

Ключевые слова:

бухгалтерский учет, законопроект, положение по бухгалтерскому учету (ПБУ), международные стандарты финансовой отчетности, субъект малого предпринимательства

Е. Ю. Диркова, к. п. н., ст. научный сотрудник Центра бухгалтерского учета, аудита и государственного финансового контроля НИФИ АБик Минфина России
(e-mail: bus-acc@yandex.ru)

Изменения в законодательстве о бухгалтерском учете: реальность и ожидания

Минфин России разместил на своем официальном сайте Проект федерального закона «О бухгалтерском учете», датированный 26.08.2009 (далее — Законопроект)¹, и Пояснительную записку к проекту федерального закона «О бухгалтерском учете», представленные на рассмотрение в Правительство РФ. Рассмотрим новации Законопроекта в сфере действия положений по бухгалтерскому учету (далее — ПБУ). А именно, определим, в чем состоят отличия Законопроекта от действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете»² в части регулирования бухгалтерского учета российских юридических лиц, за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений (далее — организации). В частности, что изменится в бухгалтерском учете, если Законопроект обретет статус закона? Сосредоточим внимание на недостаточно ясных моментах.

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящее время законодательство о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете», других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации и постановлений Правительства Российской Федерации. Статья 4 Законопроекта изменяет этот перечень. В состав законодательства о бухгалтерском учете предлагается включить нормативные правовые акты, принятые в соответствии с федеральными законами. Однако круг вопросов, охватываемых такими нормативными актами, не определен. Формально это означает, что источником законодательства о бухгалтерском учете становится нормативный акт, принятый в соответствии с любым федеральным законом. Между тем законодательство о бухгалтерском учете имеет собственный, вполне определенный предмет регулирования. В этой связи представляется, что содержание статьи 4 Законопроекта требует уточнения.

¹ Проект федерального закона «О бухгалтерском учете» (26.08.2009) // [minfin.ru](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/): официальный сайт (http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/).

² Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Для сравнения отметим, что законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах (п. 1 ст. 1 НК РФ). Иные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ).

Практическое регламентирование бухгалтерского учета предлагается осуществлять на основании системы стандартов, из которых национальные стандарты являются общеобязательными (ст. 20 Законопроекта). При этом в состав законодательства о бухгалтерском учете войдут национальные и отраслевые стандарты (п. 5 ст. 22 Законопроекта).

Подчеркнем, что среди действующих ПБУ в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» разработано лишь Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации³, имеющее общий характер. При этом п. 3 данного Положения декларирует приоритет его требований над требованиями всех иных, «специальных» ПБУ. Однако ряд последующих изменений ПБУ не был согласован между собой, и в результате между отдельными правилами имеются существенные расхождения (в частности, в отношении нематериальных активов). В этой связи УМНС РФ по г. Москве отметило, что вновь принятое ПБУ не может отменять порядок, установленный Положением⁴. Между тем Минфин России признал Положения и «специальные» ПБУ нормативными правовыми актами одного иерархического уровня и разъяснил, что применению подлежит акт, вступивший в силу позже⁵. Тем не менее указанная коллизия не получила однозначного разрешения и требует устранения путем уточнения содержания Положения.

Практика совершенствования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета заставляет предположить, что создание национальных стандартов на основании нового закона — весьма длительный процесс. Между тем Законопроект не содержит переходных положений по применению ПБУ. Считать же ПБУ национальными стандартами нет юридических оснований, поскольку в настоящее время понятие «национальный стандарт» применяется в сфере действия Федерального закона от 27.12.2002 № 184-ФЗ «О техническом регулировании».

УНИФИКАЦИЯ ТЕРМИНОЛОГИИ

Установление терминологии — основа любой специальной сферы законодательства. В налоговом законодательстве подход к решению данной проблемы определен п. 1 ст. 11 Налогового кодекса. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации применяются в Кодексе в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено самим Кодексом.

В законодательстве о бухгалтерском учете подобной нормы в настоящее время нет. В результате понятия, определения которых не приводятся, получают неоднозначные толкования. Примером может служить понятие «имущество». Для целей бухгалтерского учета оно охарактеризовано в пункте 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России⁶. Правда, Концепция не считается нормативным

³ Утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

⁴ УМНС РФ по г. Москве от 17.08.2001 № 03-12/37736.

⁵ Письмо Минфина России от 23.08.2001 № 16-00-12/15.

⁶ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ 29.12.1997.

документом, но она рекомендована в качестве основы для принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами. По существу Концепция относит к имуществу все ресурсы организации. В то же время гражданское законодательство интеллектуальную собственность к имуществу не причисляет (ст. 128 ГК РФ). Далее, с точки зрения бухгалтерского учета имуществом является положительная деловая репутация организации, или гудвилл (п. 42, 43 ПБУ 14/2007). А в гражданском праве такой объект даже не фигурирует.

Законопроект (п. 2 ст. 3) предлагает упорядочить использование терминов по примеру налогового законодательства. Отличие состоит в том, что институты, понятия и термины бухгалтерского учета подлежат определению не только на уровне федерального закона, но и в принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах. Этот принцип реализован в Международных стандартах финансовой отчетности (далее — МСФО). В каждом стандарте для значений терминов предусмотрен отдельный раздел. Таким образом, констатируем: разработчики Законопроекта уделили вопросам терминологии должное внимание.

СТАТУС МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» МСФО не упоминаются. Более того, официального статуса в Российской Федерации они не имеют. Но это обстоятельство не препятствует ссылкам на МСФО в документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. В частности, международные стандарты упоминаются в п.п. 1 и 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в п. 22 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», п. 8 Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности⁷.

В Законопроекте (п. 1 ст. 3) международный стандарт охарактеризован как стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте. А как отмечалось выше, термины гражданского законодательства используются Законопроектом в их общеустановленном значении. Гражданский кодекс (п. 1 ст. 5) определяет обычаи делового оборота как сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. Следовательно, международные стандарты — это правила ведения бухгалтерского учета предпринимательской деятельности, имеющие международное признание. Заметим, что общепризнанные принципы международного права являются составной частью правовой системы Российской Федерации (п. 1 ст. 7 ГК РФ).

Такая позиция разработчиков Законопроекта порождает опасения, что рассчитывать на официальный перевод МСФО на русский язык не приходится (вопреки п. 2.2 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу⁸). Перспективы внедрения МСФО раскрывает п. 4 ст. 19 Законопроекта. А именно, одним из принципов регулирования бухгалтерского учета является применение международных стандартов как основы разработки национальных и отраслевых стандартов. В отличие от действующего порядка, прямое использование МСФО для разработки способов на уровне учетной политики не допускается.

⁷ Утверждены Приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112.

⁸ Одобрена Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180.

В настоящее время МСФО разрешено руководствоваться в случаях, когда по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета и не имеется решений для аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов. Возможность непосредственного обращения к МСФО позволяет организации сформировать бухгалтерскую отчетность, более соответствующую экономической реальности.

Приведем пример, иллюстрирующий обоснованное обращение к МСФО. Предположим, хозяйственное общество на заемные средства приобрело жилую недвижимость (квартиры) в инвестиционных целях и в обозримом будущем не планирует их продавать или использовать. Такие квартиры не могут считаться ни товаром, ни основными средствами. Действительно, товары — запасы, предназначенные для продажи (п. 2 ПБУ 5/01). Но эти квартиры инвесторы категорически отказываются продавать. Далее, проценты по займам учитываются в расходах. Хотя рыночная цена квартир увеличивается с течением времени, оснований для их переоценки по правилам российского законодательства не имеется. В итоге снижается стоимость чистых активов, что может повлечь за собой ликвидацию общества. Однако если удорожание квартир превышает процентные расходы, то общество остается платежеспособным и не создает для кредиторов риска потери средств. Так вот МСФО квалифицируют подобные объекты как инвестиционные активы и, в отличие от ПБУ, допускает их переоценку. Российские правила не содержат решений для регулирования описанной ситуации, поэтому правомерно применение МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»⁹. Обращение к МСФО позволит обществу на законном основании избежать неблагоприятных последствий, в частности, сомнений в применимости принципа допущения непрерывности деятельности.

«ЖИЗНЬ» ИЛИ «ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ»?

Законопроект предлагает расширить сферу действия закона и с этой целью вводит обобщенное понятие «экономический субъект» (п. 1 ст. 2). Этот термин станет специальным, поскольку не используется ни в одном из действующих законов. К экономическим субъектам, наряду с общественными образованиями (юридическими лицами, органами государственной власти и др.), Законопроект относит физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и лиц, занимающиеся частной практикой.

Для характеристики объектов бухгалтерского учета Законопроект вводит и определяет термин «факт хозяйственной жизни». В действующей системе нормативного регулирования используется сходный по смыслу термин «факт хозяйственной деятельности», однако он не раскрывается и отождествляется с понятием «хозяйственная операция». Появление дефиниции направлено на уточнение предмета регулирования закона, но целесообразно ли отказываться от привычного словосочетания?

Выражение «хозяйственная жизнь» используется в официальных документах для характеристики обобщенной деятельности неопределенного сообщества, например: «хозяйственная жизнь страны»¹⁰, «хозяйственная жизнь города»¹¹. Тот же собирательный

⁹ Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-АССА, 2009.

¹⁰ Письмо Минфина РФ от 01.06.1995 № 04-01-10.

¹¹ Постановление Московской городской Думы от 16.03.2005 № 55.

оттенок имеет распространенное выражение «культурная жизнь общества». Формулировка «хозяйственная жизнь организации» не отвечает этим семантическим стереотипам. В привязке к конкретному субъекту слово «жизнь» обычно имеет биологическое значение.

С другой стороны, предлагаемая Законопроектом терминологическая новация по существу подразумевает деление жизни индивидуального предпринимателя на «хозяйственную» и иную. Вопреки такому подходу, в гражданском законодательстве юридическое разграничение имущества физического лица для занятия предпринимательской деятельностью не применяется¹² и предпринимательская сторона жизни физического лица не обособляется.

РОЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Законопроект предусматривает трехуровневую систему стандартов бухгалтерского учета (п. 1 ст. 20):

- национальные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- стандарты экономического субъекта.

Кроме того, Законопроект сохраняет концепцию учетной политики. Учетную политику экономического субъекта составляет принятая им совокупность способов ведения бухгалтерского учета исходя из способов и требований национальных и (или) отраслевых стандартов (ст. 8 Законопроекта).

Из сопоставления характеристик стандартов экономического субъекта и учетной политики экономического субъекта неясно соотношение и различие между ними. Правда, из п. 3 ст. 28 Законопроекта следует, что эти документы все же не отождествляются. Сохраняет ли учетная политика статус самостоятельного и по существу обязательного для разработки документа, который она имеет в настоящее время? Для практического понимания этих вопросов было бы уместно уточнить иерархию названных источников регулирования на уровне Законопроекта. Например, если первичны все же «индивидуальные» стандарты, то понятие учетной политики может раскрываться в национальном стандарте, а в законе достаточно расширить понятие «стандарт экономического субъекта». Между тем последнее понятие даже не вошло в перечень основных терминов Законопроекта.

Отметим также, что Законопроект отличает более «демократичное» отношение к первичным учетным документам.

Во-первых, первичный документ может не содержать величины денежного измерения факта хозяйственной жизни, а ограничиваться натуральным показателем. Действительно, подобные операции имеют место на практике, примеры — выдача займа в неденежной форме и передача имущества в аренду. Гражданское законодательство не обязывает стороны применять для таких сделок денежные оценки.

Во-вторых, исключено упоминание об альбомах унифицированных форм первичных учетных документов, которое сейчас служит источником нескончаемых разногласий между участниками операций и проверяющими инстанциями¹³.

А вот требование об утверждении форм первичных учетных документов руководителем экономического субъекта на уровне федерального закона представляется излишним. Порождая дополнительную обязанность для руководителей, оно не приведет

¹² Постановление Конституционного суда РФ от 17.12.1996 № 20-П.

¹³ Диркова Е. Ю. Унифицированные формы вне закона // Практическая бухгалтерия. — 2009. — № 3. — С. 71.

к упорядочению документооборота в национальных масштабах, если каждый субъект вправе вводить собственные формы. Полагаем, введение и проработка данной нормы более уместны в национальном стандарте.

В числе организационных новаций Законопроекта — ограничение круга экономических субъектов, в которых руководитель вправе принять ведение бухгалтерского учета на себя (п. 3 ст. 7). Разработчики предлагают разрешить такой вариант малым и средним предприятиям. Одновременно Законопроект предлагает освободить такие предприятия от обязанности осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 29). Однако это предложение вызывает сомнения в отношении средних предприятий. Их выручка составляет от 400 млн до 1 000 млн руб. в год, а средняя численность работников — от 101 до 250 чел. При таких показателях совмещение функций единоличного исполнительного органа и главного бухгалтера нереально.

ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Законопроект отменяет дискуссионную норму действующего законодательства о необязательности ведения бухгалтерского учета организациями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения¹⁴. Однако было бы преждевременным утверждать, что Законопроект решил этот вопрос однозначно и не в пользу таких экономических субъектов.

Начнем с того, что существующий Федеральный закон связывает бухгалтерский учет с методом двойной записи, в то время как Законопроект не исключает отступление от этого метода, установленное национальными стандартами (п. 3 ст. 10). Профессиональное сообщество традиционно воспринимает отказ от двойной записи как упрощение. В свою очередь Законопроект поддерживает применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (пп. 10 п. 3 ст. 20). В этой части он даже выходит за пределы пожеланий Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», допускающего упрощенную систему ведения бухгалтерской отчетности.

В итоге не исключено, что регистром бухгалтерского учета может быть признана Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Подобный подход ранее был реализован в Федеральном законе от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», утратившем силу с 1 января 2003 г. При этом учет соответствующих объектов ведется по простой системе, которая по сути является забалансовой.

Следующий этап упрощений связан с бухгалтерской отчетностью. Собственный капитал представляет собой разность активов и кредиторской задолженности организации, поэтому бухгалтерский баланс может быть составлен методом инвентаризации. Правда, в настоящее время значение инвентаризации сводится к функции контроля за правильностью ведения учета по принципу двойной записи. Однако вспомним о требовании сопоставимости затрат на подготовку информации с извлекаемой из нее пользой. Дело в том, что значительное количество малых предприятий фактически не имеет пользователей отчетности, а кроме того, имущество таких предприятий

¹⁴ Диркова Е. Ю. *Бухгалтерская отчетность компании на «упрощенке» // «Учет в строительстве»*. — 2009. — № 7. — С. 38.

на практике недостаточно обособлено от имущества их собственников. Эти факты в определенной степени снижают требования к надежности оценок и критерию ответственности субъективных искажений. Наконец, ничто не препятствует нормативно установить, что распределению подлежит прибыль, формируемая на основании правил главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса. Комитет по МСФО подчеркивает, что этот показатель вовсе не обязан соответствовать величине нераспределенной прибыли в «классическом» бухгалтерском балансе и регулируется национальным законодательством (см. Международный стандарт для малых и средних предприятий¹⁵, параграфы ВС51, ВС52, ВС72).

Разумеется, описанный подход не имеет ничего общего с принципами МСФО. Однако не нужно забывать, что полная версия МСФО была разработана для обслуживания рынков ценных бумаг путем обеспечения инвесторов и кредиторов финансовой информацией. И даже недавно опубликованный Международный стандарт для малых и средних предприятий предназначен для субъектов, которые обязаны публиковать финансовую отчетность общего характера для внешних пользователей. МСФО содержит правила для отчетности общего назначения, в то время как огромное число микропредприятий могут ограничиться составлением бухгалтерской отчетности для специальных целей — например, при ликвидации. Но как именно законодатели решат проблемы упрощения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности — покажет время.

Примечательно, что Законопроект допускает ведение бухгалтерского учета индивидуальными предпринимателями (пп. 1 п. 2 ст. 6). Подчеркнем: речь идет о праве, а не об обязанности. До настоящего времени применение балансового подхода к учету деятельности физических лиц в принципе вызывало недоумение. Тем не менее, в судебной практике сформирована новая точка зрения о необходимости обособления имущества физического лица, используемого им в предпринимательской деятельности¹⁶. Также не нужно забывать, что в связи с участием в совместной деятельности индивидуальный предприниматель вынужден применять правила бухгалтерского учета в целях формирования отдельного баланса.

Привлекает внимание и позиция разработчиков Законопроекта о сокращении адресатов представления обязательного экземпляра бухгалтерской отчетности и формировании органами статистики государственного информационного ресурса (ст. 18).

НЕПРИМЕНЕНИЕ ПРАВИЛ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В Законопроекте не представлена норма Федерального закона о возможности неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. В настоящее время такие факты не расцениваются как нарушение законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете при условии их раскрытия в пояснительной записке.

Отмене названной нормы посвящен отдельный законопроект — Проект Федерального закона № 209919-5 «О внесении изменения в часть 4 статьи 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете»». Его цель — устранить возможности сокрытия

¹⁵ *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs) / International Accounting Standards Board (<http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs+and+related+material/IFRS+for+SMEs+and+related+material.htm>)*.

¹⁶ *Решение Верховного суда от 15.09.2008 № ГКПИ08-1000.*

реального финансового положения организаций. Актуальность такой корректировки законодательства авторы Проекта связывают с финансовым кризисом, а конкретнее — с состоянием рынка ценных бумаг. Между тем значение этой нормы не исчерпывается сферой финансовых вложений в ценные бумаги. Относящиеся к рынку ценных бумаг ограничения вполне могут быть вынесены в соответствующий национальный стандарт или даже в действующее ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

В пояснительной записке к Проекту авторы ссылаются на тенденции развития законодательства по бухгалтерскому учету в зарубежных странах. Однако МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»¹⁷ допускает отступление от требований отдельных стандартов и устанавливает правила раскрытия соответствующей информации.

Тем не менее исключение указанной нормы федерального закона не означает полного искоренения отступлений от правил бухгалтерского учета. Как известно, возможность таких отступлений предоставляет и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Без сомнения, путем изменения одного лишь Федерального закона цели авторов Проекта достигнуты не будут. А этот пример очередной раз иллюстрирует необходимость комплексного подхода к реформированию бухгалтерского учета.

Библиография

1. Проект федерального закона «О бухгалтерском учете» (от 26.08.2009) [Электронный ресурс] / minfin.ru: официальный сайт. — Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_accountant/.
2. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ 29.12.1997.
4. Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-ACCA, 2009. — 1047 с.
5. International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs) [Электронный ресурс] / iasb.org: International Accounting Standards Board. — Режим доступа: <http://www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs+and+related+material/IFRS+for+SMEs+and+related+material.htm>

¹⁷ Международные стандарты финансовой отчетности 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-ACCA, 2009.