**СТАНДАРТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ И ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**

**БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Корабельникова Л. С., ст. преподаватель кафедры Бухгалтерского учета*

В «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», одобренной приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180, сформулирована цель: создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями. Одним из направлений развития заявлено – повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности.

Анализируя проблему качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, мы обращаем внимание на то, что функционирование данной системы направлено на потребителей – пользователей учетной информации, круг которых расширялся с историческим развитием хозяйственных отношений.

Увеличение числа пользователей учетной информации потребовало их деления на группы, каждая из которых преследует определенные интересы, предъявляя неодинаковые и, зачастую, противоречивые требования. Правило Р. Энтони гласит: «Для различных пользователей и различных целей требуется различная информация». [2, С.243]

Вопросам классификации пользователей учетной информации уделено значительное внимание в работах иностранных и отечественных экономистов. Традиционно выделяют следующие группы: инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и прочие торговые кредиторы, покупатели, правительство и общественность.

Качество учетной информации в значительной степени связано с качеством процесса формирования показателей, удовлетворяющих запросы заинтересованных пользователей. В связи с чем, считаем целесообразным, разделить пользователей учетной информации, в зависимости от влияния на данный процесс, на две группы: пользователи, оказывающие влияние на процесс формирования учетной информации и не оказывающие соответствующего влияния. Подобное деление дает понимание того, что первая группа будет нацелена, прежде всего, на удовлетворение собственных информационных потребностей, нежели потребностей иных пользователей, что заранее накладывает ограничения на качество учетной информации. Вместе с тем основы данной классификации заложены в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая в последнее время претерпела значительные изменения.

Официальный бухгалтерский учет, согласно п. р ст. 71 Конституции, находится в ведении Российской Федерации. Таким образом, ведущая роль в формализации правил формирования учетных и отчетных показателей отводится государству.

С 1 января 2013 года основу бухгалтерского законодательства составляет Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06 декабря 2011г., целями которого являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета. Наряду с данным законом основу бухгалтерского законодательства составляют также другие федеральные законы и принятые в соответствии с ними нормативные правовые акты.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта (ст. 21 Федерального закона № 402-ФЗ).

При этом согласно п. 3 ст. 3 Закона N 402-ФЗ стандарт бухгалтерского учета (здесь, по-видимому, законодатель ведет речь о федеральном стандарте) - это документ, устанавливающий *минимально* необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета.

Содержание официального бухгалтерского учета раскрывается через федеральные стандарты, которые независимо от вида осуществляемой экономическим субъектом деятельности устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность для субъектов малого предпринимательства.

Отраслевые стандарты призваны закрепить особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете», а отраслевые стандарты -федеральным. То есть, Федеральный закон № 402-ФЗ впервые устанавливает строгую иерархию и непротиворечивость документов, регулирующих бухгалтерский учет.

Наряду со стандартами в составе документов, регулирующих бухгалтерский учет, выделяются рекомендации в области бухгалтерского учета, которые принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета (ч. 7 ст. 21 Закона N 402-ФЗ). В соответствии с ч. 9 ст. 21 Закона N 402-ФЗ такие рекомендации могут приниматься в отношении:

- порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами;

- организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета;

- порядка организации и осуществления внутреннего контроля деятельности бухгалтерских служб и ведения бухгалтерского учета;

- порядка разработки стандартов.

Но вместе с тем применение рекомендаций в области бухгалтерского учета не является обязательным для экономических субъектов (п. 5 ст. 24, ч. 8 ст. 21 Закона N 402-ФЗ).

Субъектами государственного регулирования бухгалтерского учета на данном уровне выступают:

- Уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ), которому предоставлено право утверждать как программу разработки, так и федеральные и отраслевые стандарты в пределах своей компетенции, а также обобщать практику применения федеральных и отраслевых стандартов, и осуществлять организацию экспертизы проектов стандартов;

- Центральный Банк Российской Федерации, участвующий в подготовке и согласовании программы разработки федеральных стандартов и экспертизе проектов федеральных стандартов.

В Законе 2011 года наряду с государственными, выделены и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета - саморегулируемые организации (предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованных в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы) и иные некоммерческие организации, заинтересованные в развитии бухгалтерского учета. Этим субъектам, в частности, предоставлено право участия в подготовке программы разработки федеральных стандартов, разработке и экспертизе проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, публичном обсуждении и представлении этих проектов в уполномоченный федеральный орган.

Следует обратить внимание, что международные стандарты (МСФО) не поименованы в числе документов, регулирующих бухгалтерский учет в РФ, они лишь являются основой при разработке федеральных и отраслевых стандартов (п. 4 ст. 20 Закона N 402-ФЗ). Вместе с тем, если согласно Федеральному закону N 208-ФЗ организация обязана формировать консолидированную бухгалтерскую отчетность, то она должна руководствовать международными стандартами, введенными в действие на территории Российской Федерации, нормативными документами, изданными Министерством финансов РФ.

Исходя из специфики и объемов деятельности, условий хозяйствования и информационных потребностей экономический субъект имеет возможность, опираясь на федеральные и отраслевые, разрабатывать собственные стандарты, которые предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета (ч. 11 ст. 21 Закона N 402-ФЗ). Необходимость разработки стандартов экономическим субъектом обусловлена вариантностью способов ведения бухгалтерского учета, допускаемой федеральными стандартами, либо отсутствием соответствующего способа в федеральном или отраслевом стандарте.

Безусловно, основным документом, составляющим внутренние стандарты, является учетная политика как совокупность способов ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом. Помимо учетной политики хозяйствующим субъектам предоставлено право - разрабатывать стандарты по учету конкретных объектов (например, основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, финансовых вложений и т.д.). Целесообразность, порядок разработки, утверждения, изменения и отмены таких стандартов устанавливаются экономическим субъектом самостоятельно (ч. 12 ст. 21 Закона N 402-ФЗ).

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что с введением в действие нового закона система нормативного регулирования бухгалтерского учета претерпела значительные изменения, которые коснулись как ее состава, так и иерархической связи между составными элементами. Необходимость установления иерархии в системе нормативного регулирования обусловлена динамичностью данной системы и встречающимися правовыми коллизиями, которые требуют разрешения в процессе формирования учетной информации и оказывают влияние на ее качество.

Таким образом, систему нормативного регулирования можно рассматривать в разрезе двух уровней. При этом следует отметить, что методические рекомендации выведены за систему нормативного регулирования, так как не являются обязательными к применению, и носят рекомендательный, разъяснительный характер.

***Первый уровень*** – законодательный - включает в себя Федеральный закон о «Бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, другие федеральные законы и принятые в соответствии с ними нормативные правовые акты, в том числе, федеральные и отраслевые стандарты. Действие документов, относящихся к законодательному уровню, устанавливающих единые минимально необходимые требования и допустимые способы ведения бухгалтерского учета, распространяется на все экономические субъекты, обязанные вести бухгалтерский учет в соответствии с законодательством Российской Федерации. Иерархическая соподчиненность нормативных правовых актов, составляющих законодательный уровень, определяется в зависимости от их юридической силы и требует деления на подуровни:

* Основу первого подуровня составляет Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.
* Второй подуровень - федеральные стандарты по бухгалтерскому учету. В настоящее время (до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных стандартов, предусмотренных Федеральным законом № 402 – ФЗ) этот подуровень представлен Положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РФ от 31октября 2000 г. № 94н, Приказом Минфина РФ от 02 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
* Третий подуровень составляют отраслевые стандарты.

***Второй уровень*** системы нормативного регулирования бухгалтерского учета формируют стандарты конкретного экономического субъекта. Наличие внутренних стандартов является требованием законодательства. И если федеральный стандарт представляет собой минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета, то стандарты экономического субъекта должны исчерпывающе полно регламентировать учет конкретных объектов исходя из специфики его деятельности.

Таким образом, ***внутренний стандарт*** можно определить как ***официальный документ экономического субъекта, регламентирующий порядок формирования и устанавливающий необходимые качественные характеристики учетной и отчетной информации в зависимости от специфики деятельности и условий хозяйствования субъекта.***

Формируя стандарты, хозяйствующий субъект должен рассматривать бухгалтерский учет как систему, а порядок формирования учетной информации как процесс или совокупность взаимосвязанных и взаимодействующих видов деятельности. Входом в систему можно считать первичную документацию о фактах хозяйственной жизни, которая преобразуется по правилам синтаксиса и семантики бухгалтерского учета, а выходом – учетную и отчетную информацию, к которой предъявляются определенные требования со стороны заинтересованных пользователей, и которая должна обладать определенным набором качественных характеристик.

При формировании внутренних стандартов необходимо понимать связи, возникающие в учетном процессе и влияющие на качество результата, в частности, взаимосвязь ***этапов учетного процесса*** и формируемых ***качественных характеристик*** учетной и отчетной информации (табл.1).

Подтверждением этой мысли может служить мнение автора работ по квалитативизму А.И. Субетто: «разграничительная линия между понятиями «качество результата процесса» и «качество процесса» условна, вследствие относительности деления на объекты как результаты процессов и на процессы… Качество процесса переносится (отражается) на качество результата (в качестве результата)».[3, с.104]

Таблица 1 - Формирование качественных характеристик учетной информации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Этапы учетного процесса | Формируемые качественные характеристики учетной информации и ограничения | Документы системы нормативного регулирования бухгалтерского учета |
| Документы первого уровня | Документы второго уровня |
| 1 | *2* | 3 | 4 |
| Первичный учет: первичная документация и инвентаризация | *Уместность:* содержание*Надежность:* достоверность, полнота*Своевременность* *Рациональность*  | ФЗ "О бухгалтерском учете" №402-ФЗ;Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ № 34н от 29.07.1998);ПБУ 1/2008;ПБУ 22/2010   | Учетная политика экономического субъекта;Формы первичных учетных документов;Инструкции и регламенты по заполнению первичных учетных документов;График документооборота;Положение о порядке проведения инвентаризации;Регламенты закрытия периода;Должностные инструкции работников бухгалтерии |
| Текущий учет: оценка и калькуляция, счета и двойная запись | *Уместность:* содержание, существенность*Надежность:* достоверность, приоритет содержания перед формой, нейтральность, осмотрительность*Сравнимость**Рациональность*      | ФЗ "О бухгалтерском учете" №402-ФЗ;Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ №34н от 29.07.1998);ПБУ 1/2008; ПБУ2/2008; ПБУ 3/2006;ПБУ 5/01; ПБУ 6/01; ПБУ 7/98;ПБУ 8/2010; ПБУ 9/99; ПБУ 10/99;ПБУ 12/2012; ПБУ 13/2000; ПБУ 14/2007 ПБУ 15/2008; ПБУ 16/02; ПБУ 17/02;ПБУ 18/02; ПБУ 19/02; ПБУ 20/03;ПБУ 21/2008; ПБУ 22/2010;ПБУ 23/2011; ПБУ 24/2011План счетов бухгалтерского учета (Приказ Минфина РФ №94н от 31107.2000); | Учетная политика хозяйствующего субъекта;Стандарты учета отдельных объектов (стандарт по учету основных средств, нематериальных активов и т.д.);График документооборота;Рабочий план счетовРегламенты закрытия периода;Должностные инструкции работников бухгалтерии               |

Продолжение таблицы 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | *2* | 3 | 4 |
| Итоговое обобщение учетной информации | *Уместность:* содержание, существенность*Надежность:* полнота, нейтральность*Сравнимость* | ФЗ "О бухгалтерском учете" №402-ФЗ;Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ №34н от 29.07.1998);ПБУ 1/2008; 1БУ2/2008; ПБУ 3/2006;ПБУ 4/99; ПБУ 5/01; ПБУ 6/01;ПБУ 7/98; ПБУ 8/2010; ПБУ 9/99;ПБУ 10/99; ПБУ 11/2008; ПБУ 12/2012;ПБУ 13/2000; ПБУ 14/2007; ПБУ 15/2008; ПБУ 16/02; ПБУ 17/02;ПБУ 18/02; ПБУ 19/02; ПБУ 20/03;ПБУ 21/2008; ПБУ 22/2010; ПБУ 23/2011; ПБУ 24/2011;Приказ Минфина РФ "О формах бухгалтерской отчетности" № 66н от 02.07.2010 | Учетная политика хозяйствующего субъекта;График документооборота;Формы отчетности;Положение о порядке формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;Стандарты раскрытия информации в отчетности;Должностные инструкции работников бухгалтерии |

Создание внутренних стандартов сложный, продолжительный и трудоемкий процесс, требующий понимания деятельности хозяйствующего субъекта и глубокого анализа норм бухгалтерского, налогового и гражданского законодательства. Однако их использование позволит повысить достоверность и степень пригодности учетной информации для достижения поставленных целей и решения конкретных задач, стоящих перед пользователем.

**Литература**

1. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2006. 286 с.
3. Субетто А.И. Сочинения. Ноосферизм: в 13 т. Т. 8. Квалитативизм: философия и теория качества, квалитология, качество. С.-Петербург — Кострома: КГУ им. Н.А.Некрасова, 2009. С.726.