

## О КНИГЕ

В сборник включены комментарии к двум основополагающим нормативным актам по бухгалтерскому учету:

1) Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ;

2) Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Комментарий к Федеральному закону выполнен в свободной манере – комментатор не только анализирует содержание нормативного акта, но и позволяет себе иронизировать по поводу его нескладных формулировок, – тогда как комментарий к Плану счетов более консервативен: требования к ведению бухгалтерского учета объясняются со строго методологических позиций. Во всех случаях официальный текст откомментирован исходя из того, что правила бухгалтерского учета необходимо не заучивать, а понимать – тогда с принятием правильного решения не возникнет проблем.

Надеемся, книга окажется полезной не только студентам, обучающимся по экономическим специальностям, но – в качестве справочника – и практикующим бухгалтерам.

### Принятые сокращения

ГК РФ	–	Гражданский кодекс Российской Федерации
НК РФ	–	Налоговый кодекс Российской Федерации
МСФО	–	Международные стандарты финансовой отчетности
НДС	–	Налог на добавленную стоимость
НИОКТР	–	Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
ПБУ	–	Положение по бухгалтерскому учету
ПВБУ	–	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н
ИППС	–	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН  
«О бухгалтерском учете»

# **РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

**от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ**

**принят Государственной Думой 22 ноября 2011 г.**

**одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 г.**

*(в редакции Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ)*

Прежний вариант Федерального закона (от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ) действовал с 1996 г. по 31 декабря 2012 г.

## **Глава 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

### **Статья 1. Цели и предмет настоящего Федерального закона**

**1. 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.**

Называются две цели Федерального закона:

- 1) установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

В первом случае благозвучнее было сформулировать: «в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности». Грамматические правила допускают отсутствие предлога, но если ориентироваться на слух, вставить предлог не помешает.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность упоминается не к месту. Правила хорошего тона в деле сочинительства, в том числе нормативных актов, требуют, чтобы вначале следовало определение неизвестного термина, после чего термин начинал употребляться в содержательном плане – но не наоборот. В текущем же пункте термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» сначала употребляется, а затем уже, в ст. 3, приводится его определе-

ние. Это ошибка структуры. Упомянуть бухгалтерскую (финансовую) отчетность вообще не было необходимости, так как в следующем пункте текущей статьи указывается, что составление бухгалтерской (финансовой) отчетности является частью бухгалтерского учета.

При формулировке второй цели точнее было сказать не «правовой механизм регулирования бухгалтерского учета», а «механизм правового регулирования бухгалтерского учета». Разница мало-заметна, но существует: при помощи правового механизма можно регулировать не только правовую область, здесь же речь идет о регулировании области права, то есть о «механизме правового регулирования». Хотя данная цель и достигается, в свою очередь, при помощи правового механизма, посредством принятия настоящего Федерального закона. Но не хотели же составители сказать, что целью настоящего Федерального закона является принятие настоящего Федерального закона?!

Может показаться, что обе объявленные цели – установление единых требований и создание механизма регулирования – идентичны, но это не так. Составители обозначают разные цели, хотя формулируют их не лучшим образом. С одной стороны, настоящим Федеральным законом устанавливаются некоторые общие правила ведения бухгалтерского учета, а с другой – создается правовой механизм, позволяющий детализировать общие правила, в частности с учетом отраслевой специфики. В первой фразе имеются в виду не единые, а общие требования к бухгалтерскому учету, а во второй фразе – не просто регулирование бухгалтерского учета, а детализация общих требований к нему. Перечитайте текущий пункт в формулировке законодателей, а теперь мой вариант, с идентичным смыслом: настоящий Федеральный закон устанавливает общие требования к бухгалтерскому учету и порядок, в соответствии с которым общие требования могут быть детализированы. Полагаю, мой вариант более содержателен.

Но, будь моя воля, и эта формулировка в настоящем Федеральном законе отсутствовала бы. Почему? Потому что: зачем в законодательном акте сообщать о целях данного законодательного акта? Понятно же, что любой законодательный акт имеет целью законодательную регламентацию той или иной сферы деятельности: закон «Об акционерных обществах» регламентирует деятельность акционерных обществ, закон «Об арбитражных судах РФ» регламентирует работу арбитражных судов и т. д. Настоящий Федеральный закон «О бухгалтерском учете» регламентирует ведение бухгалтерского учета – иное, в соответствии с названием, невозможно. Так зачем сообщать об этом в п. 1 ст. 1?

Любую фразу нормативного акта следует проверять на необходимость: если изъятие фразы приводит к соответствующим изменениям в регламентируемом порядке, тогда текущая фраза необходима – в противном случае ее присутствие в норматив-

ном акте не только необязательно, но и излишне. Допустим, в нормативном акте сообщается: записи следует выполнять синими чернилами. Если данную фразу изъять из нормативного акта, кто-то может выполнить запись чернилами другого цвета – следовательно, фраза об использовании исключительно синих чернил несет смысловую нагрузку и необходима для регламентации порядка выполнения записей. А теперь представьте, что из текста настоящего Федерального закона удален текущий пункт. Что-нибудь в порядке ведения бухгалтерского учета изменилось? Абсолютно ничего. Следовательно, фраза о целях настоящего Федерального закона не нужна: к регламентации бухгалтерского учета она никак не относится, а в текст внесена по той причине, что составители не понимают, чем законодательный акт отличается от студенческого реферата.

## **2. Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.**

Бухгалтерскому учету дается определение. В п. 1 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и должно присутствовать определение бухгалтерского учета – это логичное и потому единственно правильное решение. Если позабыть про предыдущий пункт – как я попытался доказать, лишний, – на этот раз составители поступили в соответствии с правилами хорошего тона.

Перейду к формулировке, но вначале рассмотрю структуру определения.

Выясняется, что бухгалтерский учет – это:

- а) формирование документированной систематизированной информации об объектах;
- б) составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Подобная структура, имеющая в своей основе информационный подход, имеет право на существование. Но с одним уточнением: следовало привести не два, а три пункта, обозначающие входные, операционные и выходные бухгалтерские данные:

1) входные (первичные, исходные) данные – это то, что попадает в информационную систему для обработки: для бухгалтерского учета это информация, фиксируемая на первичных документах. Соответственно, первым пунктом должно быть названо заполнение первичных документов;

2) операционные данные – данные, находящиеся в процессе обработки. В соответствии с настоящим Федеральным законом это регистры бухгалтерского учета (см. ст. 10). Значит, вторым пунктом должна стать систематизация бухгалтерской информации. Можно посчитать, что формирование систематизированной информации об объектах – это и есть систематизация, тогда все указано точно;

3) выходные (отчетные) данные – данные, покидающие информационную систему. Здесь совпадение стопроцентное: на выходе из информационной системы бухгалтерского учета пользователь получает бухгалтерские отчеты.

Совместив три названных пункта в одном определении, получим что-то вроде: бухгалтерский учет – это регистрация информации о некоторых объектах, ее обработка и генерирование на этой основе требуемых отчетов.

В контексте информация об объектах названа документированной и систематизированной. Информация документированная, потому что регистрируется в первичных документах? Да, бухгалтерская информация регистрируется в бухгалтерских документах, называемых первичными, но от этого она не делается более документированной, чем любая другая информация. Любая информация имеет материальный носитель, так как информация не может существовать без материального носителя. Материальные носители, на которые записывается бухгалтерская информация, носят название первичных документов, но это не означает, что другая информация не имеет своих материальных носителей, хотя данные материальные носители и называются по-другому. Никакой недокументированной информации, строго говоря, не существует, посему бухгалтерский учет – это не формирование документированной информации, как записано в текущем пункте, а регистрация входной информации на первичных документах и генерирование выходной информации на отчетных документах. А вот операционная информация может существовать без всяких документов, в их бухгалтерском понимании. На протяжении текущей обработки бухгалтерской информации на компьютере никакие документы, даже электронные, не составляются: будучи записаны на компьютерный винчестер, операционные данные попросту существуют, и все. Поэтому называть операционные данные документированной информацией некорректно.

Далее, в текущем пункте говорится о систематизированной информации, из чего я делаю вывод: по мнению составителей настоящего Федерального закона, информация бывает систематизированной и несистематизированной. Это спорное утверждение. Есть мнение, что информация противостоит хаосу, тем самым информация, в отличие от своего антагониста, всегда систематизирована. В «Словаре иностранных слов» (М., 1988, 15-е издание) в качестве первых значений термина «информация» читаем: 1) сообщение о чем-либо; 2) сведения, являющиеся объектом хранения, переработки и передачи, например генетическая информация. Обратите внимание на «хранение, обработку и передачу», что соответствует входным, операционным и выходным данным: очевидно, что «Словарь иностранных слов» сочинял человек, более грамотный, чем составители настоящего Федерального закона. Но спорная – означает наличие альтернативного мнения. Если обратиться к «Словарю русского языка» Ожегова

(М., 1988, 20-е издание), обнаружим, что ИНФОРМАЦИЯ – это: 1) сведения об окружающем мире и протекающих в нем процессах, воспринимаемые человеком или специальными устройствами; 2) сообщения, осведомляющие о положении дел, о состоянии чего-нибудь. С точки зрения субъекта, сведения об окружающем мире могут быть несистематизированными, а становятся они систематизированными лишь в результате их восприятия и регистрации по определенным правилам – вероятно, именно это и имели в виду составители настоящего Федерального закона.

Можно понимать так, можно иначе – допустим. Но проверим, по примеру предшествующего пункта, данное словосочетание на необходимость. Представим, что в текущем пункте написано: бухгалтерский учет – формирование информации об объектах... Для практикующего бухгалтера что-то изменилось, какие-нибудь правила, по которым ведется бухгалтерский учет? Ничего не изменилось, разумеется. Следовательно, выражение «документированная систематизированная» не является в данном нормативном контексте обязательным и подлежит вычеркиванию.

С «документированной систематизированной информацией» разобрались, перейдем к объектам.

«Бухгалтерский учет – формирование... информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом...» Информация о каких объектах формируется в бухгалтерском учете, указывается в ст. 5 настоящего Федерального закона. Пусть так. Хотя следовало не ссылаться на последующий пункт с неопределенным содержанием (что выяснится в свое время), а дать что-нибудь общепонятное и не вызывающее сомнений, например: бухгалтерский учет – это формирование информации о хозяйственной деятельности, осуществляемое в соответствии с настоящим Федеральным законом. Почему лишь в соответствии с настоящим Федеральным законом, понятно. В настоящее время отечественный учет, по образцу западного, подразделен на бухгалтерский (финансовый) и управленческий. Зачем так сделано – отдельная история, на которой я не стану останавливаться, тем более что высказался по этому поводу много лет назад. Основное отличие двух видов учета в том, что бухгалтерский учет составляется для контролирующих органов – следовательно, требует регламентации, – тогда как управленческий учет составляется для внутренних нужд предприятия, поэтому регламентации со стороны государства не подлежит. Настоящим Федеральным законом регламентируется бухгалтерский учет, но никак не управленческий. Составители, желая подчеркнуть данный факт, указали на учет исключительно объектов, «предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом»: то есть в рамках бухгалтерского учета будьте любезны учитывать то,



что предписано настоящим Федеральным законом, и так, как предписано, а вот в рамках управленческого учета вы вольны учитывать что хотите и как пожелаете.

Не ясно, почему составители поленились прицепить «в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом» к «составлению на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности». Получилось, что формировать информацию об объектах необходимо в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, а составлять бухгалтерскую отчетность возможно уже произвольным образом. Это не соответствует действительности – ст. 13–18 настоящего Федерального закона регламентируют порядок составления бухгалтерской отчетности.

Предлагаемое определение строгим не назовешь. В предыдущей версии Федерального закона содержалась иная формулировка: бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Одно определение заменено другим, но что изменилось для бухгалтера-практика? Правильно, ничего. И для бухгалтера-теоретика ничего не изменилось, уверяю вас: методологической новизны в рассмотренном определении не содержится.

## **Статья 2. Сфера действия настоящего Федерального закона**

Пока порядок статей не вызывает сомнений: после определения бухгалтерского учета регламентируется сфера действия Закона.

### **1. Действие настоящего Федерального закона распространяется на следующих лиц (далее – экономические субъекты):**

Начинаются смысловые неточности.

Некоторых лиц предлагается именовать экономическими субъектами. Да, писатели в области бухгалтерского учета хронически мучались проблемой, как называть лиц, ведущих бухгалтерский учет: то ли предприятиями, то ли организациями, то ли юридическими лицами (все названные синонимы не подходят, так как учет ведут не только юридические лица), то ли хозяйствующими субъектами. Лично я предпочитаю называть их попросту субъектами. Составители настоящего Федерального закона предпочитают более длинное название: экономические субъекты. Что же, это право составителей. Однако из текущего контекста не ясно, кого следует называть экономическими субъектами: лиц, занятых в экономике, либо лиц, подпадающих под действие настоящего Федерального закона, – а это не совпадающие между собой множества. Если верно первое, и экономические субъекты – это все лица, занятые в

экономике, тогда следовало формулировать: действие настоящего Федерального закона распространяется на следующих экономических субъектов. Если верно второе, и экономические субъекты – исключительно лица, подпадающие под действие настоящего Федерального закона, тогда скобки получают оправдание. Но в таком случае не было необходимости в новом термине: ясно же, что под действие Федерального закона подпадают те лица (субъекты), которые в нем перечислены. В отделении одних от других нет никакой необходимости.

В последние годы законодателем введено несколько необязательных терминов. А ведь есть такой общеизвестный, именуемый бритвой Оккама принцип: не плодите сущности без необходимости. Неужели нельзя было сформулировать: «действие настоящего Федерального закона распространяется на: ...» – и сразу после двоеточия начать список?

**1) коммерческие и некоммерческие организации;**

Согласно ст. 50 Гражданского кодекса РФ, юридические лица подразделяются на коммерческие и некоммерческие организации: третьего пункта классификации гражданское законодательство не предусматривает.

Достаточно было указать: юридические лица, – чтобы полностью и в точности определить требуемых субъектов.

**2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;**

Перечисляются органы, не имеющие статуса юридического лица, вместе с тем подпадающие под действие настоящего Федерального закона.

Все бы хорошо, но последними названы «органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов». Кто же все-таки подпадает под действие нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» – государственные внебюджетные фонды и территориальные государственные внебюджетные фонды или только их органы управления? Не говоря уже о том, что (по нормам русского языка, по крайней мере) территориальные государственные внебюджетные фонды являются подмножеством (составляют часть) государственных внебюджетных фондов, поэтому указывать их отдельно не следовало. Признаюсь, мне недостает квалификации разрешить данную загадку однозначно.

Согласно первой гипотезе, составители настоящего Федерального закона, начав пункт с «государственных органов, органов местного самоуправления», не смогли вовремя затормозить и вставили «органы управления» туда, куда их вставлять совершенно не следовало, – во фразу о государственных внебюджетных фондах. В этом случае под действие настоящего Федерального закона подпадают

государственные внебюджетные фонды со всеми своими органами управления, равно как и юридические лица со своими органами управления и т. д. Ведь органы управления неотделимы от тех образований, которыми они управляют.

Второй из возможных вариантов: под действие настоящего Федерального закона подпадают лишь органы управления государственных внебюджетных фондов. Получается, что органы управления ведут бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую отчетность «за самих себя», но не за государственные внебюджетные фонды, которыми управляют. Это возможно в том случае, если управление внебюджетными фондами передано (будет передано) сторонним организациям – к примеру, управляющим компаниям, по аналогии с инвестиционными фондами.

### **3) Центральный банк Российской Федерации;**

Согласно ст. 1 Федерального закона «О Центральном банке РФ (Банке России)», Центральный банк является юридическим лицом.

Тем самым Центральный банк подпадает под номер 1 текущего списка: называть его в отдельном подпункте не было необходимости.

**4) индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой (далее – лица, занимающиеся частной практикой);**

А вот индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица юридическими лицами не являются: согласно п. 1 ст. 23 Гражданского кодекса РФ, гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Следовательно, выделение данной группы субъектов в отдельный подпункт правомерно.

**5) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.**

Определение представительства и филиала приведены в ст. 55 Гражданского кодекса РФ:

«1. Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

2. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства».

Далее, в п. 3 Гражданского кодекса, говорится: представительства и филиалы не являются юридическими лицами.

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами, следовательно, их указание в текущем списке правомерно. В подп. 1 имеются в виду российские юридические лица, то есть зарегистрированные по российскому законодательству. Если иностранное юридическое лицо имеет в РФ представительства и филиалы, его представительства и филиалы ведут бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом.

**2. Настоящий Федеральный закон применяется при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчетности.**

Текущим пунктом следовало продолжить список, указав в качестве субъектов бухгалтерского учета Российскую Федерацию, ее субъекты и муниципальные образования.

Употреблять термин «бюджетный учет», не получающий в дальнейшем никакого раскрытия, не следовало, в противном случае требовалось его определение.

Также не следовало упоминать «операции, изменяющие указанные активы и обязательства» и «составление бюджетной отчетности»:

- во-первых, термины «активы» и «обязательства» называются в качестве объектов учета ниже, в ст. 5 настоящего Федерального закона, а о правилах хорошего тона при сочинении нормативных актов я уже говорил;

- во-вторых, данные формулировки вообще лишние, так как полностью покрываются определением учета. Учет (что бухгалтерский, что бюджетный – не важно) заключается в том числе в регистрации изменений объектов и составлении на основе выполненной регистрации отчетов: если кто-то упоминает «учет», то имеет в виду регистрацию информации, обработку информации и составление отчетов. Говорить об учете объекта и операций, изменяющих его состояние, – все равно, что говорить о том, что необходимо нарисовать Петра Петровича и его внешность. Если нарисовать Петра Петровича, очевидно, что вместе с ним окажется изображена и его внешность.

**3. Настоящий Федеральный закон применяется при ведении доверительным управляющим бухгалтерского учета переданного ему в доверительное управление имущества и связанных с ним объектов бухгалтерского учета, а также при ведении, в том числе одним из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, бухгалтерского учета общего имущества товарищей и связанных с ним объектов бухгалтерского учета.**

Понятия доверительного управления имуществом и простого товарищества определены гражданским законодательством.

Суть данных видов обязательств сводится к тому, что субъект – доверительный управляющий (в случае доверительного управления имуществом) либо товарищ, которому поручено ведение бухгалтерского учета (в случае простого товарищества), – управляет имуществом, не принадлежащим ему по праву собственности. Тем самым речь в текущем пункте ведется не о субъектах, как в предыдущих пунктах настоящего Федерального закона, а об объектах (имуществе). То, что учитывать следует имущество, не только принадлежащее субъекту по праву собственности, но и остальное, у него находящееся, – важное обстоятельство, обязательное для упоминания в нормативном акте: обязательное – потому что нельзя допустить, чтобы субъект подобного имущества не учитывал. Как видим, проверку на необходимость текущий пункт успешно преодолевает.

В текущем пункте дважды упоминается «имущество и связанные с ним объекты бухгалтерского учета», в результате чего я тоже вынужден говорить об объектах (имуществе). Причина терминологических расхождений в том, что в гражданском законодательстве употребляется термин «имущество», тогда как в бухгалтерском учете – «объекты». Однако термины не синонимичны: вследствие того, что применяемая в бухгалтерском учете методология требует регистрации не только имущества, но и некоторых других объектов, представляющих собой абстракции или расчетные величины, термин «объект» является более широким, чем термин «имущество». В ст. 5 настоящего Федерального закона, где перечисляются объекты бухгалтерского учета, имущество (то есть реальные, доступные человеческому восприятию вещи) составляет часть активов.

Посетую по этому поводу: неточная и необязательная терминология – одна из главных и общеизвестных бед бухгалтерского учета.

**4. Настоящий Федеральный закон применяется при ведении бухгалтерского учета в процессе выполнения соглашения о разделе продукции, если иное не установлено Федеральным законом от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».**

Пункт устанавливает приоритет Федерального закона от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» над новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

В ст. 14 «Учет и отчетность» Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» говорится:

«1. Учет финансово-хозяйственной деятельности инвестора при выполнении работ по соглашению осуществляется по каждому отдельному соглашению, а также обособленно от такого учета при выполнении им иной деятельности, не связанной с соглашением. Порядок этого учета определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2. Бухгалтерский учет и отчетность при выполнении работ по соглашению ведутся в валюте Российской Федерации (рублях) или в иностранной валюте. В случае, если ведение бухгалтерского учета

осуществляется в иностранной валюте, отчетность, предоставляемая в государственные органы, должна содержать данные, исчисленные как в принятой иностранной валюте, так и в рублях. При этом все данные, исчисленные в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по курсу Банка России на день составления отчетности».

Расхождений между двумя Федеральными законами немного: единственное на сегодня – бухгалтерский учет разрешается вести в иностранной валюте. Но, конечно, нужно быть готовым к внесению в законодательство изменений.

По поводу изменений. Текущий пункт ссылается на конкретный законодательный акт, под датой и номером. Так и тянет спросить составителей настоящего Федерального закона: ребята, а что, если Федеральный закон от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» будет отменен, а взамен него введен новый закон на аналогичную тематику – точно так, как сейчас обновлен Федеральный закон «О бухгалтерском учете»? Получится, что текущий пункт прекратит свое действие – по крайней мере, до внесения в него изменений, – ведь новый закон «О соглашениях о разделе продукции» будет иметь новую дату и новый номер. Нельзя было дать общую ссылку – в конкретном случае сослаться на законодательство о разделе продукции?!

Если долго вчитываться в текущий пункт, вообще начинает мерещиться страшное. Прочитайте раз десять, не отрываясь: настоящий Федеральный закон применяется... если иное не установлено... То есть если иное установлено, то настоящий Федеральный закон не применяется – вообще не применяется, а не в какой-то его части. Разумеется, составители имели в виду не это, а приоритет одного законодательного акта над другим: что в случае разночтений между ними следует применять Федеральный закон от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Но из написанного вытекает именно полный отказ от применения Федерального закона «О бухгалтерском учете». Чтобы сформулировать корректно, следовало написать: настоящий Федеральный закон применяется в части, не противоречащей соглашениям о разделе продукции, – или как-то так.

**5. Настоящий Федеральный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей, отчетности, предоставляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, а также отчетности для иных целей, если законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним правилами составления такой отчетности не предусматривается применение настоящего Федерального закона.**

Что составители имели в виду, понятно, но до чего же коряво сформулировано! Вы можете себе представить процесс «создания

информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей»? Я, признаться, не в силах. То, как менеджер по заданию своего начальника составляет отчет, вижу воочию, а вот как создается «информация, необходимая для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей» – не представляется, хоть убей.

По текущему пункту вы также можете оценить необходимость термина «экономический субъект». Вычеркните «экономического субъекта» из предложения и скажите, изменилось ли что-нибудь в смысловом наполнении фразы? Правильно, не изменилось – следовательно, термин не нужен: ясно же, что настоящий Федеральный закон всегда обращается к субъектам, подпадающим под его действие. А список этих субъектов приведен выше.

Теперь о содержании. В текущем пункте имеется в виду, что настоящий Федеральный закон не применяется при ведении управленческого учета. В качестве частной ситуации упомянуто право кредитной организации требовать у клиента отчетность, не предусмотренную настоящим Федеральным законом. Это все. О том, что собой представляет управленческий учет, говорилось в комментариях к п. 2 ст. 1, и если бы не несовершенно формулировки, содержание текущего пункта не вызвало бы никаких вопросов.

Лучшее я приберегу напоследок. Уберем из текста лишнее и читаем: настоящий Федеральный закон не применяется... если... не предусматривается применение настоящего Федерального закона. То есть если Федеральный закон применяется, его следует применять, но если Федеральный закон не применяется, применять его ни в коем случае не следует. Спасибо за разъяснение, граждане составители.

### **Статья 3. Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе**

С текущей статьей следовало совместить ст. 1, содержащую определение бухгалтерского учета. То, что определения разбиты на два блока, – ошибка структуры.

**Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:**

Отлично, переходим к методологии.

**1) 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;**

Первым делом объясню, откуда у отчетности взялось двойное определение: бухгалтерская (финансовая). На этот счет у меня имеются две гипотезы.

Первая гипотеза связана с существованием управленческого учета. В иностранных источниках альтернатива управленческому

учету именуется финансовым учетом, то есть весь учет подразделяется на управленческий и финансовый. В отечественной практике бухгалтерским учетом именуется финансовый учет (регламентируемый государством), но иногда – весь учет, объединяющий в себе финансовый и управленческий. Согласно первой гипотезе, составители настоящего Федерального закона, желая точнее определить характер отчетности, употребили двойное определение: бухгалтерская (финансовая). Старания их напрасны: и без того ясно, о какой отчетности идет речь.

Против первой гипотезы выступает тот факт, что бухгалтерский учет не назван в настоящем Федеральном законе финансовым. Возможно, это сделано в силу традиции, но возможно, что правильной является вторая гипотеза, согласно которой двойным определением отчетности подчеркивается ее составление в денежном измерении. Термин «финансы» происходит от среднелатинского *financia* – наличность, доход. Таким образом, финансовая отчетность – отчетность, составляемая в денежном выражении. Однако и в этом случае составителям не следовало злоупотреблять двойным определением. Зачем при каждом упоминании бухгалтерской отчетности подчеркивать, что она финансовая?

Представимо и третье: составители вставили «финансовая», потому что так «красивее». Бог весть, что они желали на самом деле.

Перейду к содержанию. Исходя из контекста, бухгалтерская отчетность состоит из трех информационных блоков, показывающих:

- 1) финансовое положение – показатели, определяющие успешность коммерческой деятельности в целом;

- 2) финансовый результат – прибыль или убыток, подсчитанные на данный момент;

- 3) движение денежных средств – движение (приход и расход) денежных средств как некоторых объектов бухгалтерского учета.

Все названные категории взаимозависимые, в частности: чем больше денежный приход и меньше денежный расход, тем больше прибыльность (тем положительней финансовый результат), а чем больше прибыльность, тем прочнее финансовое положение субъекта. Хотя зависимость не прямая – к примеру, при большем денежном приходе может выйти убыток, а при большой прибыльности возникнуть скверное финансовое положение, – но тенденция однозначная.

Наиболее общей категорией из перечисленных является финансовое положение. В этой связи логичным казалось упомянуть лишь финансовое положение, определяющее все остальное, однако составителями настоящего Федерального закона этого сделано не было. Почему?

Потому что составители ориентировались на две формы бухгалтерской отчетности, установленные п. 1 ст. 14 настоящего Федерального закона, а также относящийся к приложениям отчет о движении



денежных средств, считающийся одной из основных отчетных форм. Попросту говоря, составители перечислили в определении бухгалтерской отчетности главные отчетные формы. Ох, не надо бы этого делать, ох, не надо бы! Во-первых, в приложениях к отчетности имеются и другие формы, а во-вторых, в определении отчетности не должен фигурировать ее состав. Если уж определение бухгалтерской отчетности потребовалось, грамотнее было сосредоточить внимание на третьей составляющей бухгалтерского учета, а именно на выходных данных, и представляющих собой бухгалтерские отчеты. Бухгалтерская отчетность – это бухгалтерская информация в виде, предназначенном для пользования. И нечего тут мудрить.

Следуем далее.

В определении упоминаются «отчетная дата» и «отчетный период». Взываю к соблюдению правил хорошего тона: сначала термины следует определять, затем уже использовать – но не наоборот. Термин «отчетный период» определен в подп. 6 текущего пункта, а термин «отчетная дата» определен гораздо далее – в п. 6 ст. 15 настоящего Федерального закона. Следовательно, употреблять их в текущем подпункте было нельзя.

Замечу, что никакой необходимости в употреблении терминов «отчетная дата» и «отчетный период» и не было. Названные термины употреблены в контексте: о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период... Финансовое положение возможно только на отчетную дату, но не за отчетный период (в этом случае оно разбивается на множество положений на каждый момент времени: сегодня финансовое положение одно, а завтра уже другое), тогда как подсчитать финансовый результат и движение денежных средств возможно только за период, но не на отчетную дату. Тем самым указания на отчетную дату и отчетный период лишние.

Они не только лишние, эти указания еще затемняют содержание. Получается, что бухгалтерская отчетность – это отчетность исключительно на отчетную дату и за отчетный период. А если субъект захочет составить ту же самую отчетность на некруглую дату – допустим, на 17 мая, – это будет уже не бухгалтерская отчетность. В известном смысле слова действительно не бухгалтерская, а управленческая, поскольку составление такой отчетности окажется личной инициативой субъекта. Вывод подтверждается окончанием фразы: бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация... систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом. Если имеются мельчайшие отступления от требований настоящего Федерального закона, это уже не бухгалтерская отчетность. Представьте, что бухгалтер приходит в налоговую службу, а в отчетности ошибка! И бухгалтерская отчетность мгновенно превращается в управленческую, так что

Конец ознакомительного фрагмента.  
Для приобретения книги перейдите на сайт  
магазина «Электронный универс»:  
[e-Univers.ru](http://e-Univers.ru).