

НОВАЦИИ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА СФЕРЫ СЕРВИСА

Классифицированы новации современного бухгалтерского и налогового законодательства, влияющие на функционирование субъектов малого и среднего предпринимательства сферы сервиса. Определены упрощенные процедуры при выборе формы бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и налогового режима. Предложены различные варианты организации, ведения бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения применимые субъектами малого бизнеса сферы сервиса.

Ключевые слова: субъекты малого и среднего предпринимательства, сфера сервиса, бухгалтерский учет, налоговый учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Развитие малого предпринимательства ключевое направление экономической политики государства в условиях нормального функционирования рыночного механизма. Международная практика хозяйствования подтверждает, что для большинства развитых государств малое предпринимательство в рыночной экономике – ведущий сектор, позволяющий решать важные социально-экономические задачи, определяющий темпы экономического роста и самые широкие возможности для внутреннего развития экономики, структуру и качество валового национального продукта, а также сегмент рынка в огромной степени обеспечивающий занятость населения.

В 2012 году по результатам статистического наблюдения Росстат впервые опубликовал полную версию сборника «Малый и средний бизнес в России». Сборник содержит основные экономические показатели деятельности малого и среднего бизнеса – юридических лиц и индивидуальных предпринимателей за период 2008–2011 гг. Показатели представлены отдельно по юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, видам экономической деятельности, субъектам Российской Федерации, категориям предприятий, формам собственности, организационно-правовым формам.

Данные сплошного статистического обследования позволяют судить о роли сектора малого предпринимательства в экономике России. Фактически, субъекты малого бизнеса составляют 95% от всех экономических субъектов России, обеспечивают четверть занятости (25%) и почти треть всей выручки (28%) [1].

Традиционно, предприятий малого и среднего бизнеса больше всего в сфере торговли, ремонта автотранспорта и бытовых изделий (38%), операций в сфере недвижимости и услуг (21%), строительства (11%). Достаточно велика доля малых и средних предприятий в сфере обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии газа и воды (11%) [1]. Анализ отраслевой структуры функционирования субъектов малого и среднего предпринимательства доказывает, что почти 70% малого бизнеса – это экономические субъекты сферы сервиса.

Современное состояние мировой экономики характеризуется более быстрыми темпами развития сферы услуг, чем промышленного производства, чем обусловлено ее превращение в крупнейший сектор национальной экономики. Специфическими особенностями функционирования этой сферы являются ярко выраженная социальная направленность, динамичность, активность в привлечении новых континентов потребителей, способность предоставить все необходимое для полноценного удовлетворения постоянно возрастающих нужд и потребностей физических лиц и хозяйствующих субъектов.

Российская сфера услуг по материальному ресурсному обеспечению, кадровому и производственному потенциалу и по конечным результатам своей деятельности (объему и качеству предоставляемых услуг, их влиянию на уровень благосостояния населения и развитию сервисной сети обслуживания) значительно отстает от ведущих стран мира. На наш взгляд, одной из причин такого положения является явная недооценка социально-экономической роли сферы услуг,

ее вклада в развитие общества. В этих условиях важнейшей задачей является обеспечение сбалансированного развития сферы услуг и материального производства, которое становится императивом социально-экономического прогресса. Для обеспечения этой сбалансированности в России необходимо существенно повысить приоритетность сферы услуг, обеспечить комплексный подход к ее развитию. Прогресс сферы сервиса, повышение ее роли в экономике РФ тесно связан с совершенствованием применяемых учетных и налоговых процедур сервисно-ориентированными экономическими субъектами.

Сегодня развитию малого и среднего предпринимательства в сфере сервиса способствуют принятые законодательные нормативы в области упрощенных процедур регистрации, организации бухгалтерского и налогового учета, различные виды его государственной и негосударственной поддержки.

С одной стороны, новации бухгалтерского и налогового законодательства, регламентирующие деятельность сервисных экономических субъектов способствуют значительному расширению сектора сферы услуг в современной экономике. С другой стороны, их практическое применение требует достаточного количества знаний и опыта от хозяйствующих субъектов для проектирования и организации эффективных учетных систем. Радикальное изменение системы нормативного регулирования бухгалтерского учета вызывает целый ряд затруднений как организационного, так и методологического плана.

Действующий с 01.01.2013 г. федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в редакции от 02.11.2013 г.) одним из принципов регулирования провозгласил упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства [2]. Принятие нового бухгалтерского законодательства важная веха в развитии учета и бухгалтерской профессии в России, закон вносит целый ряд принципиально новых требований и правил как в части организации и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и в сфере нормативного регулирования бухгалтерского учета. Принципиальное изменение бухгалтерского законодательства связано с приведением норм, регулирующих систему бухгал-

терского учета, в соответствие с рыночными экономическими условиями деятельности экономических субъектов для формирования и раскрытия надежной и полезной информации о финансовом положении этих субъектов, изменениях в их финансовом положении и финансовом результате их деятельности и движении денежных средств. Изменения направлены на повышение качества информации, представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и на развитие бухгалтерского учета на основе передовых достижений науки и практики.

Новшества бухгалтерского законодательства, введенные федеральным законом №402-ФЗ, распространяемые на субъекты малого и среднего сервисного бизнеса целесообразно классифицировать по трем группам – новшества в части концептуальных основ, качественных характеристик организации и в части регулирования бухгалтерского учета. Представленная классификация обусловлена выявлением существенных отличий вновь введенных законодательных регулятивов. Как и всякая классификация, она является условной, однако может быть полезна в практике бухгалтеров при формировании стандартов бухгалтерского учета экономического субъекта и всем заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности при оценке финансового состояния.

Первая группа новаций касается определения бухгалтерского учета, цели и задач его организации и ведения, формы бухгалтерского учета. Современное определение, представляет бухгалтерский учет как процесс формирования документированной систематизированной информации об объектах, ориентированный на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрывающей финансовое состояние, финансовые результаты экономического субъекта и движение денежных средств. Данная дефиниция смещает акценты с процедуры и техники бухгалтерского учета на содержание и качество информации, предоставляемой заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Законом №402-ФЗ не устанавливаются конкретные цель и задачи бухгалтерского учета, а также перечень заинтересованных пользователей бухгалтерской информации – фактически они определяются каждым экономическим субъектом самостоятельно при разработке учетной системы.

В соответствии с федеральным законом от 02.11.2013 г. №292-ФЗ в федеральный закон №402-ФЗ внесен ряд изменений. Поправками установлено, что предприниматели, которые согласно налоговому законодательству РФ ведут учет физических показателей, характеризующих вид предпринимательской деятельности (т. е. уплачивают единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности (ЕНВД)), вправе не вести бухгалтерский учет. Вместе с тем в тексте нового закона не воспроизведена норма, которая раньше позволяла организациям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения (УСН), отказаться от ведения бухгалтерского учета и данная категория организаций обязана, начиная с 2013 г. вести бухгалтерский учет в общеустановленном порядке. Кроме этого при формировании учетной политики микропредприятия вправе предусмотреть ведение бухгалтерского учета по простой системе – без применения двойной записи (ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденное Приказом МФ РФ №106н от 06.10.2011 г., в редакции от 18.12.2012 г.) [3]. Таким образом, при формировании бухгалтерской учетной политики субъекты малого и среднего предпринимательства сферы сервиса, ориентируются на применяемый налоговый режим и категорию предприятия. Сервисно-ориентированные предприятия применяющие общий режим налогообложения и УСН обязаны вести бухгалтерский учет в общеустановленном порядке, за исключением микропредприятий, имеющих возможность отказаться от способа двойной записи. Экономические субъекты, применяющие специальный налоговый режим в виде уплаты ЕНВД вправе вести исключительно налоговый учет, отказавшись от бухгалтерского учета.

Вторая группа новаций, касающихся требований, предъявляемых к бухгалтерской информации, включает уточненный открытый перечень объектов бухгалтерского учета, требования к главным бухгалтерам, формированию учетной политики и ее основных элементов.

В составе учетных объектов имущество заменено активами и расходами, вместо хозяйственных операций указаны факты хозяйственной жизни, в отдельную группу объектов учета выделены доходы экономического субъекта, кроме того, включена новая группа объектов учета – источники финансирования деятельности.

Установлены конкретные требования к лицам, которые могут быть приняты на должность главного бухгалтера (уровень образования, практический опыт и отсутствие судимости), на физических лиц, привлекаемых к работе бухгалтером на условиях договора аутсорсинга, а также на юридические лица, выполняющие работы по ведению бухгалтерского учета по договору (такие юридические лица должны иметь в составе персонала хотя бы одного бухгалтера, подпадающего под установленные требования). Новые требования распространяются только на ограниченный круг главных бухгалтеров экономических субъектов и не относятся к субъектам малого бизнеса. Законом разрешено руководителям субъекта малого и среднего предпринимательства принять ведение бухгалтерского учета на себя. Таким образом, руководитель предприятия малого бизнеса имеет право:

- вести бухгалтерский учет лично;
- ввести в штат организации должность главного бухгалтера;
- привлечь к работе бухгалтера физических или юридических лиц на условиях договора аутсорсинга, без введения дополнительных законодательно установленных требований к учетному аппарату.

Важно, что с 2013 г. ответственность за формирование и содержание учетной политики несет именно руководитель экономического субъекта, а не главный бухгалтер. Значительных усилий от руководителя организации требует организационно-технический раздел учетной политики, в частности организация документооборота, инвентаризации, состав и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности. Весьма существенные изменения произошли в части регулирования документооборота – в новом законе отсутствует упоминание унифицированных форм первичных документов. Организации с 2013 г. не обязаны пользоваться альбомами унифицированных форм. Руководители экономических субъектов обязаны утверждать абсолютно все формы первичной учетной документации, независимо от того, являлись ли они ранее унифицированными. Впервые в бухгалтерском законодательстве появился перечень обязательных реквизитов для регистров бухгалтерского учета. Введено правило, в соответствии с которым формы регистров бухгалтерского учета также должен утверждать руководитель экономического субъекта. Уточнен

порядок исправления ошибок в учетных регистрах – теперь исправления нельзя будет внести без ведома лиц, ответственных за ведение данного регистра. Регламентирована возможность использования в бухгалтерском учете электронных документов – вести первичный учет и регистры разрешено не только в бумажном, но и в электронном виде (при обязательном изготовлении копий на бумажном носителе для надзорных органов). Экономический субъект обязан обеспечивать безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от несанкционированных изменений. Стандарты экономического субъекта и другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, включая средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов и проверку подлинности электронной подписи, нужно хранить не менее пяти лет после года, когда они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

Изменилось законодательное регулирование проведения инвентаризаций. Сегодня законодательно не определен перечень условий, при которых проведение инвентаризации является обязательным. Если проведение инвентаризации не является обязательным, случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом самостоятельно. Еще одно весьма важное техническое уточнение, касающееся отражения в учете результатов инвентаризации, – выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация. Таким образом, теперь инвентаризации должны проводиться по состоянию на последнюю дату отчетного (проверяемого) периода.

Начиная с отчетности за 2013 г. обязательной является только годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, в составе (исходя из определения, данного законом) бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, приложений и пояснений к ним, главным из которых является отчет о движении денежных средств. Статус промежуточной отчетности, ее состав и периодичность должны определяться

экономическими субъектами при формировании учетной политики. В отличие от первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета бухгалтерская (финансовая) отчетность не может быть только в электронном виде – она считается составленной, только когда выведена и подписана руководителем экономического субъекта на бумажном носителе.

На сегодняшний день субъекты малого предпринимательства сферы сервиса при формировании учетной политики должны закрепить формат предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Субъекты малого бизнеса могут формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность в типовых формах, предусмотренных Приказом МФ РФ №66н от 02.07.2010 г. или по следующей упрощенной системе:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности [4].

А также, организации – субъекты малого предпринимательства вправе формировать представляемую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в специально установленных формах бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах субъектов малого предпринимательства.

Обязанность экономического субъекта по организации и осуществлению внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной деятельности также является новацией современного бухгалтерского законодательства. Все экономические субъекты обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта подлежит обязательному аудиту, необходим также внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исключительными правами обладают только субъекты малого предпринимательства, где руководитель возложил на себя обязанности по ведению бухгалтерского учета.

Третья группа новаций современного бухгалтерского законодательства связана с процессом регулирования бухгалтерского учета в РФ. Действующая система нормативного регулирования бухгалтерского учета основывается на сочетании деятельности субъектов государственного и негосударственного регулирования, включая саморегулируемые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, предпринимателей, пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Установлена пятиуровневая структура нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая помимо законодательного уровня, включает федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению субъектами бухгалтерского учета, рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе. Стандарты экономического субъекта разрабатываются и утверждаются на уровне хозяйствующего субъекта.

Специальной оговорено, что ранее принятые нормативные акты в области бухгалтерского учета будут продолжать действовать вплоть до разработки и утверждения соответствующих федеральных стандартов. С годовой бухгалтерской отчетности за 2010 год вступили в силу поправки, касающиеся применения ПБУ малыми предприятиями в частности, большинство субъектов малого предпринимательства могут не применять ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» могут не применять субъекты малого предпринимательства, то есть они имеют право не отражать в бухгалтерском учете разницы, которые образуются в результате использования различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» может не применяться при формировании бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства, кроме указанных субъек-

тов, публикующих бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Согласно ст. 24 федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ в перечне функций субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета входит разработка и принятие рекомендации в области бухгалтерского учета. Президентский совет Института профессиональных бухгалтеров России утвердил Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (протокол от 25.04.2013 №4/13) [5]. Эти рекомендации были представлены на заседании Экспертной группы по вопросам ведения бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства, образованной Минфином России. В соответствии с представленными Рекомендациями субъекты малого предпринимательства сферы сервиса могут использовать следующие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета:

а) полную форму (бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи с использованием регистров бухгалтерского учета активов субъекта малого предпринимательства);

б) сокращенную форму (бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи без использования регистров бухгалтерского учета активов субъектов малого предпринимательства);

в) простую систему ведения бухгалтерского учета для микропредприятий (бухгалтерский учет ведется без применения двойной записи).

Форма бухгалтерского учета определяется субъектом малого предпринимательства самостоятельно и регламентируется учетной политикой организации. Упрощение процедур ведения бухгалтерского учета предполагает применение сокращенного рабочего плана счетов, использование «кассового» метода при признании выручки и определении финансового результата и другие.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета. Отдельно, закон №402-ФЗ требует формирования учетной политики, которая оформляется отдельным документом. По нашему мнению, в законодательном

акте недостаточно разграничены функции учетной политики и стандартов бухгалтерского учета экономического субъекта. Рациональным для субъектов малого и среднего предпринимательства сферы сервиса включение бухгалтерской учетной политики в состав стандартов экономического субъекта в виде отдельного документа, наряду с обязательными стандартами по функционированию системы налогового учета (налоговая учетная политика) и внутреннего контроля.

Современные новации налогового законодательства РФ в меньшей степени вызывают трудности при функционировании субъектов малого и среднего предпринимательства сферы сервиса. Упрощение процедур налогообложения идет по пути расширения специальных налоговых режимов, которые предусматривают особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замену одним налогом совокупности установленных федеральных, региональных и местных налогов (сборов). В настоящее время субъекты малого бизнеса сферы сервиса имеют право самостоятельно определить и выбрать на добровольной основе:

а) общий режим налогообложения;

б) один из двух вариантов упрощенной системы налогообложения – с объектом налогообложения «доходы» или «доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов»;

в) перейти на систему налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Добровольность и самостоятельность выбора налогового режима требует от субъекта малого бизнеса проведение объективной оценки эффективности применения налогового режима собственниками или управленческим персоналом экономического субъекта. От выбранного налогового режима напрямую зависит эффективность деятельности организации, его управленческого персонала и уровень налоговой нагрузки. Специфика налоговой учетной политики определяется применяемым налоговым режимом.

Подводя итог вышесказанному, можно утверждать, что новации современного бухгалтерского и налогового законодательства требуют от субъектов малого и среднего предпринимательства предельного внимания, достаточного опыта и знаний при выборе формы бухгалтерского учета и налогового режима. Упрощенные процедуры ведения бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, ведения налогового учета включают различные варианты, способные влиять на эффективность деятельности организации и от их выбора зависит финансовое состояние, конкурентоспособность, доходность и результативность деятельности субъекта малого и среднего предпринимательства сферы сервиса.

24.12.2013

Список литературы:

1. Статистический сборник Малое и среднее предпринимательство России. 2012. – Москва, декабрь 2012г. – Режим доступа: [www.gks.ru/http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc).
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете, принят ГД ФС РФ №402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. // КонсультантПлюс.
3. Российская Федерация. Положения. Учетная политика организаций (ПБУ 1/2008), утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №106н // КонсультантПлюс.
4. Российская Федерация. Приказы. О формах бухгалтерской отчетности организации», утв. Министерством Финансов Российской Федерации 2 июля 2010 г. №66н // КонсультантПлюс.
5. Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утверждены Президентский совет ИПБ России, протокол от 25.04.2013 №4/13 // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2013. – №3. – С 7–25.

Сведения об авторах:

Горелик Ольга Михайловна, заведующий кафедрой прикладной информатики в экономике Института экономики Поволжского государственного университета сервиса, доктор экономических наук, профессор, e-mail: kaf_pive@tolgas.ru

Парамонова Лариса Анатольевна, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Института экономики Поволжского государственного университета сервиса, кандидат экономических наук, доцент, e-mail: paralara@yandex.ru
445677, Самарская область, г. Тольятти, ул. Гагарина, 4