

УДК 657.22

## УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ: ЭВОЛЮЦИЯ ТЕОРЕТИЧЕСКОЙ БАЗЫ

С.Н. Поленова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Показано, что учётная политика обусловлена правилами, допущениями, требованиями, предусмотренными нормативными правовыми актами федерального уровня, что они взаимно противоречивы. Проведен анализ трансформации наиболее существенных теоретических компонентов учётной политики для обоснования направлений их совершенствования.

**Ключевые слова:** *учётная политика, регулирование, стандарты, правила, применение.*

Учётная политика организации как составная часть системы бухгалтерского учёта имеет существенное практическое значение. Наряду с общепринятыми методами, способами организации и ведения бухгалтерского учёта, предусмотренными в законодательных актах и федеральных стандартах по бухгалтерскому учёту (ПБУ), учётная политика субъекта экономики позволяет их конкретизировать. Они стимулируют реализацию его стратегических и тактических целей и задач, становятся средствами доказательств при судебных расследованиях, участвуют в оптимизации налогооблагаемой базы, обеспечивают сокращение предпринимательских рисков, используются в оценке результатов и перспектив работы.

Учётная политика стала разрабатываться в международной практике с принятием в 1975 г. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». В нем, исходя из теории прецедентного права, правомерным считается практическая реализация конкретных вариантов учётной деятельности, если их применение позволяет достоверно отразить в финансовой отчетности результаты работы компании для внешних пользователей, не имеющих другой возможности оценить её эффективность, принять обоснованные управленческие решения.

В соответствии с определением учётной политики в МСФО (IAS) 1 это – «...конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и составления финансовой отчетности» [10, с. 58]. Такое понимание предполагает ориентацию правил как на установки самих стандартов, так и на практику формирования отчётной информации, принятую в субъектах бизнеса. Одновременно учётная политика по МСФО составляет совокупность установленных правил, которые позволяют реализовать основные принципы финансовой отчетности и представить достоверную информацию о перспективах развития бизнеса для основных пользователей–стейкхолдеров.

В российской учётной практике с приходом учётной политики стали использоваться понятия, которые не соответствовали отечественному правовому полю и традициям регламентации учётного процесса. Такая ситуация способствовала формализации работы по ее созданию и

применению. Даже сейчас в практической работе учётная политика разрабатывается как ключевой инструмент влияния на показатели работы организации. Тем более что основной объем инвестиционных ресурсов в основной капитал образуют собственные средства российских организаций, а не заёмные ресурсы. Если в 2009 г. их удельный вес в общем объёме инвестиций был равен 37,1 %, а в 2013 г. – 45,2 %, то в 2015 г. он вырос по сравнению с 2009 г. на 18 %, составляя 55,1 % [12, с. 239], что создаёт объективные условия снижения значимости учётной политики для внешних пользователей.

Еще до принятия Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учёта и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики, утверждённой Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 23.10.1992 г. №3708-1, термин «учётная политика» стал применяться в банковском секторе при денежно-кредитном регулировании [9, с. 5]. В некоторых областях хозяйствования этого периода также устанавливалось правило применения учётной политики [там же, с. 9].

В указанном Постановлении закреплялось право последовательного применения его положений для бухгалтерского учёта. Более конкретизированное представление о содержании учётной политики было сформулировано в ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия». Ею считалась совокупность способов ведения учёта, выбранная им и включающая первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку, итоговое обобщение фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности [4, с. 26]. Идентичная совокупность способов представлена также в действующем ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации». Подобный подход соответствует общепринятому, но, в отдельных случаях, обобщенному пониманию элементов метода бухгалтерского учёта. Так, если таковыми считать балансовое обобщение и отчетность, то в определении учётной политики как совокупности способов бухгалтерского учёта элементы объединены термином «итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности».

Исходя из определений в нормативных правовых документах по учётной политике, видно: она распространена не на все объекты бухгалтерского учёта, а только на факты хозяйственной деятельности (жизни). Между тем в п. 2 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учёте» (1996 г.) его объектами являются «имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности» [2, с. 3]. В ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учёте» (2011 г.) номенклатура объектов бухгалтерского учёта расширена, объединяя факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования, доходы, расходы, иные объекты, установленные федеральными стандартами. Отсюда вытекает необходимость единого представления объектов бухгалтерского учёта в действующих нормативных правовых документах, регулирующих учётную политику.

Способами ведения бухгалтерского учёта в п. 1.2 ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия» являются «методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приёмы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учёта, системы учётных регистров, обработки информации и

иные соответствующие способы, методы и приёмы» [4, с. 26]. Впоследствии в ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» определение способов ведения бухгалтерского учёта было сокращено. К ним стали относиться не методы, а способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов. Выбор приёмов организации документооборота в учётной политике был заменен на выбор методов организации документооборота, а иные соответствующие способы, методы и приёмы в ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия» – на способы и приёмы в ПБУ 1/98 «Учётная политика организации».

Произведенные трансформации не имеют принципиального значения: понятия «метод», «способ», «прием» в энциклопедической литературе рассматриваются как идентичные по содержанию термины. Так, в Новой российской энциклопедии отмечено: в широком смысле метод представляет «...прием, способ или образ действия, осуществления определенной деятельности, достижения какого-либо результата, решения задачи» [11, с. 327]. Трактовка определения «метод» Краткой российской энциклопедией обусловлено тем, что это – «способ достижения какой-либо цели, решения конкретной задачи: совокупность приемов или операций практического, или теоретического освоения (познания) действительности» [8, с. 505].

Принципиальными новшествами, внесёнными ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия», стали указания на допущения в бухгалтерском учёте (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учётной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности) (п. 2.2.), а также обязательность выполнения требований в бухгалтерском учёте, которые должны обеспечиваться соответствующей учётной политикой. В п. 2.3. ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия» к ним были отнесены требования полноты, осмотрительности, приоритета содержания над юридической формой, непротиворечивости, рациональности. В ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» допущения и требования к бухгалтерскому учёту остались неизменными, за исключением того, что в состав требований, поименованных и раскрытых в п. 7, было внесено требование своевременности. В ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» требования и допущения остались неизменными.

Анализ допущений и требований к бухгалтерскому учёту, обеспечиваемых учётной политикой организации, показал наличие противоречий между некоторыми из них. Так, имеется несоответствие между допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности, представляющем по нормам п. 5 ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» отнесение фактов хозяйственной деятельности «к тому отчётному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами...» [5, с. 19], и требованием осмотрительности. Оно выражается в большей готовности «к признанию в бухгалтерском учёте расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создание скрытых резервов...» [там же]. Отсюда использование в бухгалтерском учёте момента реализации по отгрузке без предварительной оплаты товаров, работ, услуг и их представление, отгрузка, передача их покупателю, свидетельствующих о переходе права собственности на определенную дату, означает необходимость последующего

расчета доходов от продаж и неисполнение в бухгалтерском учёте требования осмотрительности. Одновременно требование приоритета содержания перед формой, которое должна обеспечить учётная политика в рамках информации бухгалтерского учёта, противоречит требованию непротиворечивости в ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия» (п. 2.3.), ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» (п. 6), ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» (п. 6), провозглашавших тождество данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта на первое число месяца (ПБУ 1/94 «Учётная политика предприятия») или на последний календарный день каждого месяца (ПБУ 1/98 «Учётная политика организации» и ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации»). Выдающийся ученый Я.В. Соколов убежден: «...в нашей стране форма (юридические требования) важнее содержания (экономических решений людей, именуемых менеджерами)» [13, с. 60]. На проблематичность этого требования указывает также В.П. Астахов [6, с. 23]. А.С. Бакаев более откровенен, полагая: «...требование приоритета содержания перед формой не работает и понимается только с точки зрения возможности отступления от действующих правил бухгалтерского учёта» [7, с. 183]. Кроме того, несмотря на закрепленные правила об учётной политике, они не всегда реализуются в методиках, предлагаемых в действующем Plane счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности, что свидетельствует о сложности выполнения этих принципов на уровне нормативных правовых документов и при практическом воплощении их.

В соответствии с трансформацией российского бухгалтерского учёта на основе МСФО, когда учётная политика применяется прежде всего в отношении отчетности, способы ведения учёта, требования и допущения должны также относиться к отчетности, а не к бухгалтерскому учёту, что вполне объяснимо. В международном учёте, а точнее, в англо-саксонской учётной модели, перенесенной на МСФО, произведено разделение бухгалтерского учёта и финансовой отчетности. Оно, на наш взгляд, давно назрело в российской практике и позволяет сформировать более логичную систему нормативных правовых документов в каждой из областей учётной деятельности (бухгалтерском учёте, бухгалтерской отчетности, финансовой отчетности), устраняет несоответствие правил формирования информации в бухгалтерском учёте и отчетности.

С принятием Федерального закона «О бухгалтерском учёте» № 129-ФЗ (1996 г.) понимание учётной политики субъекта хозяйствования практически не изменилось. По нормам п. 3 ст. 6 закона она должна приниматься в организации, утверждаться приказом (распоряжением) руководителя. В ее составе утверждаются рабочий план счетов бухгалтерского учёта для выполнения требования своевременности и полноты информации учёта и отчетности, формы первичных учётных документов, по которым отсутствуют типовые формы, методы оценки имущества и обязательств, порядок проведения их инвентаризации, правила документооборота, технология формирования учётных данных, порядок контроля хозяйственных операций, другие решения. Изменения учётной политики по нормам п. 4 ст. 6 данного закона должны осуществляться при изменениях в законодательстве и других нормативных правовых актах по бухгалтерскому учёту в случаях, когда

организации разработали новые способы его ведения или условия деятельности подверглись существенному изменению. Однако осталось не ясным, как при реализации основных целей законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учёте (ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учёте» (1996 г.), состоящих в обеспечении единообразного ведения учёта имущества, обязательств и хозяйственных операций в организации, составления и представления сопоставимой и достоверной информации о ее имущественном положении, доходах и расходах для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчётности [2, с. 4], организация может применить новые способы его ведения. Остается лишь предположить: при разработке данного документа не совсем ясным было представление о направлениях развития нормативно-правового обеспечения национального бухгалтерского учёта, допустимой степени либерализации его правил. Но независимо от этого субъекты хозяйствования получили возможность моделирования учётного процесса и реального влияния на показатели их работы посредством выбора тех или иных способов.

В ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» были уточнены условия применения новых способов ведения бухгалтерского учёта (п. 10 ПБУ 1/2008): когда их использование ведет к более достоверному представлению фактов хозяйственной жизни или сокращению трудоемкости учётного процесса без изменений достоверности информации [5]. Одновременно в п. 7 ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» отмечено, что отсутствие разработанного способа ведения бухгалтерского учёта в нормативных правовых актах является основанием к их созданию в самой организации на базе ПБУ или МСФО и закреплению в учётной политике.

В действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учёте» (2011 г.) представлены несколько иные условия разработки нового способа учёта. В п. 4 ст. 8 закона отмечено: «В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учёта федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учёта, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учёте, федеральными и (или) отраслевыми стандартами» [1]. Таким образом, в Федеральном законе «О бухгалтерском учёте», как документе более высокого уровня нормативно-правового регулирования в сравнении с ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации», предложены ограниченные условия разработки и применения нового способа бухгалтерского учёта при формировании учётной политики. Они, на наш взгляд, больше соответствуют пониманию качества и достоверности учётной информации в практической работе и интегрированы с требованиями отечественных нормативных правовых документов.

Принятое в 1998 г. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации содержит более определенное понимание путей развития нормативно-правовой базы бухгалтерского учёта. Содержание п. 3 документа достаточно определено: «Министерство финансов Российской Федерации на основании Федерального закона “О бухгалтерском учёте” и настоящего Положения разрабатывает и утверждает положения (стандарты) по бухгалтерскому учёту, другие нормативные правовые акты и методические указания по бухгалтерскому

учёту, формирующие систему нормативного регулирования бухгалтерского учёта и *обязательные к исполнению организациями* [курсив мой. – С.П.] на территории Российской Федерации, в том числе при осуществлении деятельности за пределами Российской Федерации» [3, с. 30]. Без изменений сохранился п. 3 в последней редакции Положения [там же]. Однако на официальном сайте Департамента государственного финансового контроля, бухгалтерского учёта и аудита Минфина РФ методические указания представлены как документы, необязательные к применению в субъектах хозяйствования. Отмеченные противоречия ведут к росту трудоёмкости учётного процесса, чреватые недостоверным представлением отчетной информации.

Проведенный анализ эволюции теоретических компонентов учётной политики в отечественных нормативных правовых актах, как базы для локальных документов субъекта хозяйствования, свидетельствует об их противоречивости и недостаточной проработанности, сложностях применения. Такое положение сложилось в связи с невысоким соответствием действующих норм российскому правовому полю, необходимостью разделения понятий бухгалтерский учёт, бухгалтерская отчетность и финансовая отчетность, выполняющих разные задачи и, следовательно, предполагающих специфические правила составления и представления в них информации. Полагаем, что концептуальные трансформации в развитии отечественной учётной системы на базе определения места России в глобальном мире дадут новый импульс для совершенствования нормативно-правовой базы учётной политики субъектов экономики.

### **Список литературы**

1. О бухгалтерском учёте : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 17.02.2017).
2. О бухгалтерском учёте : Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (в ред. от 30.06. 2003) // Положения по бухгалтерскому учёту. М. : Эксмо, 2004. С. 3–16.
3. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации // Положения по бухгалтерскому учёту. М.: Современная экономика и право, 2000. С. 30–53.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учётная политика предприятия (ПБУ 1/94)»: Приказ Минфина РФ от 28.07.1994 № 100 (ред. от 26.12.1994) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 17.02.2017).
5. Учётная политика организации (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 6.10.2008 № 106н (в ред. от 6.04.2015 № 57н) // Все положения по бухгалтерскому учёту. М.: Эксмо, 2017. С. 18-22.
6. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учёта. М.: ИНФРА-М. 2010. 395 с.
7. Бакаев А.С. Стратегия трансформации бухгалтерского учёта в рыночной экономике. М.: ВЗФЭ, 2005. 200 с.
8. Краткая Российская энциклопедия: в 3 т. Т. 2. М.: Большая Российская энциклопедия. 2004. 1135 с.
9. Медведев М.Ю. Учётная политика организации на 2011 г. М.: КНОРУС, 2011. 256 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери, 1998. 904 с.
11. Новая Российская энциклопедия: в 12 т. Т. 10. М.: Энциклопедия, 2012. 480 с.
12. Российская экономика в 2015 году. Тенденции и перспективы. М.: Ин-т экономической политики им. Е. Т. Гайдара, 2016. Вып. 37. 472 с.

13. Соколов Я.В. МСФО в России: их настоящее и будущее // Бухгалтерский учёт. 2007. № 8. С. 57–62.

## **ACCOUNTANCY POLICY OF AN ORGANIZATION: EVOLUTION OF THE THEORETICAL BASE**

**S.N. Polenova**

Financial university under the Government of the Russian Federation, Moscow

The article stresses that the accountancy policy depend on rules, admissions and requirements provided by federal legal acts which are very contradictory. The author analyses the transformations of essential theoretical components in accountancy policy.

**Keywords:** *accountancy policy, regulation, standards, rules, implementation.*

*Об авторе:*

ПОЛЕНОВА Светлана Николаевна – доцент, доцент Департамента учёта, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, e-mail: [polenov\\_d@mail.ru](mailto:polenov_d@mail.ru)

*About the author:*

POLENOVA Svetlana Nikolaevna– assistant professor, assistant professor of the Department of the account, analysis and audit Financial University at Government of the Russian Federation e-mail: [polenov\\_d@mail.ru](mailto:polenov_d@mail.ru)

### **References**

1. О бухгалтерском учёте. Федеральный закон от 6.10.2011 № 402-FZ (в ред. от 23.05.2016 № 149-FZ) - [Electronic resource] - Mode of the access: // <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/legislation/>
2. О бухгалтерском учёте. Федеральный закон от 21.11.1996 № 4129-FZ (в ред. от 30.06.2003 № 86-FZ) // Положения по бухгалтерскому учёту. М.: Јексмо. 2004. С. 3-16.
3. Положение по бухгалтерскому учёту и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации // Положения по бухгалтерскому учёту. М.: Современная экономика и право, 2000. С. 30-53.
4. Учётная политика предприятий (PBU 1/94). Приказ Минфина РФ от 28.07.1994 № 100. Владикавказ: RIPP им. В.А. Гассиева, 1995. С. 26-29.
5. Учётная политика организации (PBU 1/2008). Приказ Минфина РФ от 6.10.2008 № 106н (в ред.от 6.04.2015 №57н) // Все положения по бухгалтерскому учёту. М.: Јексмо. 2017. С. 18-22.
6. Astachov V.P. Teoriya buhgalterskgo ucheta. M.: INFRA-M, 2010. 395 s.
7. Bakaev A.S. Strategija transvornacii buhgalterskgo ucheta v rynchnoj jekonomike. M.: VZFJEI, 2005. 200 s.
8. Kratkaja Rossijskaja jenciklopedija: V 3 t. T. 2. M.: Bol'shhaja Rossijskaja jenciklopedija, 2004. 1135 s.
9. Medvedev V.IU. Uchetnaja politika organizacii na 2011 g. M.: Knorus, 2011. 256 s.
10. Mezhdunarodnye standarty fanansovoj otchetnosti. M.: Askeri, 1998. 904 s.
11. Novaja Rossijskaj jensiklopedia: V 12 t. T. 10. M.: OOO «Izdatel'stvo «Jensiklopedija», 2012. 480 s.
12. Rossijskaj ekonomika v 2015 godu. M.: In-t Gajdara, 2016. 472 s.
13. Sokolov Ja.V. MSFO v Possii: ih nastojashhee i budushhee // Buhgalterskij uchjot. 2007. № 8. С. 57-62.