

Елена Владимировна Лупикова

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономической безопасности, системного анализа и контроля Тюменского государственного университета, г. Тюмень, lupikova@yandex.ru

НЕОБХОДИМОСТЬ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНА О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Аннотация. В статье проведен критический анализ действующего законодательства о бухгалтерском учете в РФ (ФЗ № 402), обоснована необходимость пересмотра направления развития бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Отмечены основные проблемы для защиты финансовых интересов субъектов предпринимательства: отсутствие должного понятийного аппарата, требований к лицам, ответственным за корпоративное управление, отсутствие четких критериев достоверности бухгалтерской отчетности и требований к стоимостным оценкам объектов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, регулирование бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, объекты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета.

Elena Vladimirovna Lupikova

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor of the Department of Economic Security, System Analysis and Control, University of Tyumen, Tyumen, lupikova@yandex.ru

THE NEED TO IMPROVE LEGISLATION IN THE FIELD OF ACCOUNTING

Abstract. The article provides a critical analyses of the current legislation on accounting in the Russian Federation (Federal Law No 402), substantiates the need to revise the direction of development of accounting in accordance with international financial report standards. The main problem for protecting the financial interest of business entities are noted: the lack of a proper conceptual apparatus, requirements for persons responsible for corporate governance, the absence of clear criteria for reliability of financial statements and requirements for valuation of accounting objects.

Keywords: accounting, accounting regulation, international financial report standards, accounting objects, federal accounting standards.

Исторически российская экономика формировалась в условиях высокой централизации, бухгалтерский учет регулировался четкими инструкциями и практически по каждому показателю бухгалтерской отчетности были разработаны методические указания, которые следовало четко исполнять. Современная система федеральных стандартов, ориентированная на международные стандарты финансовой отчетности (далее МСФО), содержит лишь общие принципы, которые экономический субъект применяет на основе профессионального суждения. Такие размытые подходы к ведению бухгалтерского учета значительно усложняют судебную практику по делам о собственности, разделе имущества, продаже и наследовании долей в компаниях, выводе активов из бизнеса, банкротстве, возмещении ущерба и др., где бухгалтерские документы и оценки являются доказательной базой.

Летом 2022 г. Минфин РФ начал собирать мнения пользователей бухгалтерской отчетности по поводу целесообразности перехода на МСФО. Негативные мнения по этому поводу стали массово появляться в сети Интернет в связи с переходом на новые федеральные стандарты бухгалтерского учета, основанные на МСФО [1], в первую очередь, отрицательным отзывам подвергся федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 25/2018 «Аренда» [2].

До настоящего времени МСФО применяли организации, для которых важны высокие позиции в различных международных рейтингах, например кредитные организации, негосударственные пенсионные фонды, страховые организации и т.п. Отчетность таких компаний должна быть проаудирована. Наибольшее доверие инвесторов вызывали заключения аудиторов «большой четверки» (Deloit, Ernst and Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG), однако они приняли решение значительно сократить свою деятельность в России с 2022г.

События последних лет значительно изменили экономические и политические реалии. Для большинства из нас стала очевидной необходимость переосмысления целей и задач развития российского общества вообще и реформирования бухгалтерского учета в частности. Дальнейшее развитие бухгалтерского учета в России должно быть направлено на обретение суверенитета в области финансов, слепое копирование международных стандартов может нанести больше вреда, чем пользы отечественному бизнесу.

По нашему мнению, требования законодательства в области бухгалтерского учета, применяемые экономическими субъектами с 2013 г., требуют существенных изменений.

В ст. 1 закона № 402 «О бухгалтерском учете» сказано: «Целями настоящего Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета» [3].

В соответствии с Конституцией РФ каждый гражданин имеет права, обязанности, которые при необходимости должны быть защищены законами РФ. Но, к сожалению, ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» в действующей редакции лишь определяет «правовой механизм регулирования», но не является простым и понятным инструментом защиты своих прав субъектами предпринимательской деятельности.

Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (ст. 2 Гражданского кодекса РФ). Исчисление прибыли производится в системе бухгалтерского учета, но ФЗ № 402 не дает никаких ориентиров для реализации этой цели.

Законодательством РФ установлены разные виды ответственности юридических лиц, предпринимателей, их руководителей и иных должностных лиц: дисциплинарная, административная, гражданско-правовая, уголовная, субсидиарная и др. В судебной практике, среди прочего, доказательствами являются документы, составленные в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, но обтекаемость формулировок, отсутствие понятийного аппарата не позволяют однозначно трактовать эти требования и создают предпосылки быть «без вины виноватым» и наоборот, уходить от ответственности.

ФСБУ, ориентированные на МСФО и применение профессионального суждения при решении практически любых вопросов раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, делают не применимой ст. 15.11 КоАП «Грубые нарушения бухгалтерского учета». Так, основанием для привлечения к административной ответственности является «искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не

менее чем на 10%». Но, к сожалению, не с чем сравнить результат, представленный в отчетности, если отсутствуют четкие требования порядку ее заполнения. Изменения оценочных значений, применимые практически к каждой статье баланса на конец года (ПБУ 21/2008) не могут быть признаны ошибкой. Более того, поводом для привлечения к ответственности может быть даже раскрытие показателя не в той статье.

Важно отметить, что применение профессионального суждения должно быть основано на компетентности и добросовестности лиц, отвечающих за подготовку бухгалтерской отчетности. Но закон не устанавливает таких требований к лицам, ведущим бухгалтерский учет и формирующим бухгалтерскую отчетность, а также к руководителям экономических субъектов, ответственным за ее содержание.

В законодательстве о бухгалтерском учете необходимо привести определения терминов, использованных в его статьях. Это обеспечит единый понятийный аппарат для применения в практике, в том числе судебной. Крайне важно раскрыть следующие определения: «бухгалтерский учет», «бухгалтер», «бухгалтерская услуга», «бухгалтерская отчетность», «активы», «обязательства», «капитал и/или источники финансирования», «доходы», «расходы», «инвентаризация», «счета», «двойная запись» и др.

Без четкого и понятного набора определений невозможно применение федеральных стандартов. Например, в отсутствие понятия «актив» вообще, становится невозможным правильное признание права пользования активом ФСБУ 25/2018, баланс наполняется «фиктивными» элементами, раздувается и вводит в заблуждение. Кредиторы не могут оценить имущественную массу, а это платежеспособность партнера, конкурсная масса при банкротстве и т.п.

Определение «бухгалтерская услуга» в ФЗ № 402 также отсутствует, что создает проблемы в реализации ФЗ № 115 «О противодействии легализации доходов, добытых преступным путем и финансированию терроризма» и, как следствие, «Рекомендации по исполнению лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», утвержденной Росфинмониторингом.

Необходим комплексный подход к решению проблемы профессиональных компетенций. Специальность «Бухгалтерский учет и аудит» исключена из программ высшего образования с 2013 г. ФГОС направления «Экономика» бакалавриат в целом не соответствуют профессиональным стандартам. Отсутствует отраслевая специфика при подготовке специалистов (государственные органы, бюджетные учреждения, банки и кредитные организации, сельское хозяйство, добыча сырья, металлургия, машиностроение, строительство и т.п.). Программы профессиональной подготовки и повышения квалификации — платная услуга, нет единства требования, льгот и преференций для обучающихся. Отсутствует должная подготовка в области бухгалтерского учета для подписывающих бухгалтерскую отчетность руководителей. Потребители информации (в частности учредители экономических субъектов и т.п.), сформированной в бухгалтерской отчетности, зачастую не обладают должными компетенциями для использования ее показателей в целях обоснования и принятия

решений. Руководители экономических субъектов, отвечающие за достоверность бухгалтерской отчетности, также не всегда и не в должной степени обладают компетенциями в области бухгалтерского учета.

Необходимо уточнить перечень требований, которые предъявляются к главному бухгалтеру (статья 6 ФЗ № 402). В настоящее время главный бухгалтер публичной компании должен иметь высшее образование, иметь стаж работы, не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономик. Однако это не решает проблему профессиональных компетенций и безупречной репутации. По нашему мнению, членство в профессиональной саморегулируемой организации бухгалтеров и (или) аудиторов позволит обеспечить разумную уверенность пользователей бухгалтерской отчетности в качестве предоставляемых бухгалтерских услуг, так как предполагают сдачу аттестационного экзамена и непрерывное повышение квалификации по требованиям Международной Федерации бухгалтеров. Кроме того, считаем важным расширить сферу данных требований на главных бухгалтеров экономических субъектов, не имеющих право на применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета.

Считаем, что необходимо разработать единую модель стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета: справедливая стоимость или себестоимость. Обоснованность выбора должна оставаться за руководством экономического субъекта и раскрываться в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

В этой связи напомним круг правовых проблем, решение которых без подтверждения бухгалтерскими документами бывает невозможным:

- гражданско-правовые иски (исполнение сделок, банкротство юридических лиц и предпринимателей, оценка имущества и оценка бизнеса, распределение долей в капитале (выплата, выкуп, передача прав и т.п.) и выплата дивидендов и т.п.);

- уголовные иски (экономические преступления);

- налоговые правонарушения;

- трудовые споры (материальная ответственность, возмещение ущерба, неисполнение служебных обязанностей и т. п.);

- обоснование регулируемых государством цен и тарифов и т. д.

Для решения этих и подобных этим проблем необходимы оценки по фактической стоимости, подтвержденные документально. Применение оценочных суждений руководства (концепция справедливой стоимости) неприменимо для судебной практики.

Назрела необходимость выработать единый подход на уровне законодательства к концепции существенности и рациональности, установленной в отдельных ФСБУ. Отсутствие единообразия в принципиальном подходе к этому вопросу значительно снижает возможности сравнения экономических показателей разных компаний с целью оценки финансового положения и финансовых результатов для правоприменительной практики значение имеют нормы, установленные законом, требования профессиональных стандартов не являются основанием для защиты интересов компании в суде.

Для согласованности с требованиями законодательства об аудиторской деятельности считаем также важным установить обязанность руководства придерживаться единой концепции подготовки финансовой отчетности, что

установлено в международных стандартах аудита: концепция достоверного представления или концепция соответствия. Руководство экономического субъекта разрабатывает и утверждает внутренние стандарты деятельности, контролирует их исполнение, в том числе при раскрытии существенных способов бухгалтерского учета в пояснениях к готовой бухгалтерской отчетности [4].

Применение международных стандартов аудита (МСА) предполагает взаимодействие аудитора с лицами, ответственными за корпоративное управление (ЛОКУ). Отсюда логично предположить, что эти лица должны быть готовы профессионально, предоставлять требуемую информацию аудиторам, компетентно и добросовестно принимать решения, которые лежат в основе подготовки бухгалтерской отчетности. Это еще раз подчеркивает необходимость профессиональной аттестации и соблюдения профессиональной этики не только аудиторами, но и должностными лицами аудируемых лиц, ответственных за подготовку бухгалтерской отчетности. Их членство в СРО может дать определенную уверенность, что ЛОКУ обладают такими компетенциями.

Одной из серьезных проблем, повышающих риски привлечения к ответственности должностных лиц, считаем отсутствие понятийного аппарата в законодательстве. Так, отсутствие определения «инвентаризация» приводит к проблемам подтверждения достоверных данных бухгалтерского баланса. Необходимо определить инвентаризируемые объекты: актив и/или имущество, обязательства и/или кредиторскую задолженность. Если инвентаризация означает подтверждение фактических остатков, то как быть со статьями, не являющимися имуществом (например, отложенные налоговые активы/обязательства, единицы учета основных средств в виде резерва на удаление актива в конце срока службы или существенные затраты на техосмотры, проводимые через длительные промежутки времени и т.п.). В законе должны быть приведены случаи обязательного проведения инвентаризации. Считаем необоснованным исключение данного требования и перенос его на уровень подзаконных актов, так как возникают проблемы с защитой интересов пострадавших в судебной практике (например, по делам о банкротстве, хищениях, растратах и т.п.). Еще один важный аспект требует уточнения — это сроки проведения инвентаризации и отражения ее результатов. Необходимо конкретизировать, что данные баланса на конец года должны быть подтверждены результатами инвентаризации (в настоящее время период, в котором началась инвентаризация) не только по натуральному остатку, но по стоимостным оценкам.

Требования к документам бухгалтерского учета (п. 3 ст. 9 закона № 402) содержат своевременность их оформления в момент совершения фактов хозяйственной жизни или сразу по их окончании. Однако в практической жизни реализовать это зачастую невозможно. Попытка ввести понятие «дата составления документа» в ФСБУ 27/2020 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [5] не решает проблему защиты интересов в суде для экономических субъектов, особенно в налоговых спорах. Налоговое законодательство прежде всего апеллирует к ФЗ «О бухгалтерском учете», а представители ИФНС формально подходят к фиксации даты по указанной в документе, без проведения анализа по существу.

В ст. 13 ФЗ «О бухгалтерском учете» определено, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении

и финансовых результатах деятельности отчитывающейся компании. Требование достоверности бухгалтерской отчетности ограничено необходимостью подтвердить фактические остатки результатами инвентаризации, этого, по нашему мнению, недостаточно. Достоверность бухгалтерской отчетности зависит не только от наличия, но и от реальности стоимостных оценок объектов учета, что в законе не отражено.

Необходимо исключить неоправданную детализацию и дублирование требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности в шести статьях. Закон перегружен информацией в части бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем не дает полного представления о ней:

- во-первых, совершенно непонятно что означает слово «финансовая», причем добавленная в скобки: это уточнение к слову «бухгалтерская» или это синоним к ней.

- во-вторых, требований к бухгалтерской отчетности при реорганизации и ликвидации дублируем содержание методических указаний, утвержденных МФ РФ от 20.05.2003г. № 44н.

Кроме того, в ст. 3 закона № 402-ФЗ даны определения бухгалтерской (финансовой) отчетности (дублируется в ст. 13) и отчетного периода (дублируется в ст. 15 ФЗ № 402).

Также необходимо дать определение понятиям «внутренний контроль», «внутренний контроль фактов хозяйственной жизни», «внутренний контроль бухгалтерской (финансовой) отчетности». В настоящее время целый ряд подзаконных актов использует понятие «внутренний контроль»:

- Постановление Правительства РФ от 30.06.2012 № 667 (ред. от 14.07.2021) «Об утверждении требований к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями»;

- Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения».

- Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

- Приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля» и др.

При этом элементы СВК везде одинаковые (контрольная среда, оценка рисков, информация и коммуникация, контрольные действия и мониторинг средств контроля), но цели и отчетность об эффективности СВК разные. Такой подход увеличивает бюрократию (в плохом смысле этого слова) и не является полезным для экономических субъектов. Требования к внутреннему контролю экономических субъектов должны быть унифицированы и приведены к «общему знаменателю».

В соответствие со ст. 20 ФЗ № 402, одним из принципов регулирования бухгалтерского учета является соответствие федеральных и отраслевых

стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

За последние 10 лет наука о бухгалтерском учете не имела возможности для развития. Гранты, в названии которых есть слово «учет» не получали поддержки экспертов, публикации в Scopus и Webofscience (требования для ППС в эффективных контрактах) не принимались к рассмотрению. Статьи в российских сборниках и журналах по бухгалтерской тематике, были направлены на продвижение МСФО, а не на критику и анализ целесообразности их применения экономическими субъектами. Вопрос в том, можно ли вообще считать практически дословный перевод МСФО на русский язык (например, IFRS 16 «Аренда» почти цитируется в ФСБУ 25/2018 «Аренда») достижением «российской науки».

Практики, применяющие ФСБУ, шокированы бессмысленностью некоторых требований, не понимают и не принимают их. Кто и когда изучал потребности пользователей финансовой отчетности? Кто и когда анализировал и обобщал правоприменительную практику закона «О бухгалтерском учете» и принятых ФСБУ?

Подводя итоги, еще раз отметим, что игнорирование интересов субъектов предпринимательской деятельности является опасным симптомом для обеспечения финансовой безопасности и финансового суверенитета государства в целом, отдельных регионов и отраслей, а также самих предпринимателей. Развитие экономики и рыночных отношений без правового регулирования деятельности отдельных экономических субъектов, неотъемлемой частью которого должен быть Закон «О бухгалтерском учете», по нашему мнению, создает дополнительные риски, нарушает права и свободы граждан в сфере предпринимательской деятельности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бухгалтерский учет стал неоправданно сложным // Информационный портал «Главбух»: сайт. — URL: <https://e.glavbukh.ru/975027?ysclid=lfh24cz6w239066203> (дата обращения 13.03.2023)/
2. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н; ред. от 29.06.2022 // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: сайт. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/ (дата обращения 13.03.2023).
3. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ; ред. от 05.12.2022: принят Государственной думой 22 ноября 2011 г. : одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 г. // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка : сайт. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 13.03.2023).
4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 // КонсультантПлюс: сайт. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/?ysclid=lfjsy526pj544182467 (дата обращения 13.03.2023).
5. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»: приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: сайт. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/ (дата обращения 13.03.2023).