

НЕДОСТАТКИ СИСТЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

© 2021 Шлычков Дмитрий Сергеевич

кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента Аудита и корпоративной отчетности
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
E-mail: sds457@mail.ru

© 2021 Баутин Александр Георгиевич

студент Юридического факультета, департамента Международного и публичного права
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва
E-mail: mega.bautin@mail.ru

В настоящей статье рассматриваются основные подходы к формированию бухгалтерской отчетности деятельности экономических субъектов, а также недостатки системы организации учета в их деятельности. Рассматриваемые подходы позволят сформулировать ряд проблем, возникающих при подготовке отчетов финансово-хозяйственной деятельности и нивелировать риски путем выработки рекомендаций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, нормативный акт, инвентаризация, достоверность, документооборот, учет

В современных условиях рыночной экономики и постоянного совершенствования финансово-хозяйственной деятельности участников рынка, усиливается роль и значение бухгалтерского учета. В свою очередь с ростом потребности в бухгалтерском учете, возрастает рост бухгалтеров, а, следовательно, возрастает спрос и требования. Бухгалтер двадцать первого века — это не просто «клеточник», который записывает значения одной клетки в другую, это специалист, который видит за цифровыми показателями экономический смысл и влияет на финансово-хозяйственную деятельность организации. Данный функционал со стороны бухгалтера можно назвать хозяйственным учетом, который подразделяется на: оперативный учет, статистический учет и бухгалтерский учет, о которых мы поговорим далее.

Организация бухгалтерского учета — система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной, своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производительных ресурсов и готовности продукции. Данное определение следует из требований к бухгалтерскому учету, которые закреплены в ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском

учете» (далее — № 402-ФЗ) и п.п. 6,7 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (далее — ПБУ 4/99). Организацию бухгалтерского учета справедливо рассматривать как систему, включающую в себя набор элементов, каждый из которых самостоятелен в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Это такие элементы как:

- Первичный учет;
- Документооборот;
- Инвентаризация;
- План счетов бухгалтерского учета;
- Формы бухгалтерского учета;
- Формы организации учетно-вычислительных работ;
- Объем и содержание отчетности.

На основании данных элементов формируются определенные требования, предусмотренные ст. 13 Закона № 402-ФЗ:

- Бухгалтерский баланс
- Отчет о финансовых результатах
- Отчет о движении денежных средств

Значимость данных требований очень высока, неслучайно аудиторы при формировании мнения о достоверности всей бухгалтерской финансовой отчетности анализируют именно эти требования.

Начиная с 2013 года все экономические субъекты обязаны вести бухгалтерский учет в

соответствии с законом № 402-ФЗ и ст. 23 Налогового кодекса, которая закрепляет обязанность ведения бухгалтерского учета в целях исчисления налоговой базы. Каждый субъект экономической деятельности обязан подавать годовую бухгалтерскую отчетность, согласно законодательству, в налоговую службу и в органы статистики. При этом существует ряд субъектов, которым сдача бухгалтерской отчетности не требуется, в их числе: индивидуальные предприниматели и организации, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства [1].

Соблюдение всех требований является гарантом безопасности для налогоплательщика и ответственных лиц. Однако, некоторых субъектов не останавливает уголовная, административная и гражданско-правовая ответственность за нарушения бухгалтерской отчетности, а вследствие этого и налоговой. Яркими примерами является: сокрытие налогов и занижение налогооблагаемой прибыли. По данным статистики налоговых органов лишь около 18% всех экономических субъектов своевременно и в полном объеме рассчитываются по налоговым обязательствам, около 50% осуществляют свои конституционные обязанности по уплате налогов в неполной мере и около 29% не осуществляют совсем [2]. Основные нарушения налогового законодательства выявляются в тех областях, где высоки требования для бухгалтерской отчетности, а именно алкогольная, автомобильная, нефтедобывающая, металлургическая и другие промышленности [3].

Причинами налоговых нарушений являются:

- нестабильная экономическая ситуация
- чрезмерное налоговое бремя
- недостаточная функциональность отдельных налоговых механизмов, касающихся совокупности правовых норм, обуславливающих порядок исчисления и уплаты определенного налога

- несовершенство законодательства.

Анализируя бухгалтерскую отчетность, где содержится информация, свидетельствующая об эффективности организации, можно заметить ряд пробелов:

1) отражаемые показатели в отчете о финансовых результатах отражаются за два отчетных периода (текущий и прошлый отчетный период), а данные бухгалтерского баланса — на три отчетные даты, то есть изменения данных видно за три отчетных периода. Следовательно,

нарушается принцип сопоставимости экономического анализа. Кроме показателей сопоставимости, данная проблема может вызвать ряд проблем в виде дополнительной управленческой отчетности по факту изменения в сторону уменьшения чистых активов экономического субъекта над его уставным капиталом [4]. Еще один вопрос возникает к пояснительной записке к бухгалтерскому балансу, где детализация раскрываемых статей бухгалтерского баланса дается за два отчетных периода (текущего и прошлого). Решением данной проблемы может служить: возврат к системе, когда в бухгалтерском балансе отражались данные за два отчетных периода или привести в соответствие все формы бухгалтерской отчетности к трем отчетным периодам.

2) следующей проблемой относительно форм бухгалтерской отчетности является квартальный бухгалтерский отчет. В бухгалтерском балансе показываются данные за три смежных отчетных периода (например, баланс за первый квартал 2019 года отображает данные на 31.03.2019, 30.09.2018 и 31.12.2018), однако отчет о финансовых результатах представляет данные за два отчетных (квартальных) периодов, то есть на 30.03.2019 и 31.12.2018. Данные сведения не позволяют проанализировать динамику в силу несопоставимости, потому что можно взять только 31.03.2019. Данный пробел затрудняет работу, увеличивая объем документооборота и процесс его подготовки. Примером такой трудности могут служить коммерческие банки, которые требуют проводить анализ по 3–5 смежным кварталам. По мнению автора выходом из данной ситуации может служить унифицированные временные измерения за 5 смежных кварталов по бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Рациональным зерном в данном предложении является то, что отчет о финансовых результатах отражает накопительные данные, в связи с этим, объективно скорректировать данные за первый с четвертым кварталом не представляется возможным (особенно это касается сезонных отраслей где велик риск обстоятельств непреодолимой силы, например, сельское хозяйство). Сведения об имуществе, капитале и активах за 5 смежных периодов будет способствовать быстрому отслеживанию динамики изменений статей бухгалтерского баланса — итерационным путем.

В целом, имеющиеся квартальные формы бухгалтерской отчетности, не являются инфор-

мативными и не дают возможность объективно спрогнозировать финансовое состояние организации, — это одна из проблем увеличения банкротства предприятий.

Другой частной проблемой является учет дебиторской задолженности. Экономические субъекты нередко частично отображают информацию о наличии у них дебиторской задолженности на определённую дату, о просроченной задолженности и неправильно отображают дебиторскую задолженности на счетах бухгалтерского учета.

Решением данной проблемы может служить упрощение форм учета, а также ужесточение административной ответственности в отношении субъектов.

Наряду со всеми проблемами главной и первостепенной является бизнес-процесс документооборота, как элемента бухгалтерского учета. Проблематика документооборота прежде всего связана с развитием цифровизации и усложнением технологических процессов. Если раньше документооборот велся в письменном виде, а именно на бумажном носителе, то сейчас процесс осложнён электронными документами, регулирование которых ведется не всегда.

В соответствии с п.6 статьи 10 ФЗ №402 регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. При этом регламентировать процесс документооборота возможно разными способами: графиком документооборота, инструкциями по документообороту, положениями о документообороте, в частности инструкции используются в большом количестве государственных структур, например, Приказ Генерального прокурора № 45, Приказ Росархива № 44, Приказ Судебного департамента при Верховном Суде РФ № 36 и другие. Что касается бизнеса, то в большинстве своём документооборот регулируется графиком, благодаря графику документооборота можно назначить ответственных за составление и передачу документов лиц, а также установить конкретные сроки по передаче первичных документов в бухгалтерию. Это позволит бухгалтеру получать документы вовремя. В настоящий момент отсутствует единая форма графика или инструкций, что безусловно затрудняет работу между государственными органами, усложняет работу бухгалтерам и в целом вызывает инфляцию правовой материи. Например, в бухгалтерском и

налоговом учете кредиторскую задолженность перед ликвидированным поставщиком нужно списать в доходы на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о его ликвидации [5]. Следить за процессом ликвидации контрагента обязанности у бухгалтера нет, значит донести информацию должен тот работник, в чьи компетенции это входит. Также важным будет указать сроки сдачи документов по командировкам, в соответствии с п.26 Постановления Правительства Российской Федерации обязанностью работников является отчет в трехдневный срок после окончания командировки. Важность данного введения заключается в том, что работники часто забывают о данной процедуре. Что касается оформления графика, то он может быть в виде текста, таблицы или схемы. Важным фактом является то, что готовый график должен утвердить и ввести в действие генеральный директор своим приказом.

Возвращаясь к электронному документообороту, самой распространённой классификацией является деление на неформализованные и формализованные документы. Если с первыми все понятно, это документы, которые регулируются правовыми обычаями и локальными приказами руководителей организаций, то с формализованными иначе. К таким документам относятся: электронные счета фактуры [6], документы о передаче результатов работ (оказании услуг) в электронной форме [7], документы о передаче товаров при торговых операциях в электронной форме (например, ТОРГ-12) [8].

В настоящий момент существует два способа электронного документа оборота: привычный для всех, через электронную почту и второй вариант, через оператора электронного документооборота. Большая часть представителей бизнеса использует первый способ в силу простоты и консерватизма. Ведь требования для операторов довольно высоки и большинство налогоплательщиков боятся, что, нарушив строгие правила оформления и ведения электронных документов последует ответственность, предусмотренная п.3 статьи 120 Налогового Кодекса.

Хочется отметить, что Государственная Дума с 1 апреля 2020 года планирует ввести эксперимент с электронными кадровыми документами, где работодатели будут вправе выбрать:

- какие документы переводить в электронный формат (кроме трудовых книжек);
- кто будет участвовать (все работники или

отдельные структурные подразделения);

- какую информационную систему использовать (собственную или сервис «Работа в России»).

Сотрудники смогут в любой момент отказаться от ведения документов в электронном виде, письменно уведомив об этом работодателя.

Наряду с этим в настоящий момент в Министерстве Финансов разрабатывается проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», который должен поставить точку в данном вопросе.

Итак, можно отметить, что современная бухгалтерская система имеет ряд значительных изъянов, которые затрудняют ведение финансово-хозяйственной деятельности субъектов. Хочется отметить, что существует ряд законодательных пробелов, с которыми судебная практика совместно с бизнесом вырабатывают свои доктринальные, то есть прецедентные нормы, в частности это очень хорошо заметно в области электронного документооборота. Согласно факту дела: одна компания требовала от контрагента более 115 миллионов рублей за переданный товар и проценты [9]. Арбитражный суд города Москвы вынес решение в пользу продавца, который по словам суда представил в суде накладные, которые были в электронном документообороте с цифровыми подписями, как это было обговорено контрагентами, а другая сторона, то есть покупатель не смог доказать оплату товара. Суд, ссылаясь на ч. 5 ст. 9 ФЗ № -402 посчитал, что электронная накладная, является подтверждением доставки груза. При этом важно отметить, что электронный документ в форме отчета поставки, обладает юридической значимостью, но не имеет юридической силы, что не дает возможности приходить товар и отра-

жать состояние расчетов, а вследствие этого не влечет правовых последствий, как обязанность отражать задолженность за товар.

По мнению автора, предполагается, что в 2020 году система бухгалтерского учета в цифровом поле вырастет. Это связано с поправками в Налоговый кодекс РФ, а именно с ведением дополнительных налогов и все большей цифровизацией для удобства, ускорения ведения финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Ведь на данный момент бухгалтерский учет развивается в направлении более точного отражения результатов деятельности, а налогообложение базируется на данных именно бухгалтерского учета [10]. Об этом свидетельствуют последние новости, где в уставный капитал ООО «Артель», генеральным директором которого является Михаил Успенский был внесен Bitcoin [11], а это уже совершенно новый виток для бухгалтерского учета. В современной отечественной практике — это совершенно новый подход, регулирование которого отсутствует. Для того чтобы внести криптовалюту в уставный капитал, была проведена независимая оценка электронного кошелька, затем было проведено оформление акта приема-передачи логина и пароля от электронного кошелька и заверение нотариусом. Интересным фактом являются бухгалтерские проводки при учете криптовалюты на баланс организации, потому что методики и регулирования в настоящий момент нет. По мнению автора, если происходит покупка криптовалюты через рубли, то при составлении проводок будут указаны: Д58 К76 — покупка криптовалюты; Д76 К51 — оплата криптовалюты, а в случае майнинга [12] — Д58 К91-1. Подводя итог, хочется сказать, что законодатель не стоит на месте и совсем скоро будет выработана правоприменительная практика в данной области.

Библиографический список

1. Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402 // Российская газета. Ст. 6
2. Алайкина Л.Н., Котар О.К., Исаева Т.А. Методы управления налоговым риском на предприятиях сельского хозяйства // Успехи современной науки и образования. // Успехи современной науки и образования. — 2016. — № 4. — С. 92–99.
3. Преодоление финансового кризиса перерабатывающими предприятиями апк саратовской области / Н.И. Кузнецов и др., — 2009: Саратовский государственный аграрный университет им. Н.И. Вавилова, Саратов.
4. Закон Российской Федерации «Гражданского кодекса РФ (часть первая)» от 30.11.1994 № 51 // Российская газета. — Ст. 90

5. Приказ Министерства финансов РФ «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» от 06.07.1999 № 43н п. 6
6. Приказ Министерства финансов РФ от 10.11.2015 № 174н
7. Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 30 ноября 2015 г. № ММВ-7-10/552@
8. Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 30 ноября 2015 г. № ММВ-7-10/551@
9. *Ефименко Е.* Недостоверно или удостоверено: электронные документы в судебной практике [Электронный ресурс] / Е.Ефименко. — Режим доступа: <https://pravo.ru/review/view/133826>.
10. Основные изменения налогового законодательства в 2020 году [Электронный ресурс]:- Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_332619/
11. Bitcoin впервые внесли в уставной капитал российской компании [Электронный ресурс] // РБК — Режим доступа: <https://www.rbc.ru/crypto/news/5ddbc3779a7947b7a56880cb>
12. Законопроект № 419059-7 «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» Майнинг — деятельность, направленная на создание криптовалюты и/или валидацию с целью получения вознаграждения в виде криптовалюты. Майнинг признается предпринимательской деятельностью в случае, когда лицо, которое его осуществляет, в течение трех месяцев подряд превышает лимиты энергопотребления, установленные Правительством Российской Федерации.