82-99.
10. T.J. Druzhilovskaja. Methodological aspects of adaptation of system of the Russian accounting standards to requirements IAS [Text] / Tatyana Druzhilovskaja. – N. Novgorod : The Nizhniy Novgorod state university it. N.I. Lobachevsky, 2008. – 223 p.
11. J.U. Druzhilovskaja. Problems of harmonization of conceptual bases of formation of the financial reporting in systems of the Russian and international standards [Text] / Tatyana Druzhilovskaja. – N. Novgorod : The Nizhniy Novgorod state university it. N.I. Lobachevsky, 2008. – 198 p.
12. E.M. Egorova. Core of model of book keeping and the analysis in foreign countries [Text] / Ekaterina Egorova. – Volgograd : «Niva», 2008. – 132 p.
13. The institution aspects of accounting and the control [Text]. – M. : GEI HPE «REA it. G.V. Plehanov», 2009. – 428 p.
14. G.S. Klytceva. Standardization of book keeping in agriculture [Text] / Guzaliy Klytceva. – Kazan : The Kazan state university, 2001. – 360 p.
15. V.V. Kovalev. Corporate the finance and the account : concepts, algorithms, parameters [Text] / Kovalev V.V., Kovalev Vit. V. – M. : Prospect, KNORUS, 2010. – 768 p.
16. V.V. Kovalev. Financial the account and the analysis: conceptual bases [Text] / V.V. Kovalev. – M. : Finance and statistics, 2004. – 720 p.
17. V.J. Kozhinov. Accounting. Methodology of formation of accounting models [Text] / V.J. Kozhinov. – M. : «Egzamen», 2006. – 318 p.
18. V.J. Kozhinov. Accounting [Text] / V.J. Kozhinov. – M. : «Egzamen», 2006. – 815 p.
19. N.P. Kondrakov. Accounting [Text] / N.P. Kondrakov. – M. : INFRA-M, 1999. – 584 p.
20. N.P. Kondrakov. Accounting of the politician of the organization for 2010 years old: with a view of the financial, management and tax accounts [Text] / N.P. Kondrakov. – M. : Eksmo, 2010. – 208 p.
21. The concept of development of accounting and the reporting in the Russian Federation on intermediate term prospect [Text] // The professional bookkeeper of Russia (The collection of normative documents). – M. : BINFA, 2008. – P. 53-64.
22. A.J. Kurochkina. Standardization and certification of welfare and tourist services [Text] / A.J. Kurochkina. – SPb. : S.Petersburg St. University, 2008. – 135 p.
23. V.N. Laksin. Trivialization crisis and its Russian consequences [Text] / Vladimir Laksin // Social studies and the present. – 2009. – №6. – P. 5-18.
24. M.R. Metjus, M.H.B. Perera. The theory of accounting [Text] / M.R. Metjus, M.H.B. Perera; translate with English; under edition J.V. Sokolov, I.A. Smirnova. – M. : Audit, UNITI, 1999. – 663 p.
25. The tax code of the Russian Federation. Parts the first and the second [Text]. – M. : «Omega-L», 2009. – 560 p.
26. S.A. Nikolaeva. Principles of formation and calculation cost prices [Text] / S.A. Nikolaeva. – M. : «Analytica-press», 1997. – 144 p.
27. The new philosophical encyclopedia [Text] : In 4 p. – P. 1. – M. : Mysl, 2010. – 692 p.
28. The new philosophical encyclopedia [Text] : In 4 p. – P. 3. – M. : Mysl, 2010. – 692 p.
29. About accounting. The federal law from 21.11.1996 129-ФЗ (in from 11.5.2006 189-ФЗ) [Text] / 23 positions on accounting. – M. : Eksmo, 2009. – P. 3-16.
30. About measures on realization of the state program of transition of the Russian Federation on the system of the account accepted in the international practice and statistics according to requirements of market economy. The governmental order of the Russian Federation from February, 12th, 1993 №121 [the Electronic resource]. URL : <http://nalog.consultant.ru/doc1506.html>
31. About technical regulation. The federal law from 15.12.2002 184-FZ (in from 7.18.2009 189-ФЗ) [the Electronic resource]. URL : [http://sklad-zakonov.narod.ru/gost/fz\\_Ne184\\_otr.htm](http://sklad-zakonov.narod.ru/gost/fz_Ne184_otr.htm)
32. Pankin S.A. Foreign of loan of the Russian companies [Text] / S.A. Pankin // The Bulletin of the Moscow university. A series 6. Economy. – 2010. – №1. – P. 36-45.
33. V.I. Podolsky. International and intrafirm standards of auditor activity [Text] / V.I. Podolsky, A.A. Savin, L.V. Sotnikova; under edition prof. V.I. Podolskiy. – M. : The High school textbook : INFRA-M, 2010. – 302 p.
34. The program of reforming of accounting according to the international standards of the financial reporting. The governmental order of the Russian Federation from march, 6th, 1998 №283 [the Electronic resource]. URL : <http://nalog.consultant.ru/doc18125.html>
35. O.V. Rozhnova. Financial the account. Theoretical bases: the methodological device [Text] / O.V. Rozhnova. – M. : «Examination», 2003. – 192 p.
36. N.G. Sapozhnikova. Accounting [Text] / N.G. Sapozhnikova. – M. : KNOPIUS, 2008. – 464 p.
37. N.S. Sahchinskaja. Formation and disclosing of registration policy the organization [Text] / Natalia Sahchinskaja. – Samara : SIBaM, 2010. – 276 p.
38. The dictionary on economy [Text] / trans. with English; under edition P.A. Vatrik / – SPb. : Economic school, 1998. – 752 p.
39. A.A. Sokolov. Account on segments of activity of the commercial organization : formation and the analysis [Text] / A.A. Sokolov. – M. : Finance and statistics, 2004. – 288 p.

40. J.V. Sokolov. International standards and the Russian accounting [Text] / J.V. Sokolov // Reform of book keeping. The Russian and international standards. Practice of application / Sokolov J.V., Palij V.F., Remizov N.A., etc. – M. : Book world, 1998. – P. 7 – 24.
41. J.F. Tarasyuk. Science about standardization should receive the name [Text] / J.F. Tarasyuk, Z.M. Hrapkin // Standards and quality. – 1992. – №7. – P. 51-54.
42. The registration policy of the organization (PBU 1/2008). The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 10.6.2008 №106н (in from 3.11.2009 №22н) [Electronic resource]. URL : <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions>
43. J.S. Harcheva. History of accounting [Text] / Julia Harcheva. – Volgograd : The Volgograd scientific publishing house, 2009. – 83 p.
44. The purposes and principles standardizations [Text] / Trans. with English; under edition T. Sanders. – M. : Standards Publishing House, 1977. – 132 p.
45. The economic dictionary [Text] / E.G. Bagudina, A.K. Bolshakov, etc.; editor-in-chief A.I. Arhipov. – M. : TK Velbi, Prospect, 2004. – 624 p.
46. The economic dictionary [Text] / Under edition A.N. Azrilijana. – M. : Institute of new economy, 2007. – 1152 p.
47. The encyclopedic dictionary. Modern market economy. State regulation of economic processes [Text] / The general edition : V.I. Kushlin; V.P. Chichkanov. – M. : RAGS, 2004. – 744 p.
48. The economic encyclopedia [Text] / Editor-in-chief L.I. Abalkin. – M. : Ekonomika, 1999. – 1055 p.
49. Most K.S. Toward the international harmonization [Text] / K. Most // Advances in International Accounting. – 1994. – № 6. – P. 8-14.

### Keywords

Accounting; regulation; standardization; the purpose; means; motives; internal standards; monitoring.