

2.2. РОССИЙСКИЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Мелкумян Д.Е., магистр, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения;
Орлова Е.А., к.э.н., доцент, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения

*Государственный университет управления,
г. Москва*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

В статье рассматривается понятие учетной политики и ее роль в управлении деятельностью хозяйствующего субъекта. Определены существенные положения учетной политики. Обозначена роль учетной политики в оптимизации управленческой деятельности организации. Выявлены основные проблемы формирования и раскрытия учетной политики для целей бухгалтерского учета и определены пути их решения.

В настоящее время учетная политика является мощным инструментом в управлении организацией, поэтому ее формированию и раскрытию уделяется большое внимание. Она призвана играть существенную роль в реализации стратегических целей организации. При формировании учетной политики в силу своего влияния на финансовые потоки и имущественное положение выбранных способов ведения учета следует уделять особое внимание ее аспектам во всех хозяйствующих субъектах независимо от сферы деятельности и организационно-правовой формы.

Актуальность выбранной теме придает насущная необходимость стабилизации финансового положения предприятий. В связи с этим немаловажное значение приобретает проверка обоснованности и результативности разработанной учетной политики, направленной на улучшение финансового состояния и устойчивости функционирующего предприятия в периоды современных посткризисных явлений. Формирование учетной политики является основным и обязательным этапом учетного процесса в любой организации, от которого зависит учетная деятельность и правильное формирование финансового результата любого экономического субъекта.

Учетная политика является инструментом управления всей системы бухгалтерского учета и основополагающим регулятором всего учетного процесса хозяйствующего субъекта. Значимость вопросов, которые связаны с формированием учетной политики, трудно переоценить: учетная политика представляет собой один из важнейших нормативных документов для любого предприятия. Выбор варианта учетной политики оказывает существенное влияние на учетную деятельность предприятия, что может повлечь за собой достоверное или искаженное отражение информации в бухгалтерской и финансовой отчетности.

Фактически учетная политика хозяйствующего субъекта представляет собой текстовые пояснения, используемых способов и методов ведения учета, составления отчетности, которые формируют и отражают результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Процесс формирования учетной политики в современных условиях является сложным и трудоемким, предусматривающим выбор альтернативных вариантов учета в пределах существующего законодательства.

Эффективность управления хозяйственной деятельностью предприятия и перспектива его развития в большинстве своем зависит от удачно избранной и сформированной учетной политики. Именно в учетной политике экономические субъекты определяют основополагающие аспекты учета хозяйственных и финансовых операций.

Организация имеет возможность разрабатывать учетную политику как самостоятельно, ориентируясь на нормативно-правовые акты, предусмотренные законодательством Российской Федерации, так и обращаясь за оказанием данной услуги к сторонним организациям – аудиторско-консалтинговым фирмам.

Одним из основных документов, в котором определены правила формирования и раскрытия учетной политики предприятия, является Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 6 октября 2008 г. №106н. Вопросы по учетной политике также рассмотрены в ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ.

Принятую организацией учетную политику необходимо оформлять соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.д.) в соответствии с п. 8 ПБУ 1/2008.

Согласно п. 2 ПБУ 1/2008, «под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [2]. Учетная политика должна обеспечивать выполнение следующих требований:

- полноту;
- своевременность;
- осмотрительность;
- приоритет содержания перед формой;
- непротиворечивость;
- рациональность.

Указанные требования и допущения являются основными принципами, которыми руководствуется предприятие при обосновании как новых способов, разрабатываемых предприятием, так и способов, отличных от установленных законодательством, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты предприятия [1]. Анализ содержания научных трудов в области бухгалтерского учета и специальной литературы позволяет констатировать, что формирование учетной политики на нормативном уровне можно рассматривать

посредством выделения аспектов учетной политики, обязательных для раскрытия информации.

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКА АСПЕКТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ [5]

Аспекты учетной политики	Цель	Определение
Методический	Рационализация процесса выбора способов ведения учета	Совокупность способов ведения бухгалтерского учета, влияющие на оценку финансового состояния и порядок формирования финансовых результатов деятельности организации
Налоговый	Выбор способов ведения учета позволяет оптимизировать налоговые показатели	Совокупность возможных способов ведения учета, которые влияют на налогооблагаемые показатели
Технический	Раскрытие учетной политики в разрезе всех ее аспектов	Утверждение и разработка форм реализации аспектов учетной политики
Организационный	Построение рационально организованного учета, основанного на учетной политике	Приемы и методы (способы) организации рабочего процесса функционирования служб по бухгалтерскому, налоговому и управленческому учету предприятия
Управленческий	Создание стандартизированного отражения в учете и отчетности особенности бизнеса	Совокупность способов ведения учета, калькулирования себестоимости, составления внутренней отчетности для целей контроля и управления деятельностью предприятия
Аналитический	Оценка деятельности предприятия в целом для реализации стратегии развития	Определение информационной базы для проведения аналитической работы
Международный	Формирование отчетности в соответствии с МСФО	Выбор возможных способов учета, применяемых при составлении бухгалтерской отчетности и основанных на профессиональном суждении

Определяя учетную политику, организация обязана раскрыть способы оценки и ведения учета, являющиеся существенными. Существенность признается исходя из того, что пользователям бухгалтерской отчетности без знания о способах оценки объектов бухгалтерского учета и понимания порядка его учета невозможно достоверно оценить результаты работы организации, составить представления об имущественном и финансовом состоянии, движении денежных средств. Эти способы должны быть раскрыты в пояснительной записке, которая входит в состав годовой бухгалтерской отчетности организации.

Процессу формирования учетной политики необходимо уделять большое внимание, поскольку именно от этого зависит весь учетный процесс правильной организации ведения учета. Процесс формирования учетной политики несет в себе немало сложностей.

Формирование учетной политики и контроль ее раскрытия на предприятии связаны с рядом проблем:

- сложность выбора способов бухгалтерского учета, варианты которых предусмотрены в нормативных актах и описание которых отсутствует в нормативных актах по бухгалтерскому учету;
- несовершенство действующего законодательства и несогласованность отдельных нормативно-правовых актов между собой;
- учетная политика не всегда рассматривается ее создателями в качестве важного инструмента управления, как составляющая общей политики общества, иными словами, формальное отношение бухгалтеров и руководителей к формированию учетной политики;
- частые изменения действующих нормативно-правовых документов;
- не в полной мере учитываются организационно-правовая форма и отраслевые особенности деятельности;
- сложность выбора наиболее экономически обоснованного варианта учета или оценки конкретного объекта.

Учетная политика выступает важным средством принятия управленческих решений, а также является полезным источником информации для внутренних и внешних пользователей отчетности, служит необходимой основой для осуществления процессов прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля.

Учетная политика призвана обеспечить следующее.

1. Единство методов бухгалтерского учета, унификацию способов ведения бухгалтерского учета, позволяющую формировать группировку учетных данных в едином информационном пространстве для целей повышения качества отчетной информации и оптимизации процессов управления.
2. Единство методологии для целей формирования отчетности организации.
3. Максимальное сближение методов учета по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и методов учета для целей управленческой отчетности.
4. Максимально возможное сближение методов учета по РСБУ с налоговым учетом.
5. Максимально возможное сближение методов учета по РСБУ с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Значимость учетной политики трудно переоценить. Она состоит во влиянии ее содержания на принятие управленческих решений внутренними и внешними пользователями (рис. 1).

Разработкой учетной политики занимается главный бухгалтер организации или специализированная организация, как уже было сказано выше. Но есть такие компании, которые связаны большим количеством бизнес-единиц в своей структуре, размером рынка, количеством покупателей и поставщиков, которые развивают переход к централизованной бухгалтерии. К данному переходу могут прийти предприятия, деятельность которых является аналогичной. Но эта процедура является индивидуальным решением для каждой конкретной организации.

Проблемы появляются уже на начальных этапах работы над учетной политикой – при выборе способа ведения бухгалтерского учета.

Выбор альтернативного варианта при разработке учетной политики может коренным образом повлиять на учетную деятельность предприятия, на объем учетной работы. Если предприятие закрепляет один способ учета, а применяет другой, то в таком случае, согласно п. 7, 9 ПБУ 1/2008, налоговая инспекция вправе пересчитать налоги по способам учета из учетной политики и применить соответствующие меры наказания для таких ситуаций: начислить штрафы, пени, неустойки.



Рис. 1. Оценка значимости учетной политики организации для внутренних и внешних пользователей [4]

Главный бухгалтер при выборе способа ведения бухгалтерского учета ориентируется на нормативные акты, предусмотренные законодательством. Но есть множество вопросов, которым текущее законодательство не уделяет должного внимания. Каким же образом в такой ситуации необходимо поступать при составлении учетной политики?

Решение данного вопроса состоит в том, что при формировании учетной политики разрабатывается новый способ, описание которого отсутствует в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Но основная

проблема заключается не в этом. Согласование мнений ответственных лиц за те или иные учетные процессы и подразделений, которые могут оказаться необходимыми в процессе выработки и принятия решений при формировании учетной политики, является очень сложным и трудоемким процессом.

К проблеме выбора способа ведения бухгалтерского учета также можно отнести противоречивость действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету, сближение в учетной политике требований различных систем учета: российского бухгалтерского и налогового учета, систем учета различных компаний, которые входят в группу компаний (холдинг), а также учета в соответствии с требованиями международного законодательства.

Сближение российских стандартов ведения бухгалтерского учета в формировании бухгалтерского учета с международными стандартами преследует множество вопросов и трудностей. Из-за различий российского бухгалтерского учета и международных предписаний возникает ряд вопросов общетеоретического и прикладного характера, осложняющих процесс формирования учетной политики.

В международной практике вопросы формирования учетной политики рассматриваются в МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Документ международного уровня дает определение учетной политике иными словами: «Учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности».

При разработке учетной политики необходимо гармонизировать российский бухгалтерский учет и МСФО, в частности, это необходимо не только тем организациям, которые обязаны формировать консолидированную отчетность по международным стандартам, но и в том числе тем, которые тесно взаимодействуют с иностранными компаниями [3].

ПБУ 1/2008 и МСФО 8 регулируют вопросы, связанные с изменениями учетной политики. Различия в подходах внесения изменений следующие: при подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО следует представлять сравнительную информацию по ряду предшествующих периодов, а согласно РСБУ не требуется пересмотр по прошлым периодам показателей отчетности, если корректировки учетной политики были вызваны изменениями в нормативно-законодательных актах.

Основным принципом формирования учетной политики российской организации является выбор методов, которые не противоречат применяемому МСФО. Некоторые предприятия формируют отчетность по МСФО с целью оценки финансового положения иностранными инвесторами.

Хотелось бы отметить, что по большинству направлений учета российские стандарты в основном сформированы применительно к требованиям международной нормативной базы. Но, к сожалению, не все международные стандарты имеют приближенные российские аналоги в виде ПБУ. Несмотря на наличие сходства в учетных политиках, практическое применение их в соответствии с РСБУ и МСФО чаще всего ос-

новывается на различных теориях, целях и основополагающих принципах. Естественно, что различия между МСФО и РСБУ приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью. На наш взгляд, существенным различием и проблемным этапом сближения МСФО и РСБУ является степень регламентированности законодательных актов, в части ведения бухгалтерского учета. В РСБУ ведение бухгалтерского учета довольно жестко регламентировано со стороны законодательных органов, что, к сожалению, не позволяет вносить какие-либо изменения в способы ведения учета, даже если они целесообразны с точки зрения предоставления достоверной информации. В МСФО же внесение изменений является требованием.

Одним из отличий методики ведения учета международной и российской системы учета является, по нашему мнению, отсутствие трактовки понятия «модернизация» в нормативных правовых документах по отношению к нематериальным активам. К сожалению, эта недоработка – не получать достоверную информацию о первоначальной стоимости активов, – искажает фактическую себестоимость продукции, работ, услуг, так как расходы по модернизации активов списываются на текущие затраты и не увеличивают их первоначальную стоимость. Недостаток информации по методике учета расходов модернизации нематериальных активов в нормативных правовых документах по бухгалтерскому и налоговому учету позволяет предложить дополнение к содержанию п. 16 ПБУ 14/2008 «Учет нематериальных активов» и п. 3 ст. 257 Налогового кодекса РФ. С помощью включения затрат по модернизации нематериальных активов в их первоначальную стоимость организация может увеличить срок их полезного использования, тем самым получив дополнительную экономическую выгоду.

С целью того, чтобы учетная политика была эффективной, необходим тщательный системный подход, глубокий анализ бухгалтерского и налогового законодательства, учет структуры и специфики экономического субъекта.

Пренебрегать формированием учетной политики не стоит, так как учетная политика является основным инструментом повышения эффективности использования ресурсов организации. И особенное внимание стоит уделять решению проблем, возникающим в процессе ее формирования.

Методология бухгалтерского учета с точки зрения научного обобщения принципов построения его методов разрабатывается экономическим сообществом на протяжении многих лет и не перестает обновляться из года в год. Несовершенство методологических основ ведения учета приводит к негативным последствиям, которые в свою очередь затрагивают финансовые интересы налогоплательщиков и вызывают недоверие к законам.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 4 нояб. 2014 г.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс».
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 8 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Чепутович Е.О. Исследование проблем формирования учетной политики организации для целей бухгалтерского учета [Текст] / Е.О. Чепутович // Энергия науки. – 2015. – №11. – С. 119-121.
5. Шишова Л.И. Формирование учетной политики коммерческой организации по МСФО [Текст] / Л.И. Шишова, Е.В. Логинова. – 2016. – №2. – С. 45-50.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; учетная политика; способы бухгалтерского учета; аспекты учетной политики; финансовая отчетность; МСФО; РСБУ.

Мелкумян Джулиетта Енокевна

Орлова Екатерина Анатольевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность выбранной теме придает насущная необходимость стабилизации финансового положения предприятий. В связи с этим немаловажное значение приобретает проверка обоснованности и результативности разработанной учетной политики, направленной на улучшение финансового состояния и устойчивости функционирующего предприятия в периоды современных посткризисных явлений. Формирование учетной политики является обязательным этапом учетного процесса в любой организации, от которого зависит учетная деятельность и правильное формирование финансового результата любого экономического субъекта. Учетная политика является инструментом управления всей системы бухгалтерского учета и основополагающим регулятором всего учетного процесса хозяйствующего субъекта.

В статье рассматривается понятие учетной политики и ее роль в управлении деятельностью хозяйствующего субъекта. Авторами статьи обозначена роль учетной политики в оптимизации управленческой деятельности организации, выявлены основные проблемы формирования и раскрытия учетной политики для целей бухгалтерского учета и определены пути их решения.

Достоверность научных положений и выводов, сформулированных в статье, подтверждается комплексным анализом состояния проблемы на основе использования действующей нормативной базы, теоретических и методологических разработок исследователей. Содержание статьи соответствует современному направлению исследований в области регулирования аспектов организации системы бухгалтерского учета. Проведенные авторами исследования имеют теоретическую и практическую значимость и рекомендуются к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суглобов А.Е., д.э.н., профессор кафедры финансов и бухгалтерского учета Технологического университета, г. Королёв.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ