

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

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 детализованы. 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, поэтому 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» сочинил 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.