



О разработке проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета

А. С. Бакаев,
доктор экономических наук,
заслуженный экономист Российской Федерации, действительный государственный советник Российской Федерации 3 класса

В настоящей статье изложены некоторые вопросы, возникшие при анализе проектов нормативных правовых актов бухгалтерского учета.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете с 2016 г. ведется разработка и обсуждение федеральных стандартов бухгалтерского учета. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг., утвержденная приказом Минфина России от 16.05.16 № 62н, предполагает в течение трех лет подготовить 14 проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета с последующим их рассмотрением Советом по стандартам бухгалтерского учета и утверждением Минфином России.

Из общего количества проектов, предусмотренных Программой, разработчиками восьми стандартов являются субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета: пять стандартов разрабатывается Бухгалтерским методологическим центром, два — Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, один — Российским союзом аудиторов (бывшая Московская аудиторская палата). Шесть стандартов разрабатывается Минфином России.

На наш взгляд, приведенные данные свидетельствуют о низкой заинтересованности пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности — предпринимателей и аудиторов в изменении системы бухгалтерского учета. Возможно, дело в том, что действующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) удовлетворяют пользо-

вателей отчетности на нынешнем этапе экономического развития России, и они не видят необходимости в их совершенствовании и, как следствие, не участвуют в их разработке.

Первые проекты ФСБУ, размещенные для публичного обсуждения, выявили ряд проблем, а вопросы, возникшие в ходе разработки, требуют особого внимания со стороны разработчиков.

Применение международных стандартов как основы для разработки федеральных стандартов

Среди принципов регулирования бухгалтерского учета, установленных Законом о бухгалтерском учете, — применение международных стандартов как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов.

Разработчики должны обеспечить соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта. Соблюдение указанного требования ставит вопросы о полноте использования МСФО при разработке ФСБУ. Нужно ли полностью учитывать соответствующее МСФО или следует обеспечить соблюдение его основных требований, исходя из многих факторов (в первую очередь, учиты-

Среди принципов регулирования бухгалтерского учета, установленных Законом о бухгалтерском учете, — применение международных стандартов как основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов

При рассмотрении применимости требований МСФО в конкретном проекте разработчик, на наш взгляд, также должен учитывать практику их применения за рубежом, а также имеющиеся отклики, указывающие на их несовершенства и недостатки

вая назначение МСФО по формированию консолидированной финансовой отчетности (группы компаний), а не отчетности индивидуальной (юридического лица).

Анализ действующих ПБУ показывает, что при их разработке эта проблема решалась по-разному. Так в Положениях, посвященных объектам бухгалтерского учета, ранее регулируемым в советской практике (основные средства, материалы и др.), много внимания уделено вопросам организации и ведения бухгалтерского учета, а не раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. При этом в Положениях, раскрывающих нормативные требования к информации, которая отсутствовала в предыдущей практике, изложение ведется на основе МСФО и касается в основном раскрытия информации в отчетности. Это связано с тем, что по идеологии МСФО в них излагаются требования по раскрытию информации в консолидированной финансовой отчетности, при этом техника получения информации, необходимой для раскрытия в отчетности, не является предметом международного стандарта.

При рассмотрении применимости требований МСФО в конкретном проекте разработчик, на наш взгляд, также должен учитывать практику их применения за рубежом, а также имеющиеся отклики, указывающие на их несовершенства и недостатки. Особенно это касается использования справедливой стоимости.

Единство системы нормативных правовых актов бухгалтерского учета

Как вытекает из Программы разработки федеральных стандартов, многие из них имеют предшественников в действующих ПБУ, указаниях и рекомендациях Минфина

России. Следовательно, необходимо решать вопрос о преемственности ФСБУ с действующими ПБУ, предпринимать попытки их редакционного улучшения, учитывать появление новых требований в соответствующих МСФО. Возможно, достаточно просто переложить МСФО "на новый лад".

Эта проблема многогранна, и одна из них — стиль изложения правил бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

При разработке проекта следует проводить анализ действующего нормативного акта по конкретному объекту бухгалтерского учета на предмет причин не включения некоторых требований МСФО в действующее ПБУ.

Разработчики должны понимать, как те или иные вопросы рассматривались в нормативных актах, действовавших до ПБУ. В частности, это касается ранее существовавших нормативных актов по учету основных средств, материалов, затрат на производство и др.

Так, например, в связи с включением (проект ФСБУ "Запасы") в состав запасов остатков незавершенного производства (затрат, понесенных на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, полуфабрикатов собственного производства, некомплектованных или не прошедших техническую приемку изделий; затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку), на наш взгляд, необходимо пояснить, как вопросы учета остатков незавершенного производства раскрывались в Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции, аналогичных указаниях по строительству, сельскому хозяйству и т. п.

В качестве одного из требований разработчикам при представлении в Совет по стандартам бухгалтерского учета материалов по проекту ФСБУ должны стать предложения по возможной тематике разработки рекомендаций

В действующей системе нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету помимо ПБУ имеется довольно большое количество иных актов (методические указания, рекомендации, положения и др.), утвержденных как Минфином России, так и другими органами государственной власти. В них конкретизировались нормы, изложенные в ПБУ (порядок оформления первичными учетными документами, осуществление внутреннего контроля), либо излагались правила, не попавшие в ПБУ по каким-либо причинам.

Другим аспектом создания новых проектов является отсутствие возможности создания на основе новых ФСБУ рекомендаций Минфина России, субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, иных разъяснений. Полагаем, что в качестве одного из требований разработчикам при представлении в Совет по стандартам бухгалтерского учета материалов по проекту ФСБУ должны стать предложения по возможной тематике разработки рекомендаций.

Закон о бухгалтерском учете относит к документам в области регулирования бухгалтерского учета: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта. Указанные документы между собой взаимосвязаны и не должны противоречить друг другу.

Опыт работы автора в Минфине России показывает, что сложно пройти юридическую экспертизу подготовленных документов, если по ним отсутствует соответствующая "зацепка" в ПБУ: упоминание об особенностях, возможности появления сопряженного объекта бухгалтерского учета и т. п. Необходимость создания рекомендаций в области бухгалтерского учета, которые принимаются в отношении порядка применения ФСБУ, должна выте-

кать из утвержденного федерального стандарта.

Наличие рекомендаций — важнейший инструмент для экономического субъекта при формировании учетной политики и иных стандартов экономического субъекта.

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета

В связи с ориентацией разработки федеральных стандартов на основе применения международных стандартов финансовой отчетности (т. е. усложнения правил бухгалтерского учета) Законом о бухгалтерском учете предусмотрено установление упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять их.

С нашей точки зрения, еще только предстоит нарабатывать практику изложения упрощенных способов в проектах федеральных стандартов. Однако уже ясно, что упрощенные способы ведения бухгалтерского учета должны излагаться в разделе с содержательной частью, а упрощенная бухгалтерская (финансовая) отчетность — в разделе по раскрытию информации. Упрощенные способы следует располагать после описания общих правил бухгалтерского учета и раскрытия информации.

В настоящий момент уже проделана определенная работа по разработке упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Минфин России, выпустил ряд приказов, внесших изменения в ПБУ, предусмотрел упрощенный порядок представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В обобщенном виде упрощенные способы

Стандарты должны быть понятны и доступны для большинства бухгалтеров, работающих в экономических субъектах различных категорий предпринимательства (малого, среднего, крупного)

приведены в рекомендациях Минфина России № ПЗ-1/2015 "Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций" и № ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности".

Таким образом, разработчикам проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета необходимо учитывать уже применяемые упрощенные способы и, по возможности, предлагать возможные дополнительные варианты упрощенных способов (с обоснованием возможности их применения без ущерба для пользователей бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Соблюдение требований по разработке проектов

При разработке проектов федерального стандарта необходимо соблюдение общих подходов к их разработке. Некоторые из этих подходов изложены в Требованиях к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета и Примерной структуре федерального стандарта бухгалтерского учета. Однако имеется ряд положений, связанных с применяемой терминологией и подходами по принципам бухгалтерского учета.

К сожалению, Совет по стандартам бухгалтерского учета ушел от разработки российского варианта концептуальных основ бухгалтерской (финансовой) отчетности, сославшись на применение Концептуальных основ финансовой отчетности, разработанных Советом по МСФО. При этом указанные Концептуальные основы состоят из двух частей: первая часть — пересмотрена, вторая — приведена в редакции 1985 г. (что является анахронизмом, поскольку в них, в частности, до сих пор не решен вопрос о применении справедливой стоимости).

На наш взгляд, отсутствие российского варианта Концептуальных основ не способствует выработке общих подходов при разработке проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Еще одной серьезной проблемой является желание разработчиков полностью переписать действующие положения по бухгалтерскому учету. При этом они забывают, что ФСБУ утверждать будет Минфин России, ранее утверждавший ПБУ. Без серьезных оснований государственный орган вряд ли будет менять стиль, понятийный аппарат новых документов в виде федеральных стандартов. Мало того, этого не предписывают принятые для разработчиков Требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета и Примерная структура федерального стандарта бухгалтерского учета.

Похвально стремление разработчиков внести свою лепту в создание нового имиджа нормативного правового акта по бухгалтерскому учету, но не следует забывать пользователей, для которых создаются ФСБУ. Стандарты должны быть понятны и доступны для большинства бухгалтеров, работающих в экономических субъектах различных категорий предпринимательства (малого, среднего, крупного).

Следует учитывать, что наряду с ФСБУ будут действовать довольно длительное время и ПБУ, поэтому естественным образом будет происходить сравнение новых документов с действующими.

Юридическая экспертиза проекта федерального стандарта

Новый нормативный документ перед утверждением должен пройти юридическую экспертизу. Среди прочего проверяется соответствие применяемых терминов и понятий

Из содержания проекта пользователям должно быть ясно, как вводимая новация может быть отражена на счетах бухгалтерского учета при совершении конкретных фактов хозяйственной жизни

действующему законодательству Российской Федерации.

Необходимо помнить, что основой российского бухгалтерского учета является Гражданский кодекс РФ. Термины, понятия и определения по многим объектам бухгалтерского учета определяются на его основе. В последнее время в Гражданский кодекс РФ внесены изменения, позволяющие применять российский понятийный аппарат, при изложении требований МСФО, особенно связанных с финансовыми инструментами.

К сожалению, представленные для публичного обсуждения проекты демонстрируют, что разработчики не прилагали усилий по проведению экспертизы используемых в проекте понятий, терминов, правил и иных положений (особенно вновь вводимых) на соответствие их действующему законодательству Российской Федерации. Ярким примером является группировка объектов основных средств, предложенная в проекте ФСБУ "Основные средства", где разработчиком не были учтены требования к группировке основных средств, предъявляемые введенным с 1 января 2017 г. Общероссийским классификатором основных фондов.

Техника ведения бухгалтерского учета

Любой проект федерального стандарта предлагает новые правила бухгалтерского учета. Возникает вопрос об их применении в условиях действующего Плана счетов бухгалтерского учета (как известно, федеральный стандарт по плану счетов должен быть разработан позже, уже после разработки основных ФСБУ для важнейших объектов бухгалтерского учета). На наш взгляд, уже из содержания проекта

пользователям должно быть ясно, как вводимая новация может быть отражена на счетах бухгалтерского учета при совершении конкретных фактов хозяйственной жизни.

Широкое использование компьютерных программ для ведения бухгалтерского учета предполагает, что при разработке проектов федеральных стандартов необходимо учитывать возможности программ по обработке учетных данных исходя из нововведений.

Применение многих новаций из МСФО напрямую не вытекает из технологии обработки и требует логического заключения (в частности, определения справедливой стоимости для отдельных объектов бухгалтерского учета не конец отчетного периода, обесценения, выявления рисков) и внесения полученных данных в компьютерную программу для дальнейшего учета их в процессе получения итоговой информации, необходимой для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Учет требований пользователей

В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности, принятыми Советом по МСФО, главной целью международных стандартов является предоставление финансовой информации от отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов.

При разработке проекта ФСБУ следует учитывать, что получаемая в ходе ведения бухгалтерского учета по российским правилам информация используется, помимо упомянутых в Концептуальных основах фи-

Субъектам малого предпринимательства важно показать, что при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета необходимо соблюдение требования рациональности

нансовой отчетности лиц, и другими внешними и внутренними пользователями.

Данные бухгалтерского учета являются основой для удовлетворения нужд налогового учета и налоговой отчетности, составления форм государственного статистического наблюдения, используются иными пользователями информации бухгалтерского учета как внутри организации (управленческий учет), так и за ее пределами (осуществление государственного, ведомственного и иного финансового контроля, др.).

К разработке проектов ФСБУ, на наш взгляд, необходимо привлекать специалистов, представляющих различные виды экономической деятельности (сельского хозяйства, торговли, строительства и др.).

Заметим, что абсолютное большинство замечаний по размещенным для обсуждения проектам ФСБУ подготовлено специалистами, работающими в крупных организациях и выражающими зачастую узкоотраслевые интересы. Полагаем, что разработчикам следует их рассматривать с большой осторожностью, разделяя, что следует учесть при уточнении проекта, а что иметь в виду при разработке будущих рекомендаций, носящих отраслевой характер.

Разработчик должен быть заинтересован в привлечении к разработке и обсуждению проекта специалистов, представляющих различные виды деятельности и учитывающие особенности деятельности малого и среднего бизнеса. Нам уже неоднократно приходилось приводить данные о структуре количества коммерческих организаций по категориям предпринимательства. Таких организаций более двух миллиона, из них свыше 87 % являются микропредприятиями, 12 % — малыми предприятиями, а остальные — средними и крупными предприятиями. Среди четырех миллионов индивидуальных предпринимателей значи-

тельная часть приняли решение о ведении бухгалтерского учета.

Субъектам малого предпринимательства важно показать, что при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета необходимо соблюдение требования рациональности и при раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности требования существенности с целью достоверного представления о финансовом положении субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период. Это необходимо пользователям отчетности для принятия экономических решений. Другим важным вопросом для пользователей является принятие во внимание отраслевых особенностей бухгалтерского учета.

На наш взгляд, разработчики стандартов должны не только обладать всесторонними знаниями и навыками, связанными с ведением бухгалтерского учета, им необходимо учитывать национальные особенности ведения предпринимательской деятельности. Одной из таких особенностей является отсутствие у экономических субъектов осознанной необходимости соблюдать требования законодательства и правила бухгалтерского учета ■

Литература

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (с изменениями и дополнениями) // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: одобрена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180 // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
3. Об утверждении Требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16 мая 2016 г. № 62н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
4. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
5. Примерная структура федерального стандарта бухгалтерского учета: протокол Совета по стандартам бухгалтерского учета от 1 июля 2016 г. № 3, раздел II // http://special.minfin.ru/ru/document/?id_4=114704.