

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИИ

Н. Г. Сапожникова, Г. М. Юрьева

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 16 мая 2013 г.

Аннотация: статья посвящена вопросам нормативного регулирования бухгалтерского учета малых предприятий России. Анализ нормативной правовой базы позволил выделить этапы регулирования бухгалтерского учета малых предприятий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, малое предприятие, бухгалтерская (финансовая) отчетность, регистры бухгалтерского учета, внутренние отчеты.

Abstract: article is devoted to questions of standard regulation of accounting of small enterprises of Russia. The carried-out analysis of standard and legal base allowed to allocate four stages of regulation of accounting of small enterprises.

Key words: accounting, small enterprise, accounting (financial) reports, accounting registers, internal reports.

Малое предпринимательство, обеспечивающее занятость населения, занимает особое место в экономике современной России. Основы нынешнего этапа развития российского малого бизнеса заложены кооперативным движением середины 80-х гг. XX в. Анализ этапов развития малого предпринимательства в России представлен в работах многих отечественных авторов [1]. Формирование системы законодательного регулирования функционирования малых предприятий неразрывно связано с необходимостью систематизации информации об их деятельности, основанной на организации бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В постановлении Верховного Совета СССР введен в действие Закон «О кооперации в СССР» [2], содержащий пункты о самостоятельности кооперативов в использовании средств, закупке материалов, сырья и технического оснащения, о самофинансировании; об участии коллектива в распределении доходов на оплату труда и развитие хозяйственной деятельности. Кооперативам дали возможность планировать свою деятельность, устанавливать цены и предоставили существенные налоговые послабления. Всё это способствовало значительному росту числа кооперативов. Бухгалтерский учет в кооперативах регулируется «Указаниями по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг» [3], а также Приказом Минфина «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского

учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и инструкции по его применению». В указе «О подоходном налоге с кооперативов» была установлена обязанность кооперативов уплачивать в бюджет подоходный налог из выручки от реализации продукции, предельные размеры ставок налога, льготы по налогу, порядок и сроки уплаты налога [4].

В Законе «О предприятиях в СССР» введено определение имущества предприятия, перечень источников его формирования, а также правила отчуждения его предприятием. Закон определил прибыль в качестве обобщающего показателя финансовых результатов хозяйственной деятельности, указал на обязанность ведения предприятиями оперативного и бухгалтерского учета, а также составление статистической отчетности [5].

Правила налогообложения кооперативов были установлены в Законе «О налогах с предприятий, объединений и организаций». В нем, в частности, определены налог на прибыль, налог на экспорт и импорт, налоги на доходы [6].

Следующим крупным шагом в активизации малого бизнеса в России явилось Постановление Совета Министров «О мерах по созданию и развитию малых предприятий», в котором предусматривалась возможность создания малых предприятий во всех отраслях народного хозяйства на основе любых форм собственности, осуществляющих любые виды деятельности, не запрещенные законами. В зависимости от основного вида деятельности дифференцировалась численность работающих предприятия (от 15 до 200 человек). В дан-

ном Постановлении декларировался критерий «объем оборота», конкретная величина которого устанавливалась распоряжениями (законами) на уровне союзных республик [7].

Установление критериев малых предприятий продолжено в Постановлении Совета Министров «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР» [8], где впервые определены понятие «субъект малого предпринимательства» в Российской Федерации, аспекты отнесения компаний к малым сообразно предельной численности работающих (по некоторым отраслям экономики). Впервые было предусмотрено использование малыми предприятиями налоговых послаблений, создание фондов государственной финансовой помощи, возможность использовать метод ускоренной амортизации собственных основных средств.

На стимулирование развития малого предпринимательства был направлен Закон «О налоге на прибыль предприятий и организаций», утвердивший налоговые послабления малым предприятиям, выпускающим определенную продукцию (работы, услуги).

Приказ Минфина СССР «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению» [9] обеспечил малым предприятиям возможность формирования рабочего Плана счетов. Возможность выбора формы бухгалтерского учета, в том числе использования регистров упрощенной формы предусматривалась в «Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» [10].

В Приказе Минфина России «Об указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» рекомендовалось ведение бухгалтерского учета с применением следующих форм: единой журнально-ордерной формы; журнально-ордерной формы для некрупных предприятий и хозяйственных организаций; упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства [11].

Указаниями по ведению бухгалтерского учета субъектам малого предпринимательства разрешается самостоятельно определять систему ведения бухгалтерского учета. Выбор зависит от потребностей деятельности, структуры управления и количества работающих [там же]. Организация бухгалтерского учета на малом предприятии

возможна с использованием общих правил и принципов бухгалтерского учета, однако это создает значительные трудности для бухгалтера малого предприятия. В связи с этим Минфин России начал разрабатывать упрощенные варианты учетных регистров. Примером такого регистра послужила Книга учета хозяйственных операций, используемая при простой форме ведения учета малыми предприятиями [11].

В течение длительного времени порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, в том числе и на малых предприятиях, регулировался Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [12], определяющим основные аспекты и принципы организации бухгалтерского учета; права, обязанности и ответственность в сфере бухгалтерского учета юридических и физических лиц; меры воздействия на получение достоверной информации; правила опубликования бухгалтерской отчетности и порядок государственного регулирования системы бухгалтерского учета. Документами Минфина России, способствующими развитию бухгалтерского учета организаций и в том числе малых предприятий являлись приказы «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» [13], «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [14]. В целом необходимо отметить разрозненность и фрагментарность норм, касающихся отдельных упрощений правил для предприятий малого бизнеса. Так, в Типовых рекомендациях установлены некоторые в целом незначительные особенности ведения бухгалтерского учета малыми предприятиями. Однако очень небольшое число предприятий руководствовались в своей практической работе данными положениями.

Впервые особый порядок налогообложения предприятий малого бизнеса определен в Федеральном законе «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» [15], в соответствии с которым уплата налогов производилась не от фактического дохода, полученного экономическим субъектом за определенный период, а от предполагаемого заработка.

В принятом в 2002 г. Федеральном законе «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации...» Кодекс расширен следующими главами: 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на

вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Важным шагом стало внесение поправки в Закон «О бухгалтерском учете», в которой разрешено малым предприятиям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения, не вести бухгалтерский учет, однако данная мера не затрагивала вопросы составления бухгалтерской отчетности, не была взаимоувязана с нормами действующего гражданского законодательства.

В ряде положений по бухгалтерскому учету, принятых позже (в частности 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль»), содержались прямые указания на возможность неприменения данных положений малыми предприятиями. Такая новация имела позитивный смысл, однако не была системной, поскольку упрощала одни правила, но оставляла достаточно сложными другие.

Таким образом, отдельные шаги не позволили сформировать системный подход к формированию целостной системы бухгалтерского учета для малых предприятий. Постоянное изменение законодательства, касающегося бухгалтерского учета и налогообложения малых предприятий, связано с динамическим развитием экономических отношений в России, а в последнее время и переходом отечественного учета на международные стандарты.

В принятом Федеральном законе «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» предусмотрена возможность ведения малыми предприятиями бухгалтерского учета в упрощенной форме. В Законе также определен порядок составления и представления малыми предприятиями статистической отчетности в соответствующие органы в упрощенном виде [16].

В целях упрощения системы бухгалтерской отчетности малых предприятий Минфином России выпущен приказ, регулирующий правила применения субъектами малого бизнеса Положений по бухгалтерскому учету, при этом часть Положений могла не применяться. В частности, в приказе разрешалось: отражать в бухгалтерском учете доходы и расходы по кассовому методу; оценивать финансовые вложения без учета их текущей рыночной стоимости; отражать в бухгалтерской отчетности изменения учетной политики с перспективой; признавать все расходы по займам прочими; не использовать ретроспективный пересчет при исправлении существенных ошибок, Положение о бухгалтерском учете 16/02 «Информация по прекращаемой дея-

тельности» и Положение о бухгалтерском учете 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

В приказе Минфина России № 66н установлено, что предприятия малого бизнеса составляют бухгалтерскую отчетность по следующей сокращенной системе: в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках записываются показатели только по группам статей (без конкретизации информации по статьям); в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках показана наиболее принципиальная информация, без знания которой нельзя оценить финансовое состояние субъекта или финансовые итоги ее деятельности [17].

Организация вправе не представлять в инспекцию отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и пояснительную записку. Субъект малого предпринимательства может включать в бухгалтерскую отчетность меньше показателей по сравнению с иными организациями [18].

В настоящее время Правительство Российской Федерации проводит активную политику по развитию малого бизнеса, в значительной степени направленную на упрощение действующих правил для данных предприятий.

Проведенный анализ нормативной правовой базы позволил выделить четыре этапа регулирования бухгалтерского учета малых предприятий:

первый этап (с 1988 по 1994 г.) – «Указания по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг»; Постановление Совета Министров РСФСР «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР»; Приказ Минфина СССР «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению»; Приказ Минфина России «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»;

второй этап (с 1995 по 1997 г.) – Приказ Министерства финансов Российской Федерации «Об указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства»; Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»; Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;

третий этап (с 1998 по 2006 г.) – Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по ве-

дению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»; Федеральный закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»; Приказ Минфина России «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства»;

четвертый этап (с 2007 г. по настоящее время) – Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»; Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций»; Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

Существенные изменения в методику ведения бухгалтерского учета и заполнения бухгалтерской (финансовой) отчетности внесены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (далее – Закон) [19]. Малым предприятиям необходимо: разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета; формы бухгалтерской (финансовой) отчетности; внутренние стандарты организации.

В Законе предусматриваются обязательные реквизиты документов: наименование документа; дата составления документа; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; величина натурального и денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должностей лиц, ответственных за совершение факта и правильность его оформления; личные подписи указанных лиц с указанием фамилий, инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации. Для принятия экономических решений менеджерам могут потребоваться сведения, дополняющие обязательные реквизиты и позволяющие формировать внутренние формы отчетности.

В Законе также закрепляется разработка организациями регистров бухгалтерского учета, обобщающих и систематизирующих сведения первичных учетных документов без пропусков и изъятий. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются: наименование регистра; наименование экономического субъекта, составившего регистр; дата начала и окончания ведения регистра и период, за который составлен регистр; хронологическая и систематическая группировка объектов бухгалтерского учета; величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения; наименование должностей лиц, ответ-

ственных за ведение регистра; подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации лиц. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета. Регистр бухгалтерского учета изготавливается на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Внутренние отчеты составляются на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, не имеют строгой регламентированной структуры, принципов и правил составления. Целью составления внутренней отчетности является обеспечение руководящего состава необходимой информацией для принятия экономических решений. Требования к содержанию, периодичности и порядку составления отчетности для управления определяют менеджеры, заинтересованные во внутренней информации. Основными требованиями к составлению внутренней отчетности являются: своевременность – информация должна быть представлена к тому времени, когда в ней появляется необходимость; достаточность – отчетные данные должны быть полными и в то же время не перегруженными информацией; целесообразность – в информации необходимо учитывать цели управления; адресность – сведения доводятся до ответственного пользователя, соблюдая конфиденциальность; объективность – отсутствие ошибок, субъективизма; сопоставимость – информация должна быть сопоставима по периодам и центрам ответственности; экономичность – эффективность использования сегментарной информации должна превышать затраты на ее формирование. Необходимо отметить, что основное влияние на выбор формы, способа представления, структуры внутреннего отчета оказывает содержание представляемой информации, потребности менеджеров, экономичность их получения и передачи.

В Законе определяется составление малыми предприятиями, в том числе находящимися на упрощенной системе налогообложения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ограничение касается только индивидуальных предпринимателей, которые ведут учет доходов или доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством. Приказом Минфина России утверждены новые формы бухгалтерской отчетности для малого бизнеса. Необходимо отметить возможность

выбора малыми предприятиями форм бухгалтерской (финансовой) отчетности – упрощенные или традиционные бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

В Законе также предусмотрена разработка стандартов хозяйствующего субъекта, основным из которых является приказ (распоряжение) руководителя об учетной политике. На формирование учетной политики оказывают влияние организационно-правовая форма организации, вид деятельности, состояние производственного потенциала, конкурентоспособность выпускаемой продукции, профессионализм бухгалтерского и управленческого персонала и другие факторы. Особое внимание при формировании учетной политики малых предприятий должно уделяться разработке рабочего плана счетов, позволяющего систематизировать информацию, адекватно отражающую бизнес-процессы организации, выбору формы бухгалтерского учета, методов обработки информации и другим приемам и способам.

Новаии в правилах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности малых предприятий свидетельствуют о снижении степени детализации нормативных документов, устанавливающих правила ведения бухгалтерского учета. Формирование достоверной информации в значительной степени обеспечивает профессиональное суждение бухгалтера в части выбора и разработки способов ведения бухгалтерского учета, составления и раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Максимова Г. В. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / Г. В. Максимова, Т. И. Копылова. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2005. – 173 с.
2. Постановление Верховного Совета СССР от 26 мая 1988 г. № 8998-ХІ о введении в действие с 1 июля 1988 г. Закона СССР «О кооперации в СССР» // Библиотека нормативно-правовых актов СССР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_14781.htm
3. Об Указаниях по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров в кооперативах, осуществляющих свою деятельность в сфере производства и услуг : письмо Минфина СССР от 14 декабря 1988 г. № 181 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/1359>
4. О подоходном налоге с кооперативов : указ Президиума Верховного Совета СССР от 23 декабря 1989 г. // Библиотека нормативно-правовых актов СССР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_15460.htm
5. О предприятиях в СССР : закон СССР от 4 июля 1990 г. № 1529-1 // Библиотека нормативно-правовых актов СССР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_16669.htm
6. О налогах с предприятий, объединений и организаций : закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 // Библиотека нормативно-правовых актов СССР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_16723.htm
7. О мерах по созданию и развитию малых предприятий : постановление Совмина СССР от 8 августа 1990 г. № 790 // Библиотека нормативно-правовых актов СССР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_16990.htm
8. О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР : постановление Совмина РСФСР от 18 июля 1991 г. № 406 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.poisik-zakona.ru/269492.htm>
9. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению : приказ Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 (с последующими изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
10. Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина России от 20 марта 1992 г. № 10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
11. Об указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства : приказ Минфина Российской Федерации от 22 декабря 1995 г. № 131 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
12. О бухгалтерском учете : федер. закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
13. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
14. О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства : приказ Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
15. О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
16. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации : федер. закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
17. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства : информация Минфина России от

11 июня 2009 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

18. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н

Воронежский государственный университет

Сапожникова Н. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета

E-mail: sapozh@yandex.ru

Тел.: (473) 256-70-81

Юрьева Г. М., преподаватель кафедры бухгалтерского учета

E-mail: galochka08@rambler.ru

Тел.: 8(951)545-22-69

[Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

19. О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

Voronezh State University

Sapozhnikova N. G., Doctor of the Economics, Professor, Head of the Accounting Department

E-mail: sapozh@yandex.ru

Tel.: (473) 256-70-81

Yuryeva G. M., Lecturer of the Accounting Department

E-mail: galochka08@rambler.ru

Tel.: 8(951)545-22-69