

Глава 25

Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Организации, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета

Учетная система в России регулируется государственными органами. Это связано прежде всего с историческим развитием бухгалтерского учета, когда вся система бухгалтерского учета на советских предприятиях обслуживала центральные плановые и контрольные органы, предоставляя информацию о деятельности предприятия в соответствии с требованиями централизованной экономики. В настоящее время система бухгалтерского учета регулируется следующими органами:

- Государственная Дума Российской Федерации – принимает федеральные законы, регулирующие систему бухгалтерского учета в целом;
- Правительство Российской Федерации – принимает постановления, регламентирующие финансовые вопросы предпринимательства, которые затрагивают порядок ведения и организацию бухгалтерского учета;
- Министерство финансов РФ – проводит организационно-методологическую работу по совершенствованию бухгалтерского учета. Утверждает планы счетов, типовые формы бухгалтерского учета и отчетности, инструкции по их применению и порядку составления отчетности. Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ разрабатывает и издает нормативные акты по бухгалтерскому учету, которые являются обязательными для исполнения всеми организациями на территории России;
- Министерство экономики Российской Федерации – участвует в координации работ по внедрению международных стандартов бухгалтерского учета;
- Министерство налогов Российской Федерации – осуществляет контроль выполнения инструктивных материалов бухгалтерского учета, определяет объем и сроки представления отчетности;
- Федеральная комиссия по рынку ценных бумаг Российской Федерации – устанавливает требования по бухгалтерскому учету для профессиональных участников рынка ценных бумаг и инвестиционных фондов;
- Государственный комитет по статистике – разрабатывает типовые формы учетной документации, а также согласовывает материалы, подготавливаемые Министерством финансов России. Принимает участие во внедрении международных стандартов учета и статистики в статистику организаций;
- Центральный банк Российской Федерации – издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности в кредитных организациях;
- Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте России – разрабатывает и принимает правила (стандарты) аудиторской деятельности;

- Межведомственная комиссия по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности – координирует работы по «Программе реформирования бухгалтерского учета» Правительства России;
- Методологический совет по бухгалтерскому учету и отчетности – формируется из представителей государственных и общественных органов и участвует в разработке важнейших документов в области бухгалтерского учета.

Организации, влияющие на развитие бухгалтерского учета

Организациями, влияющими на развитие бухгалтерского учета, являются:

- Институт профессиональных бухгалтеров России – профессиональная организация бухгалтеров, проводит аттестацию профессиональных бухгалтерских работников на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера: главного бухгалтера, бухгалтера-эксперта (консультанта), финансового управляющего (менеджера), финансового эксперта;
- Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество» – независимая общественная профессиональная организация, объединяющая бухгалтеров и аудиторов. Готовит проекты нормативных документов по проблемам бухгалтерского учета и аудита.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Все организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от их организационно-правовой формы должны вести бухгалтерский учет в соответствии с требованиями законодательных и нормативных документов.

Российская система нормативного регулирования бухгалтерского учета реформируется с целью соответствия ее международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Новые подходы к формированию финансовой информации обеспечивают заинтересованных пользователей более достоверными данными о финансовом положении организации и о финансовых результатах ее деятельности.

Сложившаяся к настоящему времени система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из *трех уровней*:

- первый уровень: федеральный закон «О бухгалтерском учете» и другие федеральные законы, а также Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ;
- второй уровень: положения о бухгалтерском учете (стандарты);
- третий уровень: методические указания и типовые рекомендации по бухгалтерскому учету.

Требования документов более высокого уровня являются приоритетными по отношению к документам более низкого уровня. Это означает, что если в некоторых регламентирующих документах содержатся противоречивые положения, то следует исполнять положения, содержащиеся в документах более высокого уровня.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете»

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» был принят Государственной Думой РФ в 1996 году (приказ № 129-ФЗ от 21.11.96, изменения внесены приказом № 123-ФЗ от 23.07.98). Данный документ устанавливает единые для всех организаций правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета, а также составления и предоставления бухгалтерской отчетности. Содержание федерального закона «О бухгалтерском учете» приведено в таблице 25.1.

Таблица 25.1 Содержание федерального закона «О бухгалтерском учете»

Содержание	
I. Общие положения	
	Бухгалтерский учет, его объекты и основные задачи
	Понятия, используемые в настоящем ФЗ
	Законодательство РФ о бухгалтерском учете
	Сфера действия настоящего ФЗ
	Регулирование бухгалтерского учета
	Организация бухгалтерского учета в организациях
	Главный бухгалтер
II. Основные требования к ведению бухгалтерского учета. Бухгалтерская документация и регистрация	
	Основные требования к ведению бухгалтерского учета
	Первичные учетные документы
	Регистры бухгалтерского учета
	Оценка имущества и обязательств
	Инвентаризация имущества и обязательств
III. Бухгалтерская отчетность	
	Состав бухгалтерской отчетности
	Отчетный год
	Адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности
	Публичность бухгалтерской отчетности
	Хранение документов бухгалтерского учета
IV. Заключительные положения	
	Ответственность за нарушения законодательства РФ о бухгалтерском учете
	О введении в действие настоящего ФЗ

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ

Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ наряду с законом «О бухгалтерском учете» является основополагающим документом, регулирующим ведение бухгалтерского учета. Данный документ был принят Министерством финансов РФ в 1998 г. (приказ МФ № 34н от 29.07.98, изменения внесены приказами № 107н от 30.12.99 и № 31н от 24.03.2000). Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ подробно определяет:

- порядок организации и ведения бухгалтерского учета;
- порядок составления и представления бухгалтерской отчетности;
- порядок оценки хозяйственных процессов и средств;

- статус и функции главных бухгалтеров и возглавляемых ими служб;
- взаимоотношения по вопросам учета с внутренними и внешними потребителями бухгалтерской информации, включая органы государственного управления.

Содержание Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ приведено в таблице 25.2.

Таблица 25.2 Содержание Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ

Содержание	
I. Общие положения	
II. Основные правила ведения бухгалтерского учета	
	Требования к ведению бухгалтерского учета
	Документирование хозяйственных операций
	Регистры бухгалтерского учета
	Инвентаризация имущества и обязательств
III. Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности	
	Основные требования
	Правила оценки статей бухгалтерской отчетности
	Незавершенные капитальные вложения
	Финансовые вложения
	Основные средства
	Нематериальные активы
	Сырье, материалы, готовая продукция и товары
	Незавершенное производство и расходы будущих периодов
	Капитал и резервы
	Расчеты с дебиторами и кредиторами
	Прибыль (убыток) организации
IV. Порядок представления бухгалтерской отчетности	
V. Основные правила сводной бухгалтерской отчетности	
VI. Хранение документов бухгалтерского учета	

Положения по бухгалтерскому учету

Положения по бухгалтерскому учету являются документами второго уровня и утверждаются приказами Министерства финансов РФ. Каждое из положений посвящено отдельной теме, в рамках которой регламентируются вопросы, связанные с ведением бухгалтерского учета и с составлением бухгалтерской отчетности. Разработка положений по бухгалтерскому учету продолжается. В общей сложности планируется принять более 20 положений по бухгалтерскому учету, подразделенных на три группы:

- 1) общие вопросы раскрытия информации;
- 2) активы и обязательства организации;
- 3) финансовые результаты деятельности организации.

Содержание важнейших положений по бухгалтерскому учету приведено в таблице 25.3.

Таблица 25.3 Содержание некоторых Положений по бухгалтерскому учету

Номер	Название и содержание
ПБУ 1/98	Учетная политика организации
	I. Общие положения
	II. Формирование учетной политики
	III. Раскрытие учетной политики
ПБУ 2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство
	I. Общие положения
	II. Определения
	III. Объекты бухгалтерского учета по договору на строительство
	IV. Учет расчетов по договору на строительство
	V. Учет затрат по договорам на строительство
ПБУ 3/00	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
	I. Общие положения
	II. Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли
	III. Учет курсовой разницы
	IV. Учет активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами РФ
	V. Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации
	I. Общие положения
	II. Определения
	III. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней
	IV. Содержание бухгалтерского баланса
	V. Содержание отчета о прибылях и убытках
	VI. Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках
	VII. Правила оценки статей бухгалтерской отчетности
	VIII. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности
	IX. Аудит бухгалтерской отчетности
	X. Публичность бухгалтерской отчетности
XI. Промежуточная бухгалтерская отчетность	
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов
	I. Общие положения
	II. Оценка материально-производственных запасов
	III. Отпуск материально-производственных запасов
ПБУ 6/01	Учет основных средств
	I. Общие положения
	II. Оценка основных средств
	III. Амортизация основных средств
	IV. Восстановление основных средств
	V. Выбытие основных средств
VI. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности	

ПБУ 9/99	Доходы организации
	I. Общие положения
	II. Доходы от обычных видов деятельности
	III. Прочие поступления
	IV. Признание доходов
ПБУ 10/99	Расходы организации
	I. Общие положения
	II. Расходы по обычным видам деятельности
	III. Прочие расходы
	IV. Признание расходов
ПБУ 13/00	Учет государственной помощи
	I. Общие положения
	II. Учет бюджетных средств
	III. Учет бюджетных кредитов и прочих форм государственной помощи
ПБУ 14/00	Учет нематериальных активов
	I. Общие положения
	II. Оценка нематериальных активов
	III. Амортизация нематериальных активов
	IV. Списание нематериальных активов
	V. Учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов
	VI. Деловая репутация организации
VII. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности	
ПБУ 15/01	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию
	I. Общие положения
	II. Порядок учета задолженности по полученным займам, кредитам, выданным заемным обязательствам
	III. Состав и порядок признания затрат по займам и кредитам
	IV. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

Документы третьего уровня

Среди документов третьего уровня наиболее важными являются:

- План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению;
- Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации;
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций – утвержден Министерством финансов РФ в 2000 году (приказ № 94н от 31.10.2000) и представляет собой перечень синтетических счетов для систематизации информации о деятельности организации.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета – принята Министерством финансов одновременно с Планом счетов. Данная Инструкция:

- дает единые правила применения Плана счетов бухгалтерского учета;
- раскрывает краткое содержание и назначение каждого счета, экономическое содержание отражаемых на нем фактов,

- указывает порядок ведения синтетического учета наиболее распространенных операций
- раскрывает типовую корреспонденцию счетов;
- содержит основные положения по порядку ведения аналитического учета;

В то же время инструкция по применению Плана счетов не регламентирует вопросы, относящиеся к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета.

Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации утверждены Министерством финансов в 2000 году (приказ № 60н от 28.06.2000). Данный документ подробно освещает порядок формирования показателей для всех документов бухгалтерской отчетности. Содержание методических рекомендаций приведено в таблице 25.4.

Таблица 25.4 Содержание методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации

Содержание	
I. Общие рекомендации	
II. Порядок формирования показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1)	
III. Порядок формирования данных Отчета о прибылях и убытках (форма № 2)	
IV. Порядок формирования пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках	
	Отчет об изменениях капитала (форма № 3)
	Отчет о движении денежных средств (форма № 4)
	Приложение к Бухгалтерскому балансу (форма № 5)
	Пояснительная записка

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утверждены Министерством финансов в 1998 году (приказ № 33н от 20.07.98, изменения внесены приказом № 32н от 28.03.2000). В данном документе подробно регламентируются все вопросы, связанные с учетом основных средств:

- общие положения – в разделе I;
- оценка основных средств – в разделе II;
- амортизация основных средств – в разделе III;
- восстановление основных средств – в разделе IV;
- учет аренды основных средств – в разделе V;
- выбытие основных средств – в разделе VI.

Список других законодательных и нормативных документов по бухгалтерскому учету вместе с датами их принятия приведен в конце данной книги.

Разграничение законодательства по бухгалтерскому учету и налогового законодательства

Наряду с развитием нормативной системы бухгалтерского учета независимо формируется налоговое законодательство. Законодательство РФ по налогам и сборам состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Налоговый кодекс устанавливает систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе:

- определяет виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;
- устанавливает основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и (или) сборов;
- определяет основные начала установления налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- устанавливает права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- определяет формы и методы налогового контроля;
- устанавливает ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- устанавливает порядок обжалования действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Налоговый учет

Формирование налогового законодательства происходит обособленно от развития нормативной системы бухгалтерского учета. Следствием этого процесса явилась необходимость ведения организацией не только бухгалтерского учета, но и *налогового учета* отдельных видов имущества и операций. Если целью бухгалтерского учета является предоставление пользователям объективной информации об имущественном и финансовом положении организации, то целью налогового учета является исчисление налогового обязательства налогоплательщика перед государством.

При определении налоговой базы используются данные регистров бухгалтерского учета и (или) иные документально подтвержденные данные об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Примером документов, оформляемых в соответствии с требованиями налогового законодательства, являются счета-фактуры, книга покупок, книга продаж.

Для целей налогообложения производится корректировка некоторых показателей, сформированных по правилам бухгалтерского учета. Например, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль корректировке подлежат сформированные в бухгалтерском учете величины себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг), выручки от реализации.

Ведение раздельного бухгалтерского учета для целей налогообложения

Необходимость исчисления налогооблагаемой базы может повлиять на организацию ведения бухгалтерского учета. Например, в целях правильного исчисления налога на прибыль налогоплательщики налога обязаны обеспечить раздельное ведение бухгалтерского учета по обычным видам деятельности, если к таким видам деятельности относятся: долевое участие в деятельности других предприятий, посредническая деятельность, реализация произведенной сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции и пр.

В случае если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость и операции, не подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость (освобождающиеся от налогообложения), налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций. Организации, производящие и реализующие товары (работы, услуги), по которым предоставляются дотации из соответствующих бюджетов, должны обеспечить отдельный учет производства и реализации этих товаров (работ, услуг).

Вопросы

1. Каким образом строится система нормативного регулирования бухгалтерского учета?
2. Перечислите основные нормативные документы первого уровня, второго уровня, третьего уровня.
3. Какие подходы установлены для разрешения возможных противоречий, содержащихся в различных нормативных документах?
4. С какой целью организациями ведется налоговый учет?