

О СИСТЕМЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Рассмотрена действующая система нормативного регулирования бухгалтерской финансовой отчетности в Российской Федерации, которая представляет собой четыре уровня: законодательный, нормативный, методический и организационный. Выявлено, что терминология законодательного уровня значительно устарела и нуждается в обновлении. Автор предлагает усовершенствовать понятийный аппарат Гражданского кодекса РФ путем замены устаревшей терминологии: «годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков» на понятие «бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Ключевые слова: годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков, бухгалтерская финансовая отчетность, бухгалтерская терминология в Гражданском кодексе РФ.

Нормативное регулирование бухгалтерской финансовой отчетности в нашей стране осуществляется на четырех уровнях, учитывающих специфику экономических отношений и традиций государства. Это: законодательный, нормативный, методический и организационный уровни.

Верхний законодательный уровень системы представлен в первую очередь Конституцией Российской Федерации, где в ст. 71 определено, что «официальный» бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации, Гражданским кодексом Российской Федерации, который законодательно закрепляет наличие самостоятельного бухгалтерского баланса, как признак юридического лица и обязательное утверждение годового бухгалтерского отчета.

На этом же уровне Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ, устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций; государственных органов, органов местного самоуправления, органов управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов; Центрального банка РФ; индивидуальных предпринимателей, а также для адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой; для находящихся на территории РФ филиалов, представительств и иных структурных подразделений организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств,

международных организаций, их филиалов и представительств, находящиеся на территории РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ [6].

Вторым нормативным уровнем регулирования раскрытия информации в бухгалтерской финансовой отчетности являются положения (стандарты) по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, составления и представления бухгалтерской финансовой отчетности. Они, как правило, регистрируются Министерством юстиции Российской Федерации и имеют законодательную силу для всех организаций, которым адресуются. Основными положениями, регулирующими состав и содержание бухгалтерской финансовой отчетности, являются:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности, утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н;
- ПБУ 1/2008 Учетная политика организации»;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»;
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации»;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»;
- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;

- ПБУ 16/2002 «Информация по прекращаемой деятельности»;
- ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»;
- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»;
- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

В третьем методическом уровне регулирования одним из самых главных документов, непосредственно связанным с формированием бухгалтерской финансовой отчетности является Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В данном нормативном документе представлены образцы форм бухгалтерской финансовой отчетности и указания об их объеме, содержатся общие требования к бухгалтерской финансовой отчетности и особенности формирования, порядок её составления и представления. Важным аспектом указанного документа признается право организацией самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской финансовой отчетности на основе предлагаемых образцов и с соблюдением общих требований к отчетности (полнота, существенность, нейтральность и прочее).

Важную роль играют в раскрытии достоверной информации в бухгалтерской финансовой отчетности такие документы методического регулирования, как:

- Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49;
- Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. №29н;
- Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. №44н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н;
- Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утверж-

денные Приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. №94н (хотя они с принятием Приказа Министерства финансов РФ от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» нуждаются в доработке);

- Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. №94н.

Нормативные документы третьего уровня конкретизируют и раскрывают порядок применения федеральных законов и положений (стандартов) Министерства финансов Российской Федерации. Они не могут противоречить правовым актам более высокого уровня. Документы третьего уровня не имеют юридической силы, т. е. на них не следует ссылаться при судебных разбирательствах. Однако эти документы позволяют рационально организовать учет и представление информации в бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с правилами, предусмотренными Министерством финансов Российской Федерации и потребностями пользователей экономической информации. Соблюдение требований документов третьего уровня проверяют аудиторы и ведомственные ревизионные органы.

Документом **четвертого организационно-го уровня** системы нормативного регулирования представления бухгалтерской финансовой отчетности является учетная политика и рабочие документы хозяйствующего субъекта, которые формирует главный бухгалтер на основании законодательных, нормативных и методических документов.

В приказе об утверждении учетной политики необходимо указать состав форм бухгалтерской финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, методы расчета и оценки элементов отчетности, представить самостоятельно разработанные формы бухгалтерской финансовой отчетности.

В современных условиях развития бухгалтерской финансовой отчетности назрела настоятельная необходимость изменения устаревшей бухгалтерской терминологии в законодательных актах нашей страны.

Так, в соответствии с п. 4 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [3], «бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяй-

ственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам». Как видим, в определении отсутствует уточнение «финансовая» отчетность.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ [6], в определение законодателя внесли уточнение: «бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом».

Необходимость составления бухгалтерской финансовой отчетности вызвана одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принципом непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта. Согласно ему хозяйствующий субъект будет продолжать функционировать в обозримом будущем. Поэтому для целей планирования (прогнозирования), контроля и анализа при принятии управленческих решений необходимо периодически иметь сводные данные об имущественном положении хозяйствующего субъекта и финансовых результатах его деятельности. Кроме того, такое обобщение информации диктуется интересами собственников. Все это приводит к необходимости составления бухгалтерской финансовой отчетности, включающей бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительной записки, а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской финансовой отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Однако в одном из самых главных действующих законодательных актах нашей страны – в Гражданском кодексе РФ вместо термина «бухгалтерская (финансовая) отчетность» употребляется группа устаревших терминов «годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков». Приведем для примера несколько цитат в сокращенной форме из главы 4 «Юридические лица» Гражданского кодекса РФ [1]:

– п. 3 ст. 91 «Управление в обществе с ограниченной ответственностью»: «К компетенции общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью относятся: ...3) утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества и распределение его прибылей и убытков...»;

– п. 1 ст. 97 «Открытые и закрытые акционерные общества»: «Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков»;

– п. 1 ст. 103 «Управление в акционерном обществе»: «К исключительной компетенции общего собрания акционеров относятся ... 4) утверждение годовых отчетов, бухгалтерских балансов, счетов прибылей и убытков общества и распределение его прибылей и убытков...»;

– п. 3 ст. 110 «Управление в производственном кооперативе»: «К исключительной компетенции общего собрания членов кооператива относятся: ... 4) утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов кооператива и распределение его прибыли и убытков ...».

Анализ бухгалтерской терминологии применяемой в Гражданском кодексе Российской Федерации показывает, как сильно устарела применяемая терминология. Мы оправдываем применение устаревшей терминологии в действующем Гражданском кодексе РФ тем, что он был принят Государственной Думой 21 октября 1994 г., т. е. в переходный для нашей страны период к рыночной экономике. Тогда бухгалтерский баланс рассматривался как самостоятельный обобщающий документ, отражающий наличие и размещение средств хозяйствующего субъекта, источники этих средств, расчетные отношения с другими хозяйствующими субъектами и отдельными лицами, а также результаты хозяйственной деятельности. Сравнением двух или нескольких балансов за определенный период времени устанавливали все изменения состава и размещения средств, источников их образования и расчетных взаимоотношений, выявляли финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности за отчетный период, а также отклонения от плановых назначений средств.

С принятием в 1990 г. Закона СССР «О предприятиях в СССР» [2] было официально признано, что прибыль является целью хозяй-

ственной деятельности любого предприятия независимо от его организационно-правовой формы, что это основной источник производственного и социального развития предприятия и весомый источник государственного бюджета. С признанием роли прибыли усилилось внимание и к распределению прибыли и убытков (счет «Прибыли и убытки»), то есть к формам отчетности о финансовых результатах.

С принятием в 2001 г. Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (№119-ФЗ от 07.08.2001 г.) в профессиональный обиход вошел термин «финансовая (бухгалтерская) отчетность», который в дальнейшем закрепился и во всех Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696. Примером является само наименование Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №1: «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В конце 2008 г. была принята новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (№307-ФЗ от 30.12.2008 г.) с постановкой термина как «бухгалтерская (финансовая) отчетность». Одним из дословных примеров является определение в п. 3 ст. 1 «Аудиторская деятельность» новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности»: «Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [5].

В предлагаемом проекте изменений к Гражданскому кодексу РФ редакции №2 от 27 апреля 2012 года, который прошел два чтения в Государственной Думе РФ [4] вместо внесения изменения понятийного аппарата бухгалтерской терминологии в четвертой главе разработчики вообще удалили эти статьи. Приведем выдержки из этого законопроекта:

– «Статья 91. Утратила силу – Проект Федерального закона от 27.04.2012 №47538-6»;

– «Статья 97. Публичное акционерное общество (в ред. Проекта Федерального закона от 27.04.2012 №47538-6) 1. Публичное акционерное общество (пункт 1 статьи 66.3) обязано представить для включения в единый государственный реестр юридических лиц сведения о фирменном наименовании общества, содержа-

щем указание на его публичный статус. Акционерное общество вправе представить для включения в единый государственный реестр юридических лиц сведения о фирменном наименовании общества, содержащем указание на его публичный статус. Публичное акционерное общество приобретает статус публичного в отношениях с акционерами и потенциальными приобретателями ценных бумаг такого общества со дня принятия решения уполномоченным органом акционерного общества о внесении соответствующих изменений в устав такого общества» (*автор: статья практически полностью изменена*);

– «Статья 103. Утратила силу. – Проект Федерального закона от 27.04.2012 №47538-6»;

– «Статья 110. Особенности управления в производственном кооперативе (в ред. Проекта Федерального закона от 27.04.2012 №47538-6) 1. Исполнительными органами кооператива являются председатель, а также правление кооператива, если его образование предусмотрено законом или уставом кооператива. 2. Членами правления кооператива, а также председателем кооператива могут быть только члены кооператива. 3. Член кооператива имеет один голос при принятии решений общим собранием» (*автор: статья практически полностью изменена*).

Как видим, изменения предлагаемые проектом Гражданского кодекса РФ в четвертую главу убирают закрепление важнейших норм ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской финансовой отчетности в организации (наличие самостоятельного баланса у каждого юридического лица, обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета). Все эти обязанности переходят Федеральному закону «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. [7], где в п. 1 ст. 6 «Обязанность ведения бухгалтерского учета» говорится о том, что «экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено настоящим Федеральным законом».

По нашему мнению, это неправильно. Гражданский Кодекс РФ является центральным, стержневым актом российского гражданского законодательства и удаление норм ведет к несправедливому занижению роли и значения бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности при управлении хозяйствующим субъектом, оставляя их регулирование

только на попечении Федеральных законов: «О бухгалтерском учете», «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О производственных кооперативах» и других.

Часть поправок в Гражданский кодекс РФ уже приняты 30 декабря 2012 года (Федеральный закон «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» №302-ФЗ [7]) и 11 февраля 2013 (Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации и Федеральный закон «О некоммерческих организациях» №8-ФЗ [8]). Относительно вышеупомянутой терминологии она пока сохраняется в Гражданском кодексе РФ в редакции 1994 года.

Считаем целесообразным, усовершенствовать понятийный аппарат Гражданского кодекса РФ путем замены устаревшей терминологии: «годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков» на понятие «бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Так, мы считаем необходимым внести изменения в главу 4 «Юридические лица» Гражданского кодекса РФ путем следующего изложения формулировок статей:

– ст. 91 «Утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в обществе с ограниченной ответственностью»: «К компетен-

ции общего собрания участников общества с ограниченной ответственностью относится утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности»;

– п. 1 ст. 97 «Открытые и закрытые акционерные общества»: «Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность»;

– п. 1 ст. 103 «Управление в акционерном обществе»: «К исключительной компетенции общего собрания акционеров относятся: ... утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и распределение его прибылей и убытков»;

– ст. 110 «Особенности управления в производственном кооперативе»: «К компетенции исполнительного органа кооператива относятся: ... утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и распределение его прибылей и убытков».

Считаем, что наши конкретные предложения по изменению устаревшей бухгалтерской терминологии в действующем Гражданском кодексе Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ в современных условиях очень актуальны и нуждаются в их реализации на самом высоком уровне.

07.05.2013

Список литературы:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140475;div=LAW;diff=142172;dst=100525;rnd=0.7423002002584432>
2. Закон СССР «О предприятиях в СССР», принятый Верховным Советом СССР 4 июня 1990 г. // Бухгалтерский учет на предприятиях АПК : Справочник. Вып. 1 : Прил. к журналу «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий» / Сост. : Ф. И. Васькин, В. А. Орлов. – Москва : Агропромиздат, 1991. – С. 93–108.
3. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2010/PBU_4.pdf.
4. Проект Федерального закона «О внесении изменений в Гражданский кодекс Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 27.04.2012 №47538-6 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Комитета Государственной думы по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству. – Режим доступа : <http://komitet2-10.km.duma.gov.ru/site.xp/051054056124054053054.html>
5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». – Режим доступа : http://www.consultant.ru/popular/auditor/72_1.html
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/12/402-FZ_O_bukhuchete.pdf
7. Федеральный закон «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 30.12.2012 г. №302-ФЗ [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142950;fld=134;dst=100009;rnd=0.8353210426329558>
8. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 11.02.2012 г. №8-ФЗ [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «Консультант плюс». – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=141997;fld=134;dst=100009;rnd=0.850294848508705>

Сведения об авторе:

Бурлакова Ольга Владимировна, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, ауд. 6509, тел. 8 (3532) 372472, e-mail: burlak2015@yandex.ru

UDC 657.1 (470)**Burlakova O.V.**

Orenburg state university, e-mail: burlak2015@yandex.ru

ABOUT THE SYSTEM OF C REGULATION OF BOOKKEEPING FINANCIAL ACCOUNT IN THE RUSSIAN FEDERATION

We have considered in the article the active system of normative regulation of bookkeeping financial account in the Russian Federation. It consists of four levels: legislative, normative, methodical and organizational. We have discovered that terms have become antiquated. It needs to be renewed. The author offers to renew terms in civil code of the Russian Federation using term «bookkeeping financial account» in place of «annual report», «balance sheet», «income statement».

Key words: annual report, balance sheet, income statement, bookkeeping financial account, bookkeeping terms in civil code of the Russian Federation.

Bibliography:

1. The civil code of the Russian Federation [Electronic resource] // The official site of «Consultant plus». – Access mode : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=140475;div=LAW;diff=142172;dst=100525;rnd=0.7423002002584432>
2. The law of the USSR «About business in the USSR». It has asserted by Supreme Soviet in the USSR by 4.06.1990 // Bookkeeping account on the business of the agroindustrial complex : reference book, part 1, supplement of magazine «The economy of agricultural and reprocessor» / F. I. Vaskin, V. A. Orlov. – Moscow : Agropromizdat, 1991. – P. 93–108.
3. PBY 4/99 «The bookkeeping account of organization [Electronic resource] // The official site of finance's department of the Russian Federation. – Access mode : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2010/PBU_4.pdf
4. The project of the federal statute «About alteration of the civil code of the Russian Federation, individual legislative act of the Russian Federation and about become antiquated legislative act of the Russian Federation (27.04.2012 №47538-6) [Electronic resource] // The official site of the State Duma's committee by civil, criminal, arbitral and remedial legislation. – Access mode : <http://komitet2-10.km.duma.gov.ru/site.xp/051054056124054053054.html>
5. The federal statute «About auditor's activity» (30.12.2008 №307-FZ) [Electronic resource] // The official site of «Consultant plus». – Access mode : http://www.consultant.ru/popular/auditor/72_1.html
6. The federal statute «About accounting» (06.12.2011 №402-FZ) [Electronic resource] // The official site of finance's department of the Russian Federation. – Access mode : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/12/402-FZ_O_bukhuchete.pdf
7. The federal statute «About alteration the 1, 2, 3 and 4 part in the first chapter of the civil code of the Russian Federation» (30.12.2012 №302-FZ) [Electronic resource] // The official site of «Consultant plus». – Access mode : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142950;fld=134;dst=100009;rnd=0.8353210426329558>
8. The federal statute «About nonprofit organization» (11.02.2012 №8-FZ) [Electronic resource] // The official site of «Consultant plus». – Access mode : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=141997;fld=134;dst=100009;rnd=0.850294848508705>