

# Международный бухгалтерский учет



**Федеральный закон «О бухгалтерском учете»  
и учетная политика организации**

**Классификация и оценка  
финансовых обязательств**

**Актуальные проблемы автоматизации  
бухгалтерского учета**

**Российская и американская теории  
бухгалтерского учета**

**Проблемы распределения затрат  
на персонал**

**Мониторинг налоговых рисков государства**

**1 (295) – 2014  
ЯНВАРЬ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала –  
www.elibrary.ru, www.dilib.ru  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор

экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

**Редакционный совет:**

Н.Э. Бабичева, кандидат

экономических наук, доцент

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических наук,

профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,

профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,

профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

**Верстка:** М.С. Гранлищикова

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон: (495) 989-96-10

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 16.12.2013.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ,

отражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферирован в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использование

их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только с

письменного разрешения редакции.

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

1 (295) – 2014 январь

## СОДЕРЖАНИЕ

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Поленова С.Н.* Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и учетная политика организации .....2
- *Луговской Д.В., Абросимова Ю.А.* Финансовые обязательства как элемент финансовой отчетности: вопросы классификации и оценки .....8

### АВТОМАТИЗАЦИЯ УЧЕТА

- *Слободняк И.А., Пискунов И.В.* Актуальные проблемы автоматизации бухгалтерского учета .....16

### ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Цыганков К.Ю.* Российская и американская теории бухгалтерского учета: современное состояние и сравнительный анализ .....23
- *Синянская Е.Р.* Проблемы распределения затрат на персонал по классификационным признакам российских и международных стандартов учета .....34

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Савина О.Н.* Мониторинг налоговых рисков государства как механизм повышения эффективности управления налоговой системой .....42

### ПЕРЕЧЕНЬ МАТЕРИАЛОВ, ОПУБЛИКОВАННЫХ В ЖУРНАЛЕ

«МЕЖДУНАРОДНЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ» В 2013 г. ....51

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации  
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.  
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут  
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

УДК 657.22

## ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» И УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

**С. Н. ПОЛЕНОВА,**

*доктор экономических наук, доцент кафедры  
бухгалтерского учета в коммерческих организациях*

*E-mail: polenov\_d@mail.ru*

*Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации*

*С принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и введением его с 01.01.2013 не были решены проблемы методологического и методического обеспечения деятельности в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим в статье выполнена попытка предложить вариант формирования методической базы учетной деятельности в рамках учетной политики коммерческой организации и представления в составе приложения к ней стандартов субъектов хозяйствования организационно-технического характера, их содержания и порядка разработки. Разработки выполнены на основе разделения нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, учета специфики и принадлежности субъекта хозяйствования к определенному виду экономической деятельности.*

**Ключевые слова:** законодательство, бухгалтерский учет, учетная политика, стандарты субъекта хозяйствования.

Введение с 01.01.2013 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1] (далее – Закон № 402-ФЗ) обусловило транс-

формацию многих сфер учетной деятельности. Установив единые требования к документированию и систематизации учетной и отчетной информации и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, закон регламентировал правовой механизм регулирования бухгалтерского учета. В системе нормативно-правового регулирования учетной деятельности определены:

- объекты бухгалтерского учета, включающие факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности субъекта экономики, доходы, расходы, иные объекты, установленные федеральными стандартами;
- организация бухгалтерского учета, объединяющая обязанность руководителя субъекта хозяйствования вести бухгалтерский учет, правила, регулирующие взаимоотношения между руководителем организации и главным бухгалтером при возникновении разногласий, построение системы первичного учета<sup>1</sup>, нор-

<sup>1</sup> Анализ изменений в области формирования первичной учетной информации, внесенных Законом № 402-ФЗ, проведен автором в работе [6].

мы формирования регистров бухгалтерского учета, порядок проведения инвентаризации активов и финансовых обязательств;

- требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности: достоверное представление финансового положения, финансового результата, движения денежных средств за отчетный период; обязательное составление годовой и промежуточной отчетности, включение в нее данных всех структурных подразделений организации; составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в валюте Российской Федерации; опубликование отчетности, подлежащей обязательному аудиту; отсутствие режима коммерческой тайны в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- правила обязательности соблюдения при составлении и представлении бухгалтерской (финансовой) отчетности установленного законодательством отчетного периода для годовой отчетности – с 1 января по 31 декабря включительно, представление одного экземпляра отчетности в органы государственной статистики по месту регистрации организации не позднее 3 мес. после окончания отчетного периода, регламенты формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица;
- обязательность организации и ведения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в организациях, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых в соответствии с законодательством подвергается обязательному аудиту.

В среде компонентов системы нормативно-правового регулирования учетной деятельности особая роль принадлежит учетной политике организации, входящей в состав локальных нормативных правовых актов четвертого уровня регламентирования бухгалтерского учета. Она обуславливает методическое обеспечение бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающих финансовые результаты работы организации, ее финансовое и имущественное состояние, движение денежных средств. Несмотря на то, что в Законе № 402-ФЗ разработана программа широкого методологического

и методического обеспечения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности (федеральные стандарты, отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта), она не реализуется. Так, в Плане Министерства финансов Российской Федерации на 2012–2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности [4], утвержденном приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440 (далее – План Минфина России № 440), в области исполнения п. 1 ст. 21 Закона № 402-ФЗ определены мероприятия, реализация которых не позволяет создать предусмотренную законодательством нормативно-правовую базу ведения бухгалтерского учета. На 2013 г. в работе Минфина России планируется принятие нормативных правовых актов, обеспечивающих непосредственное применение МСФО (по установленному перечню) для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица (п. 4 Плана Минфина России № 440). На 2012–2015 гг. предполагается завершение приведения ранее принятых нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица в соответствие с МСФО (п. 5 Плана Минфина России № 440) и утверждение новых нормативных правовых актов по бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица на основе МСФО (п. 6 Плана Минфина России № 440).

Мероприятия по созданию предусмотренной Законом № 402-ФЗ национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Плане Минфина России № 440 не предусмотрены. Такая ситуация, с одной стороны, не способствует становлению и совершенствованию национальной учетной системы, от которой не отказались передовые страны мира, а с другой – за счет постоянного роста объектов бухгалтерского учета и расширения его границ разработка методик учетной деятельности все большим бременем ложится на бухгалтерские службы экономических субъектов. Подобное положение приводит к росту затрат на информационное обеспечение бизнеса, к трудностям выполнения требований достоверности и полезности учетной информации, неадекватности

принятия управленческих решений на микро- и макроэкономических уровнях, сокращению возможностей роста инвестиционной привлекательности российских организаций. Одновременно деятельность субъектов бизнеса по разработке учетных методик обуславливает высокие требования к уровню квалификации руководителей бухгалтерских служб, высокие трудозатраты на их формирование.

В условиях современного правового поля бухгалтерской деятельности учетную политику российских организаций следует рассматривать в качестве базового нормативного правового документа, которым на основе требований (полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности) и допущений (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности) бухгалтерского учета утверждаются внутренние методики учета на базе принятых положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). До принятия Закона № 402-ФЗ они по-разному назывались в организациях (рекомендации по бухгалтерскому учету, внутренние положения по бухгалтерскому учету, внутренние стандарты по бухгалтерскому учету и др.), а по результатам анкетирования работников бухгалтерских служб, проведенного автором в 2012 г. [5, с. 301–302], их разрабатывали более 40% субъектов хозяйствования. Причем 75% из числа составляющих внутренние нормативные правовые документы по бухгалтерскому учету отметили в анкетах высокую степень их детализации. В принятом Законе № 402-ФЗ методики бухгалтерского учета, не урегулированные ПБУ и составляющие один из элементов современной системы учетной регламентации, получили официальное признание под названием «Стандарты экономического субъекта».

В соответствии с Законом № 402-ФЗ субъект хозяйствования самостоятельно определяет необходимость соответствующих стандартов, порядок их разработки, утверждения, изменения и отмены. Однако, если в организации принято решение по их составлению, это не означает, что приказ об учетной политике в таких субъектах необязателен.

Разработка внутренних стандартов бухгалтерского учета на практике позволяет конкретизировать совокупность способов ведения бухгалтерского учета, используемых организацией последовательно из года в год, а их изменения должны производиться при внесении новаций в законодательство Российской Федерации, другие нормативные правовые акты, регламентирующие бухгалтерский учет и отчетность. Кроме этого, изменения в учетную политику следует вносить при разработке организацией новых способов бухгалтерского учета, использование которых приведет к более достоверному представлению фактов хозяйственной жизни или к снижению трудоемкости учетного процесса при одновременном соблюдении требования достоверности учетной и отчетной информации.

Исследователи полагают, что наиболее востребованной может быть разработка внутренних стандартов по бухгалтерскому учету при децентрализации учета в крупных организациях, имеющих филиалы, представительства, разбросанные географически [7, с. 12]. По нашему мнению, в практической работе многих организаций в состав корпоративных стандартов управления, направленных на повышение эффективности бизнес-процессов, контроль их качества, минимизацию рисков хозяйствования, целесообразно включать стандарты субъекта хозяйствования по бухгалтерскому учету не только для упорядочения формирования учетной и отчетной информации, но и реализации стратегических и тактических целей и задач.

Полагаем, что их созданию должны предшествовать разработка и принятие внутренних стандартов по бухгалтерскому учету организационно-технического характера:

- Правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету и сфера их применения;
- Правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерской (финансовой) отчетности и сфера их применения.

Генерирование отдельных стандартов по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности обусловлено углубляющейся тенденцией их разделения в результате следующих обстоятельств:

- 1) фактической градации ПБУ на положения по регламентации бухгалтерского учета<sup>2</sup> и бухгалтерской отчетности<sup>3</sup>, предусмотренной в преамбуле к ним;
- 2) международной практики установления правил формирования финансовой отчетности, внедряемой в России в соответствии с программными документами, что выразилось, например, в принятии Федерального закона

<sup>2</sup> К положениям по регламентации бухгалтерского учета относятся: ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н) [3]; ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н); ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н); ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н); ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н); ПБУ 9/99 «Доходы организации» (приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н); ПБУ 10/99 «Расходы организации» (приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н); ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н); ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н); ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н); ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н); ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н); ПБУ 19/02 «Учет финансовый вложений» (приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н); ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н).

<sup>3</sup> К положениям по регламентации бухгалтерской (финансовой) отчетности относятся: ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н); ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н); ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н); ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н); ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» (приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н); ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н); ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н); ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н); ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н); ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н).

от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [2].

Содержание стандартов по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности в субъекте хозяйствования, которые наряду с другими стандартами должны быть поименованы в приказе руководителя организации «Об учетной политике» и представлены в качестве приложений к ней, может включать следующие разделы:

1. Общие положения.
2. Цели и задачи формирования стандартов по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности.
3. Сфера применения стандартов по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности.
4. Порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта.
5. Методика учета объекта стандарта по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности.
6. Заключительные положения.

**Общие положения** должны определять назначение внутренних нормативных правовых актов, регулирующих правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности в субъекте хозяйствования.

**Цели и задачи** формирования стандартов по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности могут содержать определения стандартов, других понятий и терминов, используемых в стандартах, а также указание причин их разработки и применения в субъекте хозяйствования.

**Сфера применения** стандартов по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности включает описание конкретных групп фактов хозяйственной деятельности и (или) других объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности – видов активов, обязательств, источников финансирования организации, доходов, расходов, иных объектов, а также их совокупности, методики которых могут быть представлены в соответствующих стандартах экономического субъекта.

**Порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов** экономического

субъекта может содержать указания на должностных лиц, которым поручаются разработки внутренних стандартов. При этом следует исходить из того, какая структура бухгалтерской службы принята в конкретной организации.

При линейной организации бухгалтерской службы стандарты должны разрабатываться либо главным бухгалтером, либо его заместителем. Функциональная организация бухгалтерской службы позволяет поручить формирование стандартов руководителям отдельных участков учетной работы (старшим бухгалтерам по учету материально-производственных запасов, учету внеоборотных активов, учету расчетных операций и др.). Однако при любой организационной структуре бухгалтерии, принятой на предприятии, внутренние стандарты по бухгалтерскому учету и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая стандарты «Правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету и сфера их применения» и «Правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерской (финансовой) отчетности и сфера их применения», следует утверждать руководителем бухгалтерской службы. Подобный порядок обусловлен требованиями Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которыми ведение бухгалтерского учета и хранение учетных документов организует руководитель экономического субъекта (п. 1 ст. 7 Закона № 402-ФЗ).

Правилами по изменению и отмене внутренних стандартов должны быть предусмотрены их причины, включающие:

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

В разделе «Порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов» следует

также представлять порядок рассмотрения и утверждения внутренних стандартов организационно-технического характера должностными лицами, участвующими в формировании учетной и отчетной информации. Их функции необходимо указать в Положении о бухгалтерской службе организации.

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

**Заключительные положения** стандарта, определяющего правила разработки нормативных правовых документов четвертого уровня регулирования бухгалтерского учета, могут содержать особые положения, которые обусловлены спецификой деятельности организации и ее принадлежностью к определенному виду экономической деятельности.

Таким образом, разработка и утверждение внутренних положений, содержащих правила формирования стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету / бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволят рационализировать и упростить работу по внутренней стандартизации учетной работы и сократить ее трудоемкость. Кроме того, положения могут стать полноценной основой для организации действенного внутреннего контроля законности и обоснованности отражения в учете фактов хозяйственной жизни, предусмотренного ст. 19 Закона № 402-ФЗ.

Варианты содержания стандартов по бухгалтерскому учету хозяйствующих субъектов должны быть, на наш взгляд, обусловлены принятой структурой их бухгалтерской службы. Наиболее удобной системой стандартов при функциональной организации бухгалтерии является пообъектная, когда внутренние стандарты разрабатываются по объектам имущества, обязательств, доходов, расходов организации с учетом хозяйственной специфики предприятия и особенностей вида