



[WWW.EGAFER.RU](http://WWW.EGAFER.RU)

## АССОЦИАЦИЯ "ЕВРАЗИЙСКАЯ ГИЛЬДИЯ АУДИТОРОВ, ФИНАНСОВЫХ ЭКСПЕРТОВ И РЕВИЗОРОВ"

АССОЦИАЦИЯ «ЕГАФЭР»

ИНН / КПП: 7702471540 / 770201001, ОГРН: 1137799001218

107045, Москва, Колокольников переулок, д. 2, Тел: +7 (985) 763 69 78

### ПРОЕКТ

## АНАЛИТИЧЕСКИЙ ДОКЛАД

### **«Анализ государственного регулирования организации бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторской деятельности»**

**(Часть 2)**

**«О результатах проведенного анализа действующей в  
РФ системы государственного регулирования  
бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской  
(финансовой) отчетности.  
Предложения по реформированию»**

**Москва 2026**



## Оглавление

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	6
<b>Глава 1. ПРЕДМЕТ РЕГУЛИРОВАНИЯ И ОРГАНЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</b> .....	11
1.1.    Предмет и цели регулирования .....	11
1.2.    Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.....	11
1.3.    Основные программно-целевые документы, определившие развитие бухгалтерского учета в РФ.....	13
<b>Глава 2. ИТОГИ ВЫПОЛНЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫМ ОРГАНОМ ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ</b> .....	24
2.1.    Неполнота правового регулирования порядка учета объектов бухгалтерского учета, порядка их классификации, условий их принятия к учету и списания .....	24
2.2.    Вопросы правомерности, обоснованности и целесообразности использования актов, не входящих в систему регулирования .....	27
2.3.    Наличие внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами различного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета и разными актами одного уровня регулирования .....	31
2.3.1.    Конфликты (противоречия) положений Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» .....	32
2.3.2.    Несоответствия требований Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» к системе регистров бухгалтерского учета, содержащихся в ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете", утвержденного Приказом Минфина РФ от 16.04.2021 № 62н .....	34
2.3.3.    Несоответствия требований Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного Приказом Минфина РФ от 04.10.2023 № 157н .....	40
2.3.4.    Несоответствия требований Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного Приказом Минфина РФ от 13.01.2023 № 4н .....	43
2.4.    Наличие конфликтов (противоречий) нормативных актов, изданных Министерством финансов РФ .....	44

2.4.1. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 16.04.2021 № 62н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. ....	44
2.4.2. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2023 № 4н и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) ....	49
2.4.3. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 15.11.2019 № 180н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. ....	52
2.4.4. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 04.10.2023 № 157н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. ....	56
2.4.5. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 17.09.2020 № 204н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. ....	59
2.4.6. Конфликты (противоречия) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) другим документам в области регулирования бухгалтерского учета.....	62
2.4.7. Конфликты (противоречия) положений Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н и ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018, ФСБУ 26/2020 .....	65
2.4.8. Конфликты (противоречия) положений ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденного Приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н, и ПБУ 9/99 «Доходы организаций», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н, в части признания бюджетных средств в составе прочих доходов .....	72

2.5. Наличие внутренних конфликтов (противоречий) в содержании одного нормативного акта .....	74
2.5.1. Внутренние противоречия ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2023 № 4н.....	74
2.5.2. Внутренние противоречия ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 04.10.2023 № 157н .....	74
2.5.3. Внутренние противоречия ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н .....	77
2.5.4. Внутренние противоречия ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н .....	77
2.5.5. Внутренние противоречия ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н .78	78
2.5.6. Внутренние противоречия ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.04.2021 № 62н .....	79
2.5.7. Внутренние противоречия «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н .....	79
2.6. Наличие неопределенностей в нормативно-правовых документах, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности.....	80
2.6.1. Наличие неопределенностей в применении законодательно установленных принципов регулирования бухгалтерского учета .....	80
2.6.2. Наличие неопределенностей в законодательно установленных основах разработки федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета .....	82
2.6.3. Наличие неопределенностей в разграничении полномочий в сфере регулирования бухгалтерского учета .....	82
2.7. Наличие неопределенностей в действующих ФСБУ, утвержденных приказами Министерства Финансов РФ.....	88
2.7.1. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.04.2021 № 62н .....	88



2.7.2. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2023 № 4н .....	90
2.7.3. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 04.10.2023 № 157н .....	94
2.7.4. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н .....	98
2.7.5. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н.....	103
2.7.6. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н.....	108
2.7.7. Неопределенности, содержащиеся в Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н .....	116
2.8. Последствия проблем и противоречий в регулировании бухгалтерского учета и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности	118
2.8.1. Судебные споры и вмешательство Верховного Суда РФ в регулирование бухгалтерского учета.....	118
2.8.2. Повышение рисков привлечения к административной ответственности должностных лиц и возможных потерь экономического субъекта. ....	119
<b>Глава 3. КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОРЯДКА ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ БФО, ВНЕСЕНИЮ ИЗМЕНЕНИЙ В ДЕЙСТВУЮЩИЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ..</b>	121
Приложение 1 Изменения, внесенные в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» за весь период его действия, включая последние изменения, внесенные Федеральным законом от 12.12.2023 № 579-ФЗ .....	124
Приложение 2 Перечень использованных законодательных и нормативных актов.....	128



## ВВЕДЕНИЕ

В ноябре 2023 года руководством Ассоциации «Евразийская Гильдия аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров» было принято решение о создании Рабочей группы для проведения анализа действующей с 2004 года в РФ системы организации бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, государственного регулирования аудиторской деятельности, целью которой является выражение независимого мнения о ее достоверности.

Результаты проведенного анализа сгруппированы в трех отдельных Докладах:

- 1. О результатах проведенного анализа деятельности органов исполнительной власти, ответственных за регулирование бухгалтерского учета, формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, государственное регулирование и саморегулирование аудиторской деятельности. Предложения по реформированию.**
- 2. О результатах проведенного анализа действующей в РФ системы государственного регулирования бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Предложения по реформированию.**
- 3. О результатах проведенного анализа деятельности в Российской Федерации (после 2022 года) четырех групп аудиторских и консультационных организаций, созданных международными аудиторскими сетями.**

В настоящем Докладе приведены результаты анализа действующей в Российской Федерации системы организации бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее государственного регулирования.

Работа в рамках проводимого анализа еще продолжается, поэтому материал предваряет слово **"проект"**. Вместе с тем, к настоящему моменту четко обозначился ряд конкретных проблем, требующих уже сегодня незамедлительного обсуждения и принятия соответствующих решений. Доклад подготовлен практикующими аудиторами, под общей редакцией Председателя Правления Ассоциации «Евразийская Гильдия аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров» Алексея Руфа:



Президент, Председатель Правления Ассоциации «Евразийская Гильдия аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров».

Кандидат экономических наук.

Почетный член «Палаты аудиторов Республики Казахстан».

Член Российской Коллегия аудиторов (1992-2012). Членский билет № 0001.

Член саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество». Награжден медалью «За заслуги в области аудита» СРО ААС (№62).

Аттестованный аудитор (Квалификационный аттестат Минфина России в области общего аудита № К 009029 от 24.11.1994; Единый квалификационный аттестат аудитора № 06-000365 от 12.04.2016).

1985-1987. Министерство финансов СССР, Главное Управление валютного контроля.

1991. Член Президиума Аудиторской Палаты СССР.

1992-2012. Председатель Центрального Совета Российской Коллегии аудиторов, Заместитель Председателя ЦС, Руководитель Комитетов по международным связям и контролю качества, Председатель Совета ЦТО РКА.

1994-1995. Сопредседатель Оргкомитета по созданию Аудиторской Палаты России.

1995-1997. Вице-президент Аудиторской Палаты России.

1994-1999. Член Центральной аттестационно-лицензионной Комиссии (ЦАЛАК) Минфина РФ.

1993-1995. Председатель Комитета по стандартам аудита Рабочей Группы по аудиту Координационного Совета по методологии бухгалтерского учета стран СНГ.

1994-2003. Член Совета Международной Ассоциации BDO International.

2003-2022. Член Совета Международной Аудиторской сети JPA International.

1995-1996. Председатель Комитета по профессиональной деятельности и стандартам Международной региональной Федерации бухгалтеров и аудиторов (МРФБА «Евразия»).

1997-1998. С личного разрешения Президента Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants (IFAC)), организовал первый в России перевод на русский язык «международных стандартов аудита» (МСА), их адаптацию к российскому законодательству Комитетом по стандартам Коллегии и создание на их базе первых в России «стандартов аудита», обязательных для применения всеми членами Российской коллегии аудиторов.

1999-2000. Член Редколлегии первого издания международных стандартов аудита на русском языке.

2001. Член Консультационного Совета Государственной Думы по совершенствованию законодательства, регулирующего бухучет, налогообложение и аудиторскую деятельность в РФ.



2001-2002. Член Комиссии Экономического Управления Аппарата Президента РФ по совершенствованию законодательства, регулирующего бухучет, налогообложение и аудиторскую деятельность в РФ.

2002-2007. Заместитель Председателя Совета, Председатель Комитета по контролю качества Национальной Федерации консультантов и аудиторов.

2017-2021. Член Совета Национального Совета по оценочной деятельности.

2019-2022. Член Комитета по саморегулированию Торгово-промышленной Палаты РФ.

2017-2020. Председатель Комиссии по надзору за эффективностью использования бюджетных средств Общественного Совета при Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестра).

1987-н/в. Руководство российскими аудиторскими компаниями (Мосаудит, Руфаудит, Инаудит, Центр финансовых экспертиз и ревизий).

2012 – н/в. Президент, Председатель Правления Ассоциации «Евразийская Гильдия аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров».

Награжден медалью «В память 850-летия Москвы» Указом Президента РФ от 26 февраля 1997 года (Б № 0364556).

Награжден медалью «За заслуги в области аудита» № 62, выданную в соответствии с Решением Правления СРО ААС от 14.05.2018 (Протокол № 356).

### **В результате проведенного анализа установлено:**

1. Созданная система нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета не обеспечивает достоверности формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку:

- имеются многочисленные случаи неурегулированности порядка учета отдельных объектов бухгалтерского учета, порядка их классификации, условий их принятия к учету и списания;
- имеются неурегулированные вопросы правомерности, обоснованности и целесообразности использования актов, не входящих в систему нормативно-правового регулирования;
- имеются многочисленные случаи внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами различного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета;
- имеются многочисленные случаи внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами одного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета;
- имеется значительное количество конфликтов (противоречий) нормативных актов, изданных Министерством финансов РФ, внутренних конфликтов (противоречий) в содержании одного нормативного акта, неопределенностей в действующих ФСБУ, утвержденных приказами Министерства Финансов РФ;



- ведение бухгалтерского учета допустимо лицами не имеющими подтвержденной квалификации, не несущими административной ответственности за результаты своего труда, чья деятельность не подлежит контролю ни со стороны государства, ни со стороны профессионального сообщества.

2. Не обеспечено выполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283) и Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180.

3. Отсутствует система допуска к ведению бухгалтерского учета и формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, отсутствует обязательность сдачи квалификационных экзаменов и повышения квалификации физическими лицами, ведущими бухгалтерский учет и формирующими БФО (численность, по данным из открытых источников, составляет около 3,5 млн. человек).

4. Отсутствуют реестры физических и юридических лиц, имеющих право осуществлять деятельность в области ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Отсутствуют законодательные требования об обязательности соблюдения правил независимости для физических и юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет и формирующих БФО, об обязательности выполнения ими этических норм.

6. Отсутствуют какие-либо обязательные требования к юридическим лицам, осуществляющим аутсорсинг учетных функций (по данным рейтингового агентства RAEX за 2023 год выручка от реализации услуг по аутсорсингу учетных функций у первых 75 компаний составила 22,0 млрд. рублей, что практически сопоставимо с выручкой остальных более 2 000 аудиторских организаций в размере 28,8 млрд. рублей. [\(https://raex-rr.com/b2b/outsourcing/outsourcing\\_of\\_accounting\\_functions\\_rating/2024; https://minfin.gov.ru/ru/performace/audit/audit\\_stat/mainindex/\).](https://raex-rr.com/b2b/outsourcing/outsourcing_of_accounting_functions_rating/2024;)

7. Отсутствует система обязательного саморегулирования физических и юридических лиц, имеющих право осуществлять деятельность в области ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учрежденный в 1997 году Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) до настоящего времени имеет статус «субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета» (<https://www.ipbr.org/about/>); членство в нем является добровольным; после сдачи экзаменов, состоящих из тестовых вопросов и задачи, в онлайн-режиме на сайте Института, ИПБ России выдает аттестаты бухгалтеров, главных бухгалтеров, финансовых директоров, налоговых консультантов, внутренних аудиторов.



8. Имеются многочисленные случаи неурегулированности порядка учета отдельных объектов бухгалтерского учета, порядка их классификации, условий их принятия к учету и списанию.
9. Отсутствует правомерность, обоснованность и целесообразность использования актов, не входящих в систему нормативно-правового регулирования.
10. Имеются многочисленные случаи внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами различного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета.
11. Имеются многочисленные случаи внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами одного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета.
12. Имеется значительное количество конфликтов (противоречий) нормативных актов, изданных Министерством финансов РФ, внутренних конфликтов (противоречий) в содержании одного нормативного акта, неопределенностей в действующих ФСБУ, утвержденных приказами Министерства Финансов РФ.

**Существование выявленных неурегулированных проблем и противоречий в нормативно-правовом регулировании в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, создают предпосылки для формирования недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.**

В настоящем Докладе содержатся предложения по реформированию действующей в РФ системы организации бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, системы государственного регулирования, направленные на устранение выявленных противоречий и причин их возникновения.

**Основной вывод настоящего Доклада заключается в том, что требуется безотлагательное внесение необходимых изменений в действующую нормативно-правовую базу, регулирующую организацию и ведение бухгалтерского учета, формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также систему ее государственного регулирования.**



## ГЛАВА 1. ПРЕДМЕТ РЕГУЛИРОВАНИЯ И ОРГАНЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 1.1. Предмет и цели регулирования

1.1.1. В соответствии с п.2 статьи 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», являющегося основополагающим нормативным документом, регулирующим систему организации бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации, предметом регулирования является:

**«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».**

1.1.2. В соответствии с п.1 статьи 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», целями настоящего Федерального закона являются:

**«Установление единых требований к бухгалтерскому учету, формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета».**

1.1.3. За весь период действия в вышеуказанный закон изменения вносились девятнадцать раз (Приложение 1). В части целей и принципов регулирования бухгалтерского учета в данный нормативный акт изменения не вносились.

### 1.2. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

1.2.1. В соответствии с п.1 статьи 22 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации.

1.2.2. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

1.2.3. Функции Минфина РФ, как органа государственного регулирования бухгалтерского учета, определены в п.1 ст.23 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:



- 1) утверждение программ разработки федеральных стандартов в порядке, установленном настоящим Федеральным законом;
- 2) утверждение федеральных стандартов и в пределах его компетенции отраслевых стандартов и обобщение практики их применения;
- 3) организация экспертизы проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 4) утверждение требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 5) участие в установленном порядке в разработке международных стандартов;
- 6) представление Российской Федерации в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 7) осуществление иных функций, предусмотренных Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и иными федеральными законами.

**1.2.4.** В Министерстве финансов Российской Федерации, в соответствии с Приказами Минфина РФ от 07.06.2005 № 110, с последующим изменениями, внесенными приказами от 14.02.2013 № 53 и от 19.05.2021 № 221, **обеспечение осуществления функций Министерства по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности возложены на Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности.**

1.2.5. В соответствии с пунктом 4.1 действующего Положения о Департаменте регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности (Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.05.2021 г. № 221) на данный Департамент возложены следующие полномочия:

- 1) подготовка для внесения в Правительство Российской Федерации проектов федеральных законов, нормативных правовых актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации;
- 2) подготовка официальных отзывов и заключений Правительства РФ на проекты федеральных законов, поправок Правительства РФ к проектам федеральных законов и другие документы, по которым требуется решение Президента РФ и Правительства РФ, по вопросам, относящимся к установленной сфере ведения Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности.

1.2.6. Таким образом, де-факто, субъектом государственного регулирования в сфере бухгалтерского учета является Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, возглавляемый с мая 2004 года по настоящее время Леонидом Зиновьевичем Шнейдманом.



### 1.3. Основные программно-целевые документы, определившие развитие бухгалтерского учета в РФ

1.3.1. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283)<sup>1</sup>.

В приложении к Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности приводился План мероприятий по реализации программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

**Результаты проведенного анализа выполнения Плана мероприятий по реализации программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности:**

Планируемое мероприятие	Оценка выполнения
<b>1. Совершенствование нормативного правового регулирования</b>	
Разработка проекта федерального закона о внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в том числе по вопросу проведения аттестации бухгалтеров.	Вступивший в силу 1 января 2013 года Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ), положений об обязательной аттестации бухгалтеров не содержит.  <b>Вывод:</b> не исполнено.
<b>2. Разработка и утверждение положений (стандартов) бухгалтерского учета</b>	
Разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету России.	Министерством финансов Российской Федерации издано 24 положения по бухгалтерскому учету, а также 6 федеральных стандартов по бухгалтерскому учету.  <b>Вывод:</b> частично исполнено, ввиду наличия проблемы неполноты правового регулирования, описанной в пункте 2.1 данного доклада.
Издание перевода на русский язык международных стандартов финансовой отчетности и словаря терминов, употребляемых в них.	Указанные ответственные исполнители словарь терминов, употребляемых в международных стандартах, не издали.

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»



	<p>Международные стандарты финансовой отчетности и разъяснения международных стандартов финансовой отчетности признаны на территории РФ Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации». И применяются при составлении консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», но не как документы в области регулирования бухгалтерского учета в РФ.</p> <p><b>Вывод:</b> исполнено частично.</p>
<p><b>3. Разработка и утверждение инструкций, методических указаний, комментариев</b></p>	
6. Разработка инструкций, методических указаний и рекомендаций по бухгалтерскому учету в разрезе отдельных положений (стандартов).	<p>Статья 21 Федерального закона от № 402-ФЗ не включает в состав документов в области регулирования бухгалтерского учета инструкции, методические указания и рекомендации, издаваемые органами государственного регулирования бухгалтерского учета.</p> <p>Были изданы, но утратили силу ввиду издания новых федеральных стандартов бухгалтерского учета Приказы Минфина:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»</li><li>2. от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»</li><li>3. от 26.12.2002 № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений,</li></ol>



	<p>специального оборудования и специальной одежды».</p> <p>Отсутствуют методические указания и рекомендации по бухгалтерскому учету нематериальных активов, финансовых вложений.</p>
Подготовка методических рекомендаций по учету затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг.	<p>Отсутствовали и отсутствуют.</p> <p><b>Вывод:</b> не исполнено.</p>
Пересмотр регистров бухгалтерского учета для:  а) коммерческих организаций;  в) профессиональных участников рынка ценных бумаг и инвестиционных фондов.	<p><b>Вывод:</b> не исполнено.</p> <p><b>Вывод:</b> не исполнено.</p>
Пересмотр первичной учетной документации с учетом требований рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности.	Госкомстатом изданы постановления по утверждению унифицированных форм первичной учетной документации, обязательное применение которых с 1 января 2013 года отменено.
<p><b>4. Формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета</b></p>	
Проведение аттестации профессиональных бухгалтеров (главных бухгалтеров и бухгалтеров-экспертов) в соответствии с законодательством	<p>Обязательное проведение аттестации бухгалтеров ни Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», ни Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» не предусмотрено.</p> <p><b>Вывод:</b> не исполнено.</p>
Разработка программы переподготовки сотрудников бухгалтерских служб.	Отсутствует.



5. Международное сотрудничество	
Организация международного центра по реформе бухгалтерского учета.	Выявлена Автономная Некоммерческая Организация «Международный центр реформы системы бухгалтерского учета», деятельность которой была прекращена 06.04.2009. Руководитель данной организации являлся руководителем 1750 организаций и учредителем 1201 организации.
Вступление в Комитет по международным стандартам финансовой отчетности.	Вступление России в Комитет по международным стандартам финансовой отчетности произошло в 2010 году. По состоянию на 10 июня 2025 ни одного представителя РФ в Совете по международным стандартам финансовой отчетности, ни среди попечителей фонда МСФО не обнаружено.
Организация взаимодействия с международными и национальными специализированными организациями.	Шнейдман Леонид Зиновьевич организует взаимодействие с международными и национальными специализированными организациями.
Обеспечение взаимодействия с Координационным советом по методологии бухгалтерского учета стран СНГ.	Шнейдман Леонид Зиновьевич является членом Координационного совета по методологии бухгалтерского учета стран СНГ.

1.3.2. Результаты проведенного анализа выполнения Плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику (утвержден распоряжением Правительства Российской Федерации от 22 мая 1998 г. № 587-р)<sup>2</sup>:

Наименование положений (стандартов)	Нормативный акт
<b>Общие вопросы раскрытия информации</b>	
Бухгалтерская отчетность	Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99)»

<sup>2</sup> Распоряжение Правительства РФ от 22.05.1998 № 587-р «Об утверждении Плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику»



Сводная бухгалтерская отчетность	Отсутствует.
Прибыль на акцию	Приказ Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию»
Информация по сегментам	Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000)»
Информация о связанных сторонах	Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 № 5н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000»
Прекращенные операции	Приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02»
Учетная политика организации	Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98»
Условные факты хозяйственной деятельности	Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 № 57н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/98»
События после отчетной даты	Приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)»
<b>Активы и обязательства организации</b>	
Основные средства	Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»
Материально-производственные запасы	Приказ Минфина РФ от 15.06.1998 № 25н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/98»
Нематериальные активы	Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 91н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000»



Финансовые вложения	Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02»
Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Приказ Минфина РФ от 10.01.2000 № 2н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000»
Реорганизация организаций	Приказ Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»
Аренда основных средств	Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
Доверительное управление имуществом	Приказ Минфина РФ от 24.12.1998 № 68н «Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом и Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества»
<b>Финансовые результаты деятельности организаций</b>	
Доходы организаций	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»
Затраты организации	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»
Договоры на капитальное строительство	Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)»
Расчеты по налогам	Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02»
Государственная помощь	Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000»

Как видно из приведенной таблицы, План внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику не соблюдался, стандарт, регламентирующий сводную отчетность не был принят.

Не соблюдались сроки внедрения стандартов (положений): согласно Плана крайний срок внедрения стандартов – 1999 год, но стандарты, включенные в план, принимались и в 2002, и в 2008 году. Положение (стандарт), регулирующий учет аренды основных средств, принят не был.

1.3.3. Результаты проведенного анализа исполнения Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, (утверждена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 01 июля 2004 г. № 180):

Этапы и мероприятия	Оценка степени реализации
<b>1 Этап: 2004–2007 годы</b>	
Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов.	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» был принят в 2010 году, то есть <b>с опозданием на три года</b> .
Утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО.	Федеральный закон № 402-ФЗ, статьей 20 которого провозглашено применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов вступил в силу с 1 января 2013 года, то есть <b>с опозданием на шесть лет</b> .
Совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету», которым утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), пунктом 6 которого установлены требования к учетной политике, лежащей в основе организации учетного процесса введен в действие с 1 января 2009 года, то есть <b>с опозданием на два года</b> .



Создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности	Федеральный закон № 402-ФЗ, статьей 22 которого определен состав субъектов регулирования, а статьями 23 и 24 установлены их функции, вступил в силу с 1 января 2013 года, то есть <b>с опозданием на 4 года</b> .
Создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», которым было осуществлено законодательное признание МСФО, был принят в 2010 году, то есть <b>с опозданием на три года</b> .  Введение в действие МСФО на территории РФ осуществлено Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации», то есть, <b>с опозданием на 4 года</b> .
Сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета	Сближения не произошло.
Активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии	Федеральный закон № 402-ФЗ, статьей 24 установлены функции субъектов негосударственного регулирования, вступил в силу с 1 января 2013 года, то есть <b>с опозданием на 4 года</b> .
Усиление контроля обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности.	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», которым была введена обязанность по раскрытию (опубликованию) консолидированной финансовой отчетности, был принят в 2010 году, то есть <b>с опозданием на три года</b> .



Совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности	<p>Приказ Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер» вступил в силу в 2015 году, то есть, <b>с опозданием на 7 лет.</b></p> <p>Приказ Минобрнауки РФ от 21.12.2009 № 747 «Об утверждении и введении в действие федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по направлению подготовки 080100 Экономика (квалификация (степень) "бакалавр")», который регламентировал подготовку обучающихся, в том числе и будущих учетных работников, вступил в силу в 2010 году. Каких-либо требований в части освоения МСФО не содержал.</p> <p>Какие-либо профессиональные стандарты и образовательные стандарты по подготовке пользователей бухгалтерской отчетности отсутствуют.</p> <p><b>Вывод:</b> не реализовано</p>
Развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности	<p>Вступление России в Комитет по международным стандартам финансовой отчетности произошло в 2010 году.</p> <p>По состоянию на 10 июня 2025 ни одного представителя РФ в Совете по международным стандартам финансовой отчетности, ни среди попечителей фонда МСФО не обнаружено.</p> <p><b>Вывод:</b> частично реализовано</p>
<b>2 Этап: 2008–2010 годы</b>	
Обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» был принят в



	<p>2010 году, то есть <b>с опозданием на три года.</b></p>
Оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов)	<p>Федеральный закон от № 402-ФЗ, не допускает составление бухгалтерской (финансовой) отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов).</p> <p><b>Вывод:</b> не реализован.</p>
Укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности	<p>Федеральный закон № 402-ФЗ, статьей 22 которого определен состав субъектов регулирования, а статьями 23 и 24 установлены их функции, вступил в силу с 1 января 2013 года, то есть <b>с опозданием на три года.</b></p> <p><b>Вывод:</b> своевременно не реализован</p>
Дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии.	<p>Федеральный закон от № 402-ФЗ, статьей 24 установлены функции субъектов негосударственного регулирования, вступил в силу с 1 января 2013 года, то есть <b>с опозданием на три года.</b></p>

**На основании приведенной выше таблицы можно сделать вывод, что данная Концепция своевременно и в полном объеме не реализована.**

1.3.4. Правительство Российской Федерации с 1 января 2013 года перестало осуществлять общее методологическое руководство бухгалтерским учетом, в связи с тем, что данная обязанность возлагалась на указанный орган исполнительной власти статьей 5 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». При этом, акты, изданные Правительством Российской Федерации до 1 января 2013 года, продолжают действовать несмотря на то, что поменялся состав документов, регулирующих бухгалтерский учет и были введены принципы регулирования бухгалтерского учета.



1.3.5. До настоящего времени без каких-либо изменений действует Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180), хотя, с 1 января 2013 года были пересмотрены подходы к регулированию бухгалтерского учета как в части изменения состава документов, принципов регулирования, так и в части процесса разработки и утверждения новых документов, регулирующих бухгалтерский учет. Каких-либо корректировок в указанную Концепцию не вносились.

1.3.6. Данная Концепция своевременно и в полном объеме **не была реализована**. И как следствие: провозглашенная в ней цель - *создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации, не достигнута*.

1.3.7. Результаты выполнения федеральным органом функции государственного регулирования и организации бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности имеют по совокупности следующие признаки:

1. Неполнота правового регулирования порядка учета объектов бухгалтерского учета, порядка их классификации, условий их принятия к учету и списанию.
2. Вопросы правомерности, обоснованности и целесообразности использования актов, не входящих в систему регулирования.
3. Наличие внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами различного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета и разными актами одного уровня регулирования.
4. Наличие внутренних конфликтов (противоречий) между положениями одного и того же акта регулирования.
5. Неопределенности в регулировании.

1.3.8. Подробное обоснование результатов проведенного анализа представлено в Разделе 2 настоящего Доклада.



## Раздел 2. ИТОГИ ВЫПОЛНЕНИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫМ ОРГАНОМ ФУНКЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

### 2.1. Неполнота правового регулирования порядка учета объектов бухгалтерского учета, порядка их классификации, условий их принятия к учету и списанию

Пункт 1 части 3 статьи 21 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» содержит положение о том, что федеральные стандарты бухгалтерского учета устанавливают определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете. При этом состав объектов бухгалтерского учета определен в статье 5 вышеуказанного Закона и включает в себя:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

2.1.1. В отношении таких объектов, как активы, обязательства, источники финансирования не установлены определения и признаки, ввиду отсутствия соответствующего федерального стандарта.

2.1.2. В отношении ряда отдельных объектов, которые могут быть квалифицированы как активы, либо обязательства, федеральными стандартами и приравненными к ним, в силу действия статьи 30 Закона, нормативными актами устанавливаются признаки (условия) признания отдельных видов активов и обязательств, но без определения общих для активов, либо обязательств, либо источников финансирования деятельности квалифицирующих признаков.

2.1.3. Неполнота регулирования приводит к тому, что при отсутствии универсальных понятий «активы», «обязательства», «источники финансирования деятельности» невозможно адекватно квалифицировать любой объект бухгалтерского учета, достоверно и однозначно соотнеся его с конкретным видом объекта, применить для него соответствующий вид оценок, и достоверно раскрыть сведения о нем в отчетности.

2.1.4. Отсутствуют в федеральных стандартах и предписанные пунктом 2 части 3 статьи 21 Закона допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета. В отдельных федеральных стандартах и приравненных к ним документах имеются подходы к оценке отдельных объектов, но опять же отсутствуют общие подходы к определению отдельных видов стоимости. Особенно это касается определения справедливой стоимости, отсутствие понятия и порядка

определения которой привело к вовлечению в регулирование актов, не предусмотренных в статье 21 Закона.

2.1.5. В качестве некой паллиативной меры для устранения данного пробела (лакуны) орган государственного регулирования предписывает руководствоваться положениями международных стандартов финансовой отчетности, которые, согласно статье 21 Закона к документам в области регулирования бухгалтерского учета в РФ не относятся.

2.1.6. Неполнотой правового регулирования является и отсутствие федерального стандарта, определяющего состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней, как того требует пункт 9 части 3 статьи 21 Закона. Отсутствие полноты регулирования в данном случае делает невозможным формирование достоверной последней бухгалтерской (финансовой) отчетности ликвидируемой организации.

2.1.7. В отношении организаций бюджетной сферы данные пробелы в регулировании отсутствуют ввиду того, что орган государственного регулирования издал Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», в котором и определил общие правила признания объектов и допустимые способы оценки.

2.1.8. В отношении всех остальных экономических субъектов, не относящихся к организациям государственного сектора, регулирование бухгалтерского учета которых осуществляется Министерством финансов России, подобный нормативный акт по настоящее время не издан. Тем самым, орган регулирования бухгалтерского учета создает неравные условия ведения хозяйственной деятельности и осуществляет дискриминацию по признаку формы собственности, что может являться нарушением статьи 8 Конституции РФ.

2.1.9. Как установлено пунктом 4 статьи 21 Закона, основной разработки федеральных и отраслевых стандартов являются международные стандарты финансовой отчетности. Неотъемлемым элементом международных стандартов финансовой отчетности являются Conceptual Framework for Financial Reporting (Концептуальные основы финансовой отчетности)<sup>3</sup> в части 4 которых установлены понятия активов, обязательств, капитала, доходов и расходов как элементов финансовой отчетности. Тем самым, отсутствие определений и признаков признания активов, обязательств и источников финансирования деятельности в федеральных стандартах бухгалтерского учета, при наличии данных положений в международных стандартах финансовой отчетности, свидетельствует о том, что документы в сфере регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации разрабатываются не в соответствии с международными стандартами, что является нарушением принципов

<sup>3</sup> Conceptual Framework for Financial Reporting [Электронный ресурс] – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf> (дата обращения: 01.01.2025)



регулирования бухгалтерского учета, то есть, несоблюдением положений статьи 20 Закона.

2.1.10. Издание нормативных актов, устанавливающих определения и признаки активов, обязательств и источников финансирования деятельности не предусмотрено ни Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена Постановлением Правительства РФ от 06 марта 1998 г. № 283), ни Планом внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику (утвержден распоряжением Правительства Российской Федерации от 22 мая 1998 г. № 587-р), ни Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180). Тем самым, введение понятий и признаков активов, обязательств, источников финансирования деятельности не было предусмотрено основными нормативными актами, определяющими проведение реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

2.1.11. Поскольку Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180) предусмотрено непосредственное использование МСФО, либо применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности, то разработка и внедрение в Российской Федерации нормативного акта, аналогичного по содержанию Conceptual Framework for Financial Reporting, в котором бы устанавливались понятия объектов и общие подходы к их оценке является необходимым условием и способом достижения данной цели. При этом, несмотря на то, что международные стандарты финансовой отчетности введены в действие на территории Российской Федерации для целей составления консолидированной финансовой отчетности, Концептуальные основы финансовой отчетности нормативным актом, изданными уполномоченным органом власти, для регулирования бухгалтерского учета организаций, не относимых к организациям бюджетной сферы, не внедрены и не являются обязательными для применения.

**Предложение (1):** разработать федеральный стандарт бухгалтерского учета, устанавливающий определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете, а также допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета, как того требуют подпункты 1 и 2 пункта 3 статьи 21 Закона.



## **2.2. Вопросы правомерности, обоснованности и целесообразности использования актов, не входящих в систему регулирования**

2.2.1. Пунктом 1 статьи 21 Закона установлен перечень документов в области регулирования бухгалтерского учета, который включает в себя:

- 1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;
- 2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;
- 3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации;
- 4) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 5) стандарты экономического субъекта.

Данный перечень является закрытым и исчерпывающим.

2.2.2. Применение так называемых «Международных стандартов финансовой отчетности» (далее «международные стандарты» или «МСФО») в качестве нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета законодательно не предусмотрено, поскольку, как следует из пункта 1 статьи 21 Закона МСФО не относится к документам в области регулирования бухгалтерского учета.

2.2.3. Закон не наделяет какой-либо орган исполнительной власти правом данный перечень расширять, вводя в него нормативные акты и иные документы, прямо не предусмотренные законодательством. А значит вовлечение в регулирование бухгалтерского учета актов, не указанных в Законе, противоречит ему.

2.2.4. В пункте 2 статьи 21 Закона указано, что обязательными для применения являются только федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета. Международные стандарты финансовой отчетности, как следует из данного положения, не являются обязательными для применения на территории РФ для ведения бухгалтерского учета.

2.2.5. В статье 3 Закона на уровне понятий, стандарты бухгалтерского учета и международные стандарты разделены. Как следует из понятия международного стандарта, приведенного в данной статье, применение его является обычаем в международном деловом обороте, а не установленной законодательством обязанностью.

2.2.6. Использование МСФО в качестве актов, не входящих в документы в области регулирования бухгалтерского учета, выявлено в следующих действующих нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет:

1. В Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (Далее по тексту – ПБУ 1/2008)<sup>4</sup>: пунктом 7.1 данного нормативного акта, определяющего порядок формирования учетной политики в отношении способов ведения бухгалтерского учета, не разработанных в федеральных стандартах, предписано использование организацией международных стандартов преимущественно перед федеральными стандартами и рекомендациями в области бухгалтерского учета. Тем самым, допускается возникновение ситуации, при которой учетная политика организации, как стандарт экономического субъекта, формируется не на основании нормативных актов, изданных уполномоченными органами власти Российской Федерации, а международных стандартов, которые могут противоречить федеральным и отраслевым стандартам бухгалтерского учета, что приводит к противоречиям стандартов экономического субъекта федеральным и отраслевым стандартам. А согласно части 15 статьи 21 Закона, стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

2. В Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (далее по тексту – ФСБУ 6/2020)<sup>5</sup>, в Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (далее по тексту - ФСБУ 26/2020)<sup>6</sup> и в Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (далее по тексту - ФСБУ 14/2022)<sup>7</sup>, в части регламентации порядка проведения проверки на обесценение в отношении различных составляющих внеоборотных активов. Так, в пункте 38 ФСБУ 6/2020, пункте 17 ФСБУ 26/2020 и пункте 43 ФСБУ 14/2022 имеется ссылка на Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н<sup>8</sup>). То есть, имеется прямое указание руководствоваться положениями международных стандартов при возникновении ситуаций, приводящих к обесценению внеоборотных активов определенного вида.

3. В ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020, ФСБУ 14/2022, в Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (далее по тексту – ФСБУ 28/2023)<sup>9</sup>, в Федеральном стандарте бухгалтерского учета

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету»

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

<sup>7</sup> Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»

<sup>8</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации»

<sup>9</sup> Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»

ФСБУ 5/2019 «Запасы» (далее по тексту – ФСБУ 5/2019) 10 в части порядка определения справедливой стоимости. Пункт 15 ФСБУ 6/2020, пункт 13 ФСБУ 26/2020, пункт 19 ФСБУ 14/2022, пункт 11 ФСБУ 28/2023 и пункт 14 ФСБУ 5/2019 содержат ссылку на Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенному в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н. То есть, имеется прямое указание на использование положений данного международного стандарта финансовой отчетности при определении экономическим субъектом величины справедливой стоимости.

4. В Федеральном стандарте бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее по тексту - ФСБУ 25/2018)11, в части расчета справедливой стоимости объектов, возникающих как последствия исполнения договоров аренды. Пункт 18 ФСБУ 25/2018 содержит ссылку на Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», который введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов РФ от 11 июля 2016 г. № 111н12. То есть, имеется указание на то, что определение справедливой стоимости объектов, возникающих при исполнении договоров аренды должно осуществляться не в соответствии с федеральными либо отраслевыми стандартами бухгалтерского учета, а в соответствии с международным стандартом.

**2.2.7. Включение «международных стандартов» в регулирование бухгалтерского учета в РФ не только противоречит действующему законодательству, но и вызывает сложности их практического применения, т. к. ни один орган власти Российской Федерации не в состоянии повлиять на их содержание, поскольку:**

1. Российская Федерация не представлена в составе членов Совета по международным стандартам финансовой отчетности<sup>13</sup>.

2. В составе попечителей Фонда международных стандартов финансовой отчетности на данный момент не имеется ни одного представителя Российской Федерации<sup>14</sup>.

3. Реальные возможности воздействовать содержание на «международных стандартов» у органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации, отсутствуют.

<sup>10</sup> Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»

<sup>11</sup> Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

<sup>12</sup> Приказ Минфина России от 11.07.2016 № 111н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации»

<sup>13</sup> International Accounting Standards Board // The IFRS foundation. – 2025. URL:

<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/#members> (дата обращения: 01.01.2025)

<sup>14</sup> IFRS Foundation Trustees // The IFRS foundation. – 2025. URL: <https://www.ifrs.org/groups/trustees-of-the-ifrs-foundation/#members> (дата обращения: 01.01.2025)



**4. Головной офис организации, разрабатывающей и продвигающей данные стандарты, - The IFRS foundation<sup>15</sup>, находится в Лондоне, (Великобритания), то есть в столице страны, включенной в перечень недружественных стран (распоряжение Правительства РФ от 5 марта 2022 г. № 430-р), что также создает дополнительные риски для регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.**

2.2.8. Акты, которыми вышеуказанные международные стандарты введены в действие на территории РФ, а конкретно, приказ Минфина России от 11.07.2016 № 111н и приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 2015 г. № 217н изданы в соответствии с Положением о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107. Данное Постановление Правительства РФ принято в соответствии с пунктом 3 статьи 3 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», который бухгалтерский учет в Российской Федерации не регулирует, в состав законодательства РФ о бухгалтерском учете не входит.

2.2.9. МСФО не могут напрямую быть использованы для регулирования бухгалтерского учета. Прямое регулирование учета на основе МСФО также противоречит пункту 4 статьи 20 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает «международные стандарты» в качестве основы разработки российских стандартов, по сути, вводя требования разработки аналогов, но оформленных и утвержденных в порядке, определенном для федеральных либо отраслевых стандартов бухгалтерского учета.

2.2.10. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283), План внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику (утвержден распоряжением Правительства Российской Федерации от 22 мая 1998 г. № 587-р), Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180) не предусматривают включение ссылок на международные стандарты в тексты российских документов в области регулирования бухгалтерского учета.

#### Предложения (2):

1. Разработать федеральный стандарт бухгалтерского учета, устанавливающий допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета.
2. Исключить ссылки на МСФО из упомянутых в пункте 2.2.6 настоящего доклада нормативных актов.

<sup>15</sup> The IFRS foundation site – 2025. URL: <https://www.ifrs.org/about-us/contact-us/#contact-us> (дата обращения: 01.01.2025)



### 2.3. Наличие внешних конфликтов (противоречий) между нормативными актами различного уровня регулирования порядка ведения бухгалтерского учета и разными актами одного уровня регулирования

Внешние конфликты, то есть противоречия между актами различного уровня регулирования и разными актами одного уровня регулирования выявлены при сравнении положений:

1. Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и нормативных актов, изданных Министерством финансов России как в период до 1 января 2013, так и в последующий период.

2. Положений по бухгалтерскому учету, федеральных стандартов бухгалтерского учета и иных документов в сфере регулирования бухгалтерского учета.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (утверждена Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283), План внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику (утвержден распоряжением Правительства РФ от 22 мая 1998 г. № 587-р), Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в российской федерации на среднесрочную перспективу (одобрена Приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180) не допускают возможность возникновения таких противоречий и конфликтов, а предписывают развивать бухгалтерский учет в направлении сокращения и предотвращения противоречий законодательству РФ о бухгалтерском учете, а также не допускать противоречия как между актами регулирования, так и в самом тексте нормативного акта.

#### Предложения (3):

1. Ввести ответственность для лиц, проводивших экспертизу проекта стандарта в форме исключения лица из состава Совета по стандартам бухгалтерского учета.
2. Дополнить состав функций уполномоченного государственного органа (статья 23 Закона), внесением изменений и дополнений в принятые стандарты бухгалтерского учета.



### **2.3.1. Конфликты (противоречия) положений Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»**

Конфликты Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (далее по тексту - ФСБУ 27/2021)<sup>16</sup> включают такие противоречия, как:

1. Расширение перечня обязательных реквизитов первичного учетного документа.
2. Несоответствия требований к системе регистров бухгалтерского учета положениям Закона.
3. Расхождение в порядке внесения исправлений в регистр бухгалтерского учета.
4. Отсутствие положений о регулировании разногласий, предусмотренные Законом.
5. Отсутствие развития предусмотренных в Законе положений о запрете отражения мнимых и притворных объектов.
6. Игнорирование требований Закона.
7. Введение обязанности хранения документов на территории РФ.

Расширение перечня обязательных реквизитов первичного учетного документа заключается в следующем. Перечень обязательных реквизитов первичного учетного документа установлен частью 2 статьи 9 Закона. Данный перечень является закрытым и статьей 9 не установлено право органа регулирования бухгалтерского учета данный перечень дополнять. Помимо этого, пункт 4 части 3 статьи 21 Закона устанавливает, что федеральные стандарты бухгалтерского учета устанавливают требования к документам бухгалтерского учета, но не разрешает вводить федеральными стандартами дополнительные реквизиты документов, сверх установленных Законом. Однако, подпунктом «б» пункта 8 ФСБУ 27/2021 введено обязательное требование указания даты совершения факта хозяйственной жизни, если она отличается от даты составления первичного учетного документа. Часть 2 статьи 9 Закона такой реквизит не содержит, а значит, отсутствует установленное Законом предписание по заполнению данного реквизита. Аналогично и подпункт «в» пункта 8 ФСБУ 27/2021 содержит требование указания реквизитов оправдательного документа, что также не предусмотрено Законом.

Наличие данного противоречия может привести к возникновению конфликтов экономического субъекта и аудиторов, иных субъектов, осуществляющих контроль деятельности, поскольку экономический субъект может посчитать достаточным в форме документа предусмотреть исключительно реквизиты, предписанные Законом, тогда как у проверяющим может быть мнение о необходимости расширения перечня реквизитов, исходя из требований ФСБУ 27/2021. И субъекты контроля могут квалифицировать первичный учетный документ, не включающий реквизиты, предписанные сверх требований Закона ФСБУ 27/2021, как незаполненный, либо заполненный с нарушениями и содержащий недостоверные

<sup>16</sup> Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»



сведения. И квалифицировать действия должностных лиц экономического субъекта по принятию к учету данных документов, как формирующих состав административного правонарушения, предусмотренный статьей 15.11 КоАП РФ<sup>17</sup>. Пункт 1 статьи 252 НК РФ<sup>18</sup> в качестве одного из требований к расходам, определяемым для целей исчисления налога на прибыль организаций, устанавливает документальное подтверждение, то есть, подтверждение документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Законодательство РФ по налогам и сборам не содержит понятие документального подтверждения, поэтому, в силу действия статьи 11 НК РФ<sup>19</sup>, должно быть использовано понятие, которое применяется в других отраслях законодательства. Поэтому, при возникновении налогового спора суды, при оценке документального подтверждения ссылаются на положения законодательства о бухгалтерском учете, поскольку именно в нем определены требования к документированию операций (Определение ВАС РФ от 20.11.2013 № ВАС-12604/13, и др.). В этой связи, возможно возникновение налогового спора, если должностные лица налоговых органов, осуществляющие налоговый контроль посчитают, что первичные документы, которые не содержат все предписанные ФСБУ 27/2021 реквизиты, оформлены не в соответствии с законодательством РФ, соответственно такие документы не могут являться документальным подтверждением расходов, а значит и уменьшение на налогооблагаемой прибыли на величину данных расходов является незаконным и приводит к возникновению состава налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 НК РФ, либо статьей 120 НК РФ.

Такие дополнительные требования сверх предусмотренных Законом повышают затраты времени на оформление документа, его проверку и обработку, затраты времени на осуществление последующего контроля, усложняют форму документа. А также делают возможным оформление документа не при совершении факта хозяйственной жизни, либо непосредственно после его окончания, как того требует часть 3 статьи 9 Закона, а в любой другой момент времени, в том числе значительно отстоящий от фактической даты совершения факта хозяйственной жизни. Составление документа в более поздние даты, нежели чем дата совершения (окончания) факта хозяйственной жизни может привести к утрате части сведений о факте и несвоевременной регистрации сведений о факте в регистрах бухгалтерского учета. А поскольку, как того требует пункт 1 статьи 13 Закона, бухгалтерская (финансовая) отчетности должна составляться на основании данных регистров бухгалтерского учета, то несвоевременная регистрация факта может привести к тому, что информация о данным факте не будет отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности того периода, к которому данный факт относится, либо в котором он имел место быть. То есть, бухгалтерская (финансовая) отчетность в таком случае не будет являться достоверной.

<sup>17</sup> Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ

<sup>18</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ

<sup>19</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ



**Предложение (4): исключить подпункты «б» и «в» пункта 8 из ФСБУ 27/2021.**

**2.3.2. Несоответствия требований Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» к системе регистров бухгалтерского учета, содержащихся в ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете", утвержденного Приказом Минфина РФ от 16.04.2021 № 62н**

2.3.2.1. В части несоответствия требований к системе регистров бухгалтерского учета, установленных ФСБУ 27/2021, выявлено следующее:

Пункт 10 ФСБУ 27/2021 содержит конкретный перечень требований к системе регистров, которого нет в статье 10 Закона. При этом подпункт 4 части 3 статьи 21 Закона устанавливает, что федеральные стандарты устанавливают требования к документам бухгалтерского учета, а не к системе регистров. Тем самым, вводя требования к системе регистров, орган государственного регулирования вышел за пределы объекта регулирования, предписанного Законом.

**Последствием** такого конфликта является то, что, определяя систему требований к регистрам, субъект государственного регулирования установил условия, при которых записи в регистрах бухгалтерского учета признаются достоверными. Тем самым, не соответствие системы регистров установленных ФСБУ 27/2021 требованиям может привести к квалификации субъектами контроля недостоверными как отраженных в регистрах сведениях об объектах, так и итоговых данных регистров, на основании которых была сформирована бухгалтерская (финансовая) отчетность, а значит и сама бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной. Наличие такого мнения субъекта контроля приводит к возникновению конфликтов и возможным репутационным и иным потерям.

**Предложение (5): отменить пункт 10 ФСБУ 27/2021.**

2.3.2.2. Содержащееся в подпункте «а» пункта 10 ФСБУ 27/2021 требование полноты не соответствует аналогичному требованию, изложенному в пункте 2 статьи 10 Закона. Требование полноты в ФСБУ 27/2021 предполагает получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям, что соответствует уместности. Тогда как требование полноты, установленное Законом, предусматривает запрет пропусков и изъятий, за исключением мнимых и притворных объектов. То есть, ФСБУ 27/2021 в данной части противоречит Закону.

**Последствием** данного конфликта является то, что следование положениям ФСБУ 27/2021, а именно, получение информации, необходимой заинтересованным пользователям, может привести к тому, что информация, не интересная пользователям в регистрах бухгалтерского учета не будет отражена, то есть будет



допущен пропуск или изъятие информации, что является нарушением Закона и приведет к недостоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложение (6):** отменить подпункт «а» пункта 10 ФСБУ 27/2021.

2.3.2.3. Содержащееся в подпункте «ж» пункта 10 ФСБУ 27/2021 требование своевременности противоречит пункту 1 статьи 10 Закона. Требование своевременности раскрыто в ФСБУ 27/2021 как формирование информации об объектах бухгалтерского учета в период, когда эта информация необходима ее пользователям, что больше соответствует уместности, либо полезности. Тогда как, пункт 1 статьи 10 Закона определяет своевременность как своевременную регистрацию и накопление информации в регистрах, то есть без указания на необходимость использования информации пользователями, а по сути, по мере совершения фактов хозяйственной жизни.

**Последствие** данного конфликта проявляется в том, что формирование информации об объекте не в момент его возникновения, а в момент, когда информация необходима пользователям приведет к тому, что сведения в регистрах будут отражены несвоевременно, что приведет к недостоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, сформированной на основании итоговых данных регистров бухгалтерского учета.

**Предложение (7):** отменить подпункт «ж» пункта 10 ФСБУ 27/2021.

2.3.2.4. Содержащееся подпункте «з» пункта 10 ФСБУ 27/2021 требование юридической значимости содержащихся в регистрах учетных записей не обеспечено с позиций Закона, поскольку пункт 3 статьи 9 Закона освобождает от ответственности лицо, заполняющее и обрабатывающее регистр при недостоверности данных, содержащихся в первичных учетных документах, представленных другим лицом. Кроме того, регистры бухгалтерского учета, как следует из пункта 1 статьи 10 Закона предназначены для регистрации и накопления информации, а никак не для использования для доказывания каких-либо обстоятельств в суде или ином органе.

**Последствие:** правоохранительные органы, исходя из требования юридической значимости, могут основывать обвинение не на всей совокупности доказательств, собранных по делу, а только и исключительно на основании регистров бухгалтерского учета, не исследуя первичные учетные документы. То есть, отсутствие (или наоборот, наличие) записи о факте хозяйственной жизни в регистре бухгалтерского учета может иметь не только последствия, установленные для правонарушений по статье 15.11 КоАП РФ, а как преступления.

Налоговые органы в рамках осуществления налогового контроля могут основывать свое мнение о наличии состава налогового правонарушения не на



основании исследования всей совокупности документов, а исключительно на основании регистров бухгалтерского учета, то есть без документального подтверждения факта нарушения законодательства РФ о налогах и сборах, что противоречит подпункту 12 пункта 3 статьи 100 НК РФ.

**Предложение (8):** исключить подпункт «з» пункта 10 из ФСБУ 27/2021.

2.3.2.5. Подпункт «е» пункта 10 ФСБУ 27/2021 определяет требование достоверности информации, отраженной в регистрах бухгалтерского учета через точность и полноту представления объектов. Данное положение неверно и противоречит Закону и иным нормативным актам, по следующим основаниям:

- регистры, как следует из пункта 1 статьи 10 Закона предназначены для регистрации и накопления информации, а не для ее представления, поскольку представление информации осуществляется посредством составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- понятие точности представления не приведено в ФСБУ 27/2021, что делает невозможным обеспечение соблюдения данного требования;
- фигурирующая в требовании достоверности полнота установлена в качестве самостоятельного требования (подпункт «а» пункта 10 ФСБУ 27/2021) и ее определение в качестве элемента достоверности видится не корректным;
- результатом деятельности учетной системы является бухгалтерская (финансовая) отчетность, то и все остальные элементы системы (а система регистров является элементом учетной системы) должны функционировать таким образом, чтобы обеспечить соответствие требованиям, предъявляемым к бухгалтерской (финансовой) отчетности, поэтому требование достоверности, установленное в пункте 10 ФСБУ 27/2021 должно совпадать с условиями достоверности, приведенным в пункте 69 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»<sup>20</sup> (далее по тексту – ФСБУ 4/2023), однако при сравнении данных норм выявлено противоречие.

**Последствие:** следование ФСБУ 27/2021 приводит к нарушению условий достоверности, установленных пунктом 69 ФСБУ 4/2023 и признании бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной.

**Предложение (9):** исключить подпункт «е» пункта 10 из ФСБУ 27/2021.

<sup>20</sup> Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 "Бухгалтерская (финансовая) отчетность»

2.3.2.6. Расхождение в порядке внесения исправлений в регистр бухгалтерского учета заключаются в следующем: пункт 8 статьи 10 Закона разрешает вносить исправления в регистр бухгалтерского учета только санкционированные лицами, ответственными за ведение регистра. В разделе III ФСБУ 27/2021 в части исправления регистров не содержится указаний на такое санкционирование, а также на то, что отметка о внесенном исправлении должна содержать указание на такое санкционирование.

**Последствие:** следование требованиям ФСБУ 27/2021 может привести к квалификации исправления, не соответствующего требованиям как несовершенного, что приведет к признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной. Кроме того, признание исправления несовершенным лишает должностное лицо, привлекаемое к ответственности по статье 15.11 КоАП РФ, права на освобождение от ответственности, предусмотренное пунктом 2 статьи 15.11 КоАП РФ.

**Предложение (10):** дополнить пункт 22 ФСБУ 27/2021 абзацами следующего содержания:

Исправление в регистре бухгалтерского учета должно быть санкционировано лицами, ответственными за ведение данного регистра и содержать надпись «Санкционировано».

2.3.2.7. Отсутствие положений о регулировании разногласий, предусмотренные Законом, проявляются в том, что в ФСБУ 27/2021 не регламентирован порядок действий с документами, составленными в отношении фактов хозяйственной жизни, в отношении которых имеются разногласия между руководителем и главным бухгалтером, что предусмотрено в пункте 8 статьи 7 Закона.

**Последствие:** отсутствие регламентации действий с документами, в отношении которых имеются разногласия, может привести к тому, что данные документы могут быть приняты к учету без соблюдения порядка, установленного Законом, что может привести к принятию к учету документов и регистрации мнимых и притворных объектов, по есть, к совершению административного правонарушения, предусмотренного статьей 15.11 КоАП РФ.

**Предложение (11):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктом 17.1 следующего содержания:

17.1. К первичным документам, оформляющим объекты бухгалтерского учета, по которым возникли разногласия в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно быть



приложено письменное распоряжение руководителя экономического субъекта. Руководитель в этом случае несет единоличную ответственность за созданную при регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета информацию, а также за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

2.3.2.8. Отсутствие развития предусмотренных в Законе положений о запрете отражения мнимых и притворных объектов заключается в том, что в ФСБУ 27/2021 не определен порядок действий учетного персонала при выявлении документов, оформляющих мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, запрет на отражение которых в регистрах установлен пунктом 2 статьи 10 Закона. Отсутствие подобной регламентации затруднит действия сотрудника учетной службы при возникновении такой ситуации.

**Последствие:** отсутствие регламентации действий с документами, оформляющими мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, может привести к тому, что данные документы могут быть приняты к учету без соблюдения порядка, установленного Законом, что может привести к принятию к учету документов и регистрации мнимых и притворных объектов, по есть, к совершению административного правонарушения, предусмотренного статьей 15.11 КоАП РФ.

**Предложение (12):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктом 17.2 следующего содержания:

17.2. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Не допускается регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимых или притворных объектов бухгалтерского учета.

При выявлении документов по не имевшим места фактам хозяйственной жизни, документов, оформляющих мнимые или притворные объекты бухгалтерского учета, главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно уведомить руководителя экономического субъекта для принятия соответствующего решения.

В случае, если руководитель принял решение о принятии к бухгалтерскому учету документов, либо о регистрации объектов в регистрах бухгалтерского учета, то указанное решение оформляется письменным распоряжением, которое должно быть приложено к первичному документу или регистру бухгалтерского учета. Руководитель в этом случае несет единоличную ответственность за созданную при регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета информацию, а



также за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

2.3.2.9. Игнорирование требований Закона заключается в следующем. Между нормами Закона и ФСБУ 27/2021 есть несогласованность: пункт 3 статьи 9 Закона устанавливает, что письменные требования главного бухгалтера в отношении соблюдения порядка документирования фактов хозяйственной жизни, представления необходимых документов являются обязательными, тогда как в ФСБУ 27/2021 данное требование Закона проигнорировано. Однако, оно должно было быть учтено, как минимум в части разработки документооборота и контроля его соблюдения.

**Последствие:** принижение роли главного бухгалтера (иного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета) приводит к ухудшению управления учетным процессом, что приводит к непредставлению, либо несвоевременному представлению документов в учетную службу (лицу, на которого возложено ведение бухгалтерского учета), что приведет к неполноте или несвоевременности отражения информации в регистрах и получение на их основе недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложение (13):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктами 31 и 32 следующего содержания:

31. Документооборот в экономическом субъекте регламентируется соответствующим графиком. Разработка указанного графика может быть возложена на главного бухгалтера, иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. График должен предусматривать построение рационального документооборота, минимально необходимое время нахождения документа у должностных лиц экономического субъекта, ответственных за составление, исполнение и обработку, минимальное количество должностных лиц, участвующих в создании, исполнении и обработке документов, своевременную и полную регистрацию и накопление данных первичных документов в регистрах бухгалтерского учета.

32. Требования главного бухгалтера, составленные в письменной форме, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в отношении соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни, представления документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицу, с которым заключен договор



об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, обязательны для всех работников экономического субъекта.

Главный бухгалтер, либо иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, осуществляет контроль соблюдения графика документооборота. При выявлении фактов несвоевременного оформления первичных учетных документов, несвоевременной передачи их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также недостоверности содержащихся в них данных, главный бухгалтер, либо иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета сообщает об этом руководителю экономического субъекта.

2.3.2.10. Обязанность хранения документов на территории РФ установлена пунктом 25 ФСБУ 27/2021. Из анализа положений Закона, можно установить, что требования по хранению документов на территории РФ им не установлены. Как следует из подпункта 4 пункта 3 статьи 21 Закона, федеральные стандарты определяют требования к документам и документообороту, а не к исполнению обязанности по хранению документов, следовательно, вводя ограниченную обязанность по хранению документов на территории РФ (пункт 25 ФСБУ 27/2021), Министерство финансов РФ могло выйти за пределы собственной компетенции, расширив обязанности, установленные законом.

**Последствия:** хранение документов на территории РФ может войти в конфликт с положениями законодательства государств, на территории которых находится экономический субъект, что может привести к привлечению к ответственности по законодательству иностранных государств.

**Предложение (14):** исключить пункт 25 ФСБУ 27/2021.

### 2.3.3. Несоответствия требований Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного Приказом Минфина РФ от 04.10.2023 № 157н

Выявлены следующие конфликты между ФСБУ 4/2023 и Законом:

1. Использование разных понятий для определения периода составления промежуточной отчетности.
2. Введение требований к промежуточной отчетности, выходящих за пределы предмета регулирования, установленные Законом.
3. Применение разных понятий.
4. Установление требований по оформлению отчетности.

2.3.3.1. Использование разных понятий для определения периода составления промежуточной отчетности проявляется в следующем. Пункт 55 ФСБУ 4/2023 вводит понятие «промежуточный отчетный период». Пункт 4 статьи 15 Федерального закона для этих целей – определения периода, за который составляется промежуточная отчетность, использует другое понятие «отчетный период для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности». Тем самым, выявлен возможный конфликт в виде формального противоречия положений рассматриваемых нормативных актов.

**Последствие:** следование ФСБУ 4/2023 может привести к квалификации таких действий по статье 15.11 КоАП РФ.

**Предложение (15):** привести пункт 55 ФСБУ 4/2023 в соответствие с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2.3.3.2. Требования к промежуточной отчетности установлены пунктами 55–57 ФСБУ 4/2023. При этом часть 3 статьи 14 Закона определяет, что федеральные стандарты бухгалтерского учета могут устанавливать исключительно состав промежуточной отчетности. Аналогично и пункт 6 части 3 статьи 21 Федерального закона не содержит указаний на то, что в стандартах могут приводиться требования по раскрытию информации в промежуточной отчетности.

**Последствия:** следование положениям ФСБУ 4/2023 может привести к квалификации промежуточной отчетности, составленной с нарушением положений Закона как недостоверной.

**Предложение (16):** отменить пункты 55–57 ФСБУ 4/2023.

2.3.3.3. Применение разных понятий проявляется в следующем: ФСБУ 4/2023 оперирует таким видом объекта бухгалтерского учета, как капитал (пункты 9, 21 ФСБУ 4/2023). Однако, в статье 5 Закона такой вид объектов бухгалтерского учета, как капитал, не установлен, а предусмотрены некие источники финансирования деятельности, понятие которых отсутствует как в самом Законе, так и в иных нормативных актах. При этом ФСБУ 4/2023, по сути, уравнивает понятие «капитал» и «источники финансирования деятельности», хотя формально в ФСБУ 4/2023 положение о равенстве этих двух понятий отсутствует.

**Последствие:** отсутствие понятия «источники финансирования деятельности» и подмена его понятием «капитал» могут привести к неверной квалификации объекта бухгалтерского учета в качестве источника финансирования деятельности или капитала, следствием чего является недостоверное отражение сведений о данных объектах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.



**Предложение (17):** привести пункты 9 и 21 ФСБУ 4/2023 с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2.3.3.4. В части требований по оформлению отчетности выявлено следующее: в IV разделе ФСБУ 4/2023 приведены положения, определяющие порядок оформления бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом, как следует из подпункта 6 части 3 статьи 21 Федерального закона, федеральные стандарты бухгалтерского учета не могут устанавливать требования по оформлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отсюда, можно сделать вывод о том, что весь раздел IV противоречит Закону, а орган, издавший данный нормативный акт, вышел за пределы полномочий, предоставленных Законом.

**Последствие:** следование ФСБУ 4/2023 могут привести к квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной.

**Предложение (18):** Слова «IV. Порядок оформления бухгалтерской отчетности» из ФСБУ 4/2023 исключить. Раздел V считать разделом IV.

2.3.3.5. Пункт 68 ФСБУ 4/2023 содержит требование подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности руководителем экономического субъекта и иными лицами, если это предусмотрено учредительными документами. Однако, пункт 8 статьи 13 Закона указывает на то, что обязательна лишь подпись руководителя экономического субъекта. При этом, каких-либо требований к содержанию и оформлению реквизита «подпись» Закон не содержит, в отличие от абзаца 2 пункта 68 ФСБУ 4/2023.

**Последствия:** данным требованиям ФСБУ 4/2023 могут начать следовать либо субъекты контроля, либо налоговые органы при формировании Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это может привести к признанию отчетности, подписанной исходя из требований Закона исключительно руководителем, как не составленной и к отказу в принятии ее для целей контроля или к включению в состав Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложение (19):** пункт 68 ФСБУ 4/2023 привести в соответствие с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" или отменить.



### 2.3.4. Несоответствия требований Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ28/2023 «Инвентаризация», утвержденного Приказом Минфина РФ от 13.01.2023 № 4н

Выявлены следующие конфликты ФСБУ 28/2023 и Федерального закона от 12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

1. Специфика отражения результатов инвентаризации.
2. Случай обязательного проведения инвентаризации.

2.3.4.1. В части специфики отражения результатов инвентаризации установлено следующее: часть 4 статьи 11 Закона предписывает результаты инвентаризации отражать в учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводится инвентаризация. В абзаце 1 пункта 10 ФСБУ 28/2023 приводится дословная цитата положений Закона, но затем, в подпунктах «а», «б» и «в» установлены особенности отражения результатов инвентаризации. То есть, данным пунктом установлен особый порядок применения норм Закона. Однако, как следует из подпункта 4 пункта 3 статьи 21 Закона, федеральные стандарты бухгалтерского учета не определяют специфику отражения результатов инвентаризации. Тем самым, в этой части положения ФСБУ 28/2023 выходят за предмет регулирования, установленный Законом.

**Последствия:** следование положениям ФСБУ 28/2023, противоречащим Закону, может привести к недостоверному отражению объектов бухгалтерского учета в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также несоблюдению требований об обязательном проведении инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (подпункт «а» пункта 15 ФСБУ 28/2023).

**Предложение (20):** отменить подпункты «а», «б» и «в» пункта 10 ФСБУ 28/2023.

2.3.4.2. В отношении случаев обязательного проведения инвентаризации выявлено, что часть 3 статьи 11 Закона предписывает проведение инвентаризации в случаях, установленных законами, федеральными и отраслевыми стандартами. А пункт 15 ФСБУ 28/2023 не содержит указаний на то, что отраслевые стандарты также могут вводить дополнительные случаи обязательной инвентаризации, сверх предусмотренных данным стандартом.

**Последствия:** возможно непроведение инвентаризации в случаях, предусмотренных отраслевыми стандартами.

**Предложение (20):** привести пункт 15 ФСБУ 28/2023 в соответствие с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".



## 2.4. Наличие конфликтов (противоречий) нормативных актов, изданных Министерством финансов РФ

### 2.4.1. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 16.04.2021 № 62н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н

В части конфликтов данного стандарта с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н<sup>21</sup>) (далее по тексту – Положение) выявлены расхождения в части:

1. Работа с документами, составленными на иностранном языке.
2. Отсутствие обязательных требований главного бухгалтера по документированию операций.
3. Отсутствие подходов по включению дополнительных реквизитов.
4. Отсутствие обязательной подписи главного бухгалтера на ряде документов.
5. Не предусмотрено применение сводных документов.
6. Определение видов регистров.
7. Не распространяется режим коммерческой тайны на содержание регистров.

2.4.1.1. В части работы с документами, составленными на иностранном языке, установлено следующее: пункт 9 Положения предписывает осуществлять построчный перевод всех без исключения документов на русский язык. Тогда как пункт 6 ФСБУ 27/2021 предусматривает отказ от составления документа на русском языке, если законодательство иностранного государства предусматривает составление документа на иностранном языке, хотя в тексте ФСБУ 27/2021 не сказано об отсутствии обязанности перевода документа на русский язык. То есть, возникает коллизия между вышеуказанным Положением и ФСБУ 27/2021.

**Последствие:** отсутствие перевода на русский язык документа, составленного на иностранном языке, соответствует положениям Закона, но может усложнить проведение контроля, а также необходимость перевода на русский язык документов, составленных на иностранном языке, согласно подпункту 4 пункта 9 статьи 89 НК РФ основанием для приостановления проведения выездной налоговой проверки.

**Предложение (21):** либо отменить пункт 9 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, как несоответствующий Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", либо отменить пункт 6 ФСБУ 27/2021.

<sup>21</sup> Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»



2.4.1.2. В ФСБУ 27/2021 отсутствует установленная пунктом 12 Положения обязательность требований главного бухгалтера по документированию операций для всех сотрудников экономического субъекта. Данное требование необходимо учитывать при организации документооборота.

**Последствие:** отсутствие в ФСБУ 27/2021 указания на обязательность требований главного бухгалтера принижает его роль в организации и может лишить его способа воздействия на лиц, несвоевременно представляющих документы и необходимые сведения для отражения в бухгалтерском учете. А это приводит к несвоевременности отражения сведений, либо к неотражению сведений о фактах хозяйственной жизни, и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложения (22):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктами 31 и 32 следующего содержания:

31. Документооборот в экономическом субъекте регламентируется соответствующим графиком. Разработка указанного графика может быть возложена на главного бухгалтера, иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. График должен предусматривать построение рационального документооборота, минимально необходимое время нахождения документа у должностных лиц экономического субъекта, ответственных за составление, исполнение и обработку, минимальное количество должностных лиц, участвующих в создании, исполнении и обработке документов, своевременную и полную регистрацию и накопление данных первичных документов в регистрах бухгалтерского учета.

32. Требования в письменной форме главного бухгалтера, иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в отношении соблюдения установленного порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни, представления документов (сведений), необходимых для ведения бухгалтерского учета, должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицу, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, обязательны для всех работников экономического субъекта.

Главный бухгалтер, либо иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, осуществляет контроль соблюдения графика документооборота. При выявлении фактов несвоевременного оформления первичных учетных документов, несвоевременной передачи их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также недостоверности содержащихся в них данных, главный бухгалтер, либо иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицо, с которым заключен



договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета сообщает об этом руководителю экономического субъекта.

2.4.1.3. В ФСБУ 27/2021 не установлены подходы по включению в форму документа дополнительных реквизитов, установлено право на включение реквизитов, тогда как пункт 13 Положения предусматривает включение добавочных реквизитов исходя из характера операции, требований нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет, методических указаний и рекомендаций по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации.

**Последствие:** отсутствие подходов может привести к включению в форму документа излишних реквизитов, что приведет к росту затрат труда на его оформление, проверку, обработку. Рост времени обработки документа может привести к несвоевременному отражению сведений о фактах хозяйственной жизни, содержащихся в первичных учетных документах в регистрах бухгалтерского учета, а значит, приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая формируется на основании итоговых данных регистров бухгалтерского учета.

**Предложение (23):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктом 9.1 следующего содержания:

9.1. Первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, предусмотренные законодательством РФ о бухгалтерском учете. В первичный учетный документ может содержать дополнительные реквизиты, если их включение обусловлено требованиями федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, содержанием факта хозяйственной жизни, составом совершаемых с первичным учетным документом действий.

2.4.1.4. В ФСБУ 27/2021 отсутствует указание на обязательное наличие подписи главного бухгалтера на документах с операциями с денежными средствами, а также на недействительность ряда документов без подписи главного бухгалтера, что предусмотрено пунктом 14 Положения. Отсутствуют указания, определяющие действия сотрудников учетной службы в случае получения таких документов. В ФСБУ 27/2021 также не определен порядок действий при возникновении разногласий между руководителем и главным бухгалтером в части исполнения документов.

**Последствие:** данное противоречие может привести к тому, что при следовании экономическим субъектом положениям ФСБУ 27/2021, а субъектами контроля (включая и налоговые органы) нормам Положения, возникнет спор о действительности документа, на котором отсутствует подпись главного бухгалтера и обоснованности производства записей в регистрах бухгалтерского учета на



основании данных документов и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей сведения о фактах, оформленных, по мнению субъекта контроля, ненадлежащим образом.

**Предложение (24):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктом 17.3. следующего содержания:

17.3. Первичные учетные документы, оформляющие факты хозяйственной жизни с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером, либо иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, или уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера либо иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (за исключением документов, подписываемых руководителем федерального органа исполнительной власти, особенности оформления которых определяются отдельными указаниями Министерства финансов Российской Федерации). Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

2.4.1.5. Пунктом 17 Положения предусматривает составление сводных документов, тогда как ФСБУ 27/2021 это не предусмотрено.

**Последствие:** использование сводных документов, не предусмотренное ФСБУ 27/2021 может быть квалифицировано субъектами контроля как отсутствие документального оформления фактов хозяйственной жизни, и произведенные в регистрах бухгалтерского учета записи, как безосновательные, а составленную на основании итоговых данных регистров бухгалтерского учета бухгалтерскую (финансовую) отчетность как недостоверную.

**Предложение (25):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктом 17.4 следующего содержания:

17.4. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о фактах хозяйственной жизни на основе первичных учетных документов могут составляться сводные учетные документы, на основании которых может производится регистрация и накопление сведений о фактах хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета.

2.4.1.6. В ФСБУ 27/2021 не определены возможные виды (формы) регистров, при этом пункт 19 Положения предусматривает виды регистров.

**Последствие:** отсутствие указания на виды регистров может привести к тому, что субъект контроля может квалифицировать на основании пункта 19 Положения составленные экономическим субъектом регистры как не соответствующие предписанным видам, то есть, не составленными надлежащим образом, а бухгалтерскую (финансовую) отчетность, сформированную на основании данных регистров признать недостоверной. При этом, указанные в пункте 19 Положения виды регистров являются анахронизмами.

**Предложение (26):** дополнить ФСБУ 27/2021 соответствующим пунктом, либо исключить пункт 19 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34.

2.4.1.7. Пункт 22 Положения распространяет режим коммерческой тайны на содержание регистров. Тогда как ФСБУ 27/2021 не учитывает необходимость обеспечения режима коммерческой тайны в отношении регистров бухгалтерского учета.

**Последствие:** усложнение доказывания причинения вреда в результате разглашения коммерческой тайны.

**Предложение (27):** дополнить ФСБУ 27/2021 пунктом 17.5 следующего содержания:

17.5. Сведения, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, являются коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации – государственной тайной.

2.4.1.8. В части ФСБУ 4/2023 расхождения выявлены при сравнении требования достоверности, приведенные в пункте 69 ФСБУ 4/2023 и в пункте 10 ФСБУ 27/2021. ФСБУ 4/2033 определяет достоверность через, преимущественно, соответствие требованиям федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, тогда как пункт 10 ФСБУ 27/2021 определяет достоверность как некую полноту и точность представления объектов бухгалтерского учета.

**Последствие:** следование нормам ФСБУ 27/2021 приведет к несоответствию требованиям пункта 69 ФСБУ 4/2023 и квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной.



**Предложение (28):** привести пункт 10 ФСБУ 27/2021 в соответствие с пунктом 69 ФСБУ 4/2023.

2.4.1.9. Пункт 6 ПБУ 1/2008 определяет требование полноты как отражение всех фактов хозяйственной жизни, тогда как пункт 10 ФСБУ 27/2021 определяет полноту как получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям.

**Последствие:** следование нормам ФСБУ 27/2021 приведет к несоответствию требованиям пункта 6 ПБУ 1/2008 и квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной.

**Предложение (29):** привести пункт 10 ФСБУ 27/2021 в соответствие с пунктом 69 ФСБУ 4/2023.

**2.4.2. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2023 № 4н и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н)**

Сравнение ФСБУ 28/2023 с Положением выявило следующие противоречия:

1. Различие в случаях обязательного проведения инвентаризации.
2. Отличия в оценке излишков.
3. Регулирование инвентаризационных разниц по ряду объектов.

2.4.2.1. Различия в случаях обязательного проведения инвентаризации заключаются в следующем: пунктом 77 Положения при списании безнадежного долга предписано проведение инвентаризации, однако, пунктом 15 ФСБУ 28/2023 данный случай обязательного проведения инвентаризации не установлен. При этом подпункт «г» пункта 12 ФСБУ 28/2023 содержит «отсылающую» норму на порядок регулирования инвентаризационных разниц в виде суммы дебиторской задолженности и иных долгов, не реальных для взыскания. Однако, пункт 70 Положения предписывает признавать дебиторскую задолженность сомнительной без проведения инвентаризации, как указано в пункте 9 ФСБУ 28/2023.

**Последствия:** отказ от проведения инвентаризации при списании безнадежного долга может привести к квалификации списанного долга как безосновательного, записи в регистрах бухгалтерского учета о списании долга как необоснованные, а бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

**Предложение (30):** привести пункт 15 ФСБУ 28/2023 в соответствие с пунктом 77 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в



Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

2.4.2.2. Отличия в оценке излишков состоят в том, что согласно пункту 28 Положения излишки отражаются по рыночной стоимости. А как указано в пункте 11 ФСБУ 28/2023, они оцениваются по другим видам стоимости.

**Последствия:** следование ФСБУ 28/2023 может быть квалифицировано субъектами контроля ошибочным, произведенную оценку излишков, как несоответствующую Положению и не правильную. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, содержащая сведения о данных излишках, будет считаться недостоверной.

**Предложение (31):** либо внести изменения в пункт 28 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, либо в пункт 11 ФСБУ 2/2023.

2.4.2.3. Различие в регулировании инвентаризационных разниц по ряду объектов заключается в следующем: пунктом 28 Положения установлен порядок регулирования инвентаризационных разниц исключительно в отношении имущества, тогда как ФСБУ 28/2023 конкретизирует порядок регулирования разниц по таким объектам, как: дебиторская задолженность, обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

**Последствия:** следование пункту 28 Положения не позволяет осуществить регулирование инвентаризационных разниц по дебиторской задолженности, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, природа и причины возникновения которых специфичны и отличаются от причин и природы в отношении других объектов.

**Предложение (32):** отменить пункт 28 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

2.4.2.4. Сравнение ФСБУ 28/2023 с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его



применению (далее по тексту – План счетов)<sup>22</sup> выявило, что ФСБУ 28/2023 не определен порядок учета разниц между суммой, подлежащей к взысканию с виновного лица и суммой недостачи, тогда как Планом счетов данный порядок урегулирован.

**Последствие:** отсутствие прописанного в ФСБУ 28/2023 порядка определения и отражения (признания) разницы между суммой, подлежащей к взысканию с виновного лица и суммой недостачи, приведет к применению норм Плана счетов, что может противоречить как Положению, так и ПБУ 9/99.

**Предложение (33):** дополнить пункт 12 ФСБУ 28/2023 абзацем следующего содержания:

Разница между суммой, подлежащей к взысканию с виновного лица и балансовой стоимостью утраченных активов, либо испорченных активов, не подлежащих использованию или продаже, включается в прочие доходы или прочие расходы организации.

2.4.2.5. В результате сравнения ФСБУ 28/2023 с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99(ПБУ 10/9923 выявлено, что ФСБУ 28/2023 оперирует понятием «затраты, относящиеся к производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг», тогда как ПБУ 10/99 оперирует понятием «расходы по обычным видам деятельности». Также ФСБУ 28/2023 оперирует понятием «расходы», при этом, из текста ФСБУ 28/2023 не следует, как необходимо классифицировать данные объекты с учетом положений ПБУ 10/99: как расходы по обычным видам деятельности, либо как прочие.

**Последствие:** использование разных понятий, описывающих один и тот же объект бухгалтерского учета, нарушает принцип единства системы требований, то есть нарушает пункт 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (34):** в ФСБУ 28/2023 словосочетание «затраты, относящиеся к производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг» заменить на «расходы по обычным видам деятельности».

<sup>22</sup> Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»

<sup>23</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»



2.4.2.6. При сравнении ФСБУ 28/2023 и Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (далее по тексту - ПБУ 9/99)<sup>24</sup> установлено, что ФСБУ 28/2023 указывает на признание сумм излишков, выявленных при инвентаризации в составе доходов, без относительно того, являются ли они доходами по обычным видам деятельности или относятся к прочим доходам.

**Последствие:** следование ФСБУ 28/2023 может привести к неправильной классификации доходов в виде излишков и неверному отражению их в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложение (35):** заменить в ФСБУ 28/2023 «доходы» на «прочие доходы».

**2.4.3. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 15.11.2019 № 180н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н**

Выявлены следующие конфликты:

1. Исключение объектов из состава запасов.
2. Исключение из оценки незавершенного производства отклонений.
3. Расхождения в порядке оценки запасов, извлеченных при ремонте или реконструкции объектов основных средств.
4. Расхождения в оценке запасов, полученных от выбытия основных средств.
5. Несовпадение подходов к группировкам затрат.
6. Учет расходов по доставке товара.

2.4.3.1. Подпунктом «а» пункта 4 ФСБУ 5/2019 установлено, что данный стандарт не распространяется, среди прочего, на некие финансовые активы. Действующее в настоящее время Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) (далее по тексту – ПБУ 19/02)<sup>25</sup>, устанавливает порядок отражения в бухгалтерском учете финансовых вложений, а финансовых активов.

**Последствие:** возникает коллизия и формальная неопределенность с тем, какие объекты относить к финансовым активам и которые не допускается включать в состав запасов, а также нарушение установленного пунктом 2 статьи 20 Закона принципа единства системы требований.

<sup>24</sup> Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»

<sup>25</sup> Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02»

**Предложение (36):** заменить в подпункте «а» пункта 4 ФСБУ 5/2019 словосочетание «финансовые активы» на «финансовые вложения».

2.4.3.2. В части применения пункта 26 ФСБУ 5/2019 установлено, что исключение «потерь» противоречит принципу фактических затрат, который установлен пунктом 9 ФСБУ 5/2019, тем самым, ФСБУ 5/2019 противоречит само себе: требуется вести учет незавершенного производства и готовой продукции по фактической себестоимости, а с учетом пункта 26 получается, что учет надо вести по нормативным затратам. Помимо этого, принцип фактических затрат установлен пунктом 6 ПБУ 10/99. Кроме того, введение оценки по нормативной себестоимости может привести к нарушению допущения соответствия (пункт 16 ПБУ 10/99). Возникновение аналогичной коллизии с пунктом 6 ПБУ 10/99 возможно и при применении пункта 27 ФСБУ 5/2019 в части порядка списания отклонений.

**Последствие:** нарушение установленного пунктом 2 статьи 20 Закона принципа единства системы требований привело к завышению себестоимости продаж ввиду отказа от распределения отклонений фактических расходов (сверхнормативного расхода сырья, материалов, потерь от простоев, брака и других) на остатки незавершенного производства и готовой продукции, то есть к искажению и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложение (37):** внести изменения в ФСБУ 5/2019, либо в ПБУ 10/99.

2.4.3.3. Разные подходы к оценке объектов, полученных при ремонте и реконструкции основных средств, выявлены путем сравнения пункта 16 ФСБУ 5/2019 и пункта 15 ФСБУ 26/2020. Пункт 16 ФСБУ 5/2019 предписывает оценивать такие объекты исходя из наименьшей из величин:

- стоимости аналогичных запасов,
- либо суммы балансовой стоимости объекта и затрат на демонтаж.
- в противоречие этому, пункт 15 ФСБУ 26/2020 определяет, что данные объекты должны быть оценены по некоей расчетной стоимости. В качестве расчетной стоимости принимается:
  - фактические затраты на создание (приобретение) (если ее невозможно определить - справедливая стоимость);
  - чистая стоимость продажи, стоимость аналогичных ценностей, но не выше суммы затрат, из которых вычитается эта стоимость.

**Последствие:** наличие двух разных подходов к оценке одного и того же объекта бухгалтерского учета приводит к избирательности действий учетного персонала и квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как



недостоверной, в случае следования одному из вариантов, который по мнению субъекта контроля в данном случае является не приемлемым. А также нарушает принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (38):** внести исправления в пункт 15 ФСБУ 26/2020.

2.4.3.4. Противоречием между ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020 является расхождение в оценке запасов, полученных от выбытия внеоборотных активов. Указанное противоречие выявлено при сопоставлении пункта 16 ФСБУ 5/2019 и пункта 43 ФСБУ 6/2020. Так, пункт 16 ФСБУ 5/2019 предписывает определять стоимость таких активов исходя из наименьшей из величин: либо стоимости аналогичных запасов, либо балансовой стоимости выбывшего объекта, увеличенной на сумму затрат, понесенных в связи с выбытием объекта. Тогда как пункт 43 ФСБУ 6/2020 устанавливает, что затраты, понесенные в связи с выбытием объекта в части затрат на демонтаж, должны признаваться либо в составе расходов, либо в составе затрат, понесенных в связи с исполнением ранее признанного оценочного обязательства. Тем самым, включение данных расходов в стоимость полученных от выбытия основного средства запасов ФСБУ 6/2020 не предусматривает. А если применять пункт 43 ФСБУ 6/2020 в его связи с пунктом 44 ФСБУ 6/2020, который предписывает признавать в составе дохода или расхода не отдельные составляющие, а результат от выбытия, то и расходы в данном случае могут отсутствовать.

**Последствие:** наличие двух разных подходов к оценке одного и того же объекта бухгалтерского учета приводит к избирательности действий учетного персонала и квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной, в случае следования одному из вариантов, который по мнению субъекта контроля в данном случае является не приемлемым. А также нарушает принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (39):** внести исправления в пункт 43 ФСБУ 6/2020.

2.4.3.5. Противоречат между собой пункт 11 Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (далее по тексту - ПБУ 2/2008)<sup>26</sup> и пункт 25 ФСБУ 5/2019 в части группировки расходов. Так, пункт 11 ПБУ 2/2008 предусматривает расходы группировать на прямые, косвенные и прочие, тогда как ФСБУ 5/2019 устанавливает разделение расходов на прямые и косвенные. При этом, поскольку подпункт «е» пункта 3 ФСБУ 5/2019 предписывает квалифицировать в качестве запасов и затраты, понесенные в связи с выполнением

<sup>26</sup> Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)»



работ, то вполне возможно распространение действия ФСБУ 5/2019 и на объекты, учет которых регулируется ПБУ 2/2008.

**Последствие:** наличие двух разных подходов к группировкам одного и того же объекта бухгалтерского учета приводит к избирательности действий учетного персонала и квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной, в случае следования одному из вариантов, который по мнению субъекта контроля в данном случае является не приемлемым. А также нарушает принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (40):** внести исправления в пункт 25 ФСБУ 5/2019, либо внести исправления в пункт 11 ПБУ 2/2008.

2.4.3.6. Сопоставление ФСБУ 5/2019 с Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5)<sup>27</sup> и ФСБУ 5/2019, в части пункта 21. В результате установлено, что вышеуказанными Методическими рекомендациями расходы по доставке товара предписано включать в издержки обращения, а не в стоимость товаров, тогда как ФСБУ 5/2019 устанавливает вариативный порядок учета в отношении данного объекта: включение либо в стоимость товара, либо в издержки обращения.

**Последствие:** наличие двух разных подходов к отражению (квалификации) одного и того же объекта бухгалтерского учета приводит к избирательности действий учетного персонала и квалификации бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной, в случае следования одному из вариантов, который по мнению субъекта контроля в данном случае является не приемлемым. А также нарушает принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (41):** признать утратившими силу методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5).

<sup>27</sup> Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5



#### **2.4.4. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 04.10.2023 № 157н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н**

Выявлены следующие конфликты:

1. Несоответствие ФСБУ 4/2023 и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.
2. Сальдирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.
3. Сворачивание прочих доходов и расходов.
4. Раскрытие показателей по прекращаемой деятельности.
5. Отражение изменений учетной политики в промежуточной отчетности.

2.4.4.1. При сравнении ФСБУ 4/2023 с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, установлено, что практически все нормы вышеуказанного Положения, относящиеся к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а именно разделы III, IV и V, противоречат ФСБУ 4/2023.

**Последствие:** наличие двух разных нормативных актов, регулирующих составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, может привести к избирательному применению норм и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. А также нарушает принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (42):** признать утратившими силу разделы III, IV и V «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

2.4.4.2. Конфликтом является несоответствие ФСБУ 4/2023 и Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (далее по тексту - ПБУ 18/02)28 в части допущения сальдирования отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в бухгалтерском балансе. Пункт 19 ПБУ 18/02 допускает такое сальдирование, за исключением случаев, когда налоговая база в части отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств определяется раздельно. Подпункт «в» пункта 66 ФСБУ 4/2023 устанавливает запрет на зачет показателей бухгалтерской отчетности, за исключением случаев, когда он предусмотрен федеральными стандартами. То есть, исходя из прямого толкования, взаимозачет возможен если

<sup>28</sup> Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02»



нормативный акт предписывает это, а не устанавливает возможность, либо право экономического субъекта на такие действия. То есть, реализация права на зачет, предусмотренный пунктом 19 ПБУ 18/02 прямо не предусмотрена, поскольку конструкция подпункта «в» пункта 66 ФСБУ 4/2023 не содержит словосочетания: «либо имеет право на зачет показателей».

**Последствие:** возможно признание бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которой осуществлено сальдирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств исходя из норм ПБУ 18/02 недостоверной.

**Предложение (43):** внести изменения в ФСБУ 4/2023, дополнив подпункт «в» пункта 66 следующим словосочетанием «либо имеет право на зачет показателей, предусмотренный федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета».

2.4.4.3. Конфликт выявлен при сравнении норм ФСБУ 4/2023 и ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 в части сальдирования в отчете о финансовых результатах сумм прочих доходов и расходов. В частности, пункт 18.2 ПБУ 9/99 и аналогичный ему пункт 21.2 ПБУ 10/99 устанавливают следующие условия применения права на сальдирование прочих доходов и расходов:

1. Данный порядок отражения предписан, либо не запрещен нормативными актами;
2. Сальдируемые доходы и расходы относятся к одному, либо аналогичному, факту хозяйственной жизни;
3. Сальдируемые доходы и расходы не являются существенными.

Вместе с тем пункт 28 ФСБУ 4/2023 устанавливает обязанность сальдирования, а не право, вводя два исключения:

- иной порядок (то есть развернутое представление) установлен федеральными стандартами;
- развернутое представление способно повлиять на решения пользователей.

Как следует из приведенных положений ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и ФСБУ 4/2023 между ними выявлен конфликт: в одних нормативных актах сальдирование установлено как право, ограниченное условиями, а в другом – как обязанность при наличии исключений.

**Последствие:** возможно признание бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которой осуществлено сальдирование прочих доходов и расходов исходя из норм ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 недостоверной.

**Предложение (44):** изложить пункт 28 ФСБУ 4/2023 в следующей редакции:

В отчете о финансовых результатах показатели прочих доходов и прочих расходов, связанные с одним (в частности, результат от выбытия объекта основных средств) или несколькими аналогичными (в частности, курсовые разницы, результат переоценки внеоборотных активов, включаемый в доходы или расходы отчетного периода, результат обесценения внеоборотных активов и восстановления обесценения, включаемый в расходы или доходы отчетного периода) фактами хозяйственной жизни, могут зачитываться, за исключением случаев, когда:

- а) раздельное представление таких доходов и расходов способно повлиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности;
- б) иной порядок представления показателей таких доходов и расходов установлен федеральными или отраслевыми стандартами.

2.4.4.4. Конфликтом являются разногласия в нормах ПБУ 16/02 и ФСБУ 4/2023. А именно, пункт 26 ФСБУ 4/2023 в составе показателей отчета о финансовых результатах вводит показатель прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности. При этом нормы ФСБУ 4/2023 не содержат указаний, как должны формироваться все остальные показатели отчета о финансовых результатах: включая доходы (расходы), относимые к прекращаемой деятельности, или без них.

Пункт 11 ПБУ 16/02 предписывает доходы и расходы по прекращаемой деятельности приводить в отчете о финансовых результатах. Как следует из примера, приведенного в приложении к ПБУ 16/02, для этого в отчете вводятся отдельные столбцы (графы), позволяющие представить сведения по продолжаемой и прекращаемой деятельности, по организации в целом, либо данная информация приводится в пояснении.

ПБУ 16/02 предписывает раскрывать сумму прибылей, убытка и налога на прибыль по прекращаемой деятельности. Но, как следует из того, что показатель прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности участвует в расчете чистой прибыли, то он должен формироваться отдельно. Следовательно, все показатели отчета о финансовых результатах должны формироваться без учета прекращаемой деятельности. Но прямое указание на это в ФСБУ 4/2023 отсутствует.

**Последствие:** возникновение проблем при признании части деятельности прекращаемой, и применения в данном случае норм ПБУ 16/02 и имеющейся неопределенности в ФСБУ 4/2023. Следствием данной проблемы является признание бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной.



**Предложение (45):** внести соответствующие изменения в ФСБУ 4/2023 в части регламентации формирования показателей отчета о финансовых результатах при признании части деятельности прекращаемой.

2.4.4.5. Расхождения выявлены при сравнении положений ФСБУ 4/2023 и ПБУ 1/2008 в части раскрытия изменений учетной политики в промежуточной отчетности. В частности, пункт 57 ФСБУ 4/2023 предписывает в составе промежуточной отчетности раскрывать изменения в учетной политике, имевших место в отчетном периоде, за который составлена промежуточная отчетность. Тогда как пункт 21 ПБУ 1/2008 предписывает раскрывать не только сам факт изменений, но и последствия изменений. При этом, как указано в пункте 12 ПБУ 1/2008, изменения в учетную политику могут вноситься только с начала отчетного года. Из всего изложенного возникает неопределенность: выполнение предписаний, установленных пунктом 57 ФСБУ 4/2023, требует просто раскрытия факта изменения учетной политики, либо приведения всех предусмотренных пунктом 21 ПБУ 1/2008 сведений в промежуточной отчетности. При этом, как указано в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год (приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152), изменения учетной политики отражаются в межотчетный период, в периоде начала применения новых учетных правил и заключаются в корректировке входящего остатка. То есть, применение данного положения вносит еще большую неопределенность в раскрытие сведений в промежуточной отчетности.

**Последствие:** Раскрытие сведений исключительно из требований ПБУ 1/2008 может быть квалифицировано как ошибка и признание бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной.

**Предложение (46):** привести положения ФСБУ 4/2023 в соответствие с нормами ПБУ 1/2008.

**2.4.5. Конфликты (противоречия) положений ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 17.09.2020 № 204н и «Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н**

Выявлены следующие конфликты:

1. Сальдирование доходов и расходов, полученных от выбытия объектов основных средств.
2. Учет инвестиционной недвижимости.

3. Пересчет величины первоначальной стоимости при изменении величины оценочного обязательства.

4. Переквалификация основного средства в долгосрочный актив к продаже.

2.4.5.1. В части сальдирования доходов и расходов от списания основных средств выявлено следующее. Пункт 44 ФСБУ 6/2020, предписывая в состав доходов или расходов включать только результат от списания основного средства, а значит, вводит обязательное сальдирование доходов и расходов, возникающих вследствие данных операций. Однако, пункт 18.2 ПБУ 9/99 и аналогичные положения пункта 21.2 ПБУ 10/99 предусматривают сальдирование прочих доходов и расходов, исключительно при соблюдении двух условий, о которых в ФСБУ 6/2020 не указано. Тем самым, ФСБУ 6/2020, устанавливая сальдирование данных доходов и расходов, создает противоречия с нормами ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, которые являются, по сути, специальными актами, регулирующими учет именно доходов и расходов.

**Последствие:** при сальдировании доходов и расходов от выбытия основных средств в соответствии с нормами ФСБУ 6/2020, бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной, в связи с несоблюдением требований ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. И наоборот, при соблюдении требований ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной, поскольку не соответствует ФСБУ 6/2020.

**Предложение (47):** исключить положение о сальдировании доходов и расходов от выбытия основных средств из ФСБУ 6/2020.

2.4.5.2. Аналогичное противоречие в части сальдирования доходов и расходов в отчете о финансовых результатах выявлено при сравнении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 4/2023. В частности, пункт 28 ФСБУ 4/2023 устанавливает обязанность сальдирования, а не право, вводя два исключения:

- иной порядок, то есть развернутое представление, установлен федеральными стандартами;
- развернутое представление способно повлиять на решения пользователей.

Тем самым, существует конфликт 4-х нормативных актов: ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 4/2023.

**Последствие:** при сальдировании доходов и расходов от выбытия основных средств в соответствии с нормами ФСБУ 6/2020, бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной, в связи с несоблюдением требований ФСБУ 4/2023. И наоборот, при соблюдении требований ФСБУ 4/2023 бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной, поскольку не соответствует ФСБУ 6/2020.



**Предложение (48):** исключить положение о сальдинировании доходов и расходов от выбытия основных средств из ФСБУ 6/2020.

2.4.5.3. Противоречие между ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 6/2020 выявлено в части инвестиционной недвижимости, то есть объектов, предназначенных для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста их стоимости. Целый ряд пунктов ФСБУ 6/2020 устанавливают порядок учета специфических фактов хозяйственной жизни, совершение которых возможно с данным объектом, а именно: пункты 11, 21, 26, 28 и 45 ФСБУ 6/2020. При этом, как следует из понятия инвестиционной недвижимости, данные объекты могут быть переданы во временное возмездное пользование, то на порядок учета данных объектов распространяет свое действие ФСБУ 25/2018. А данный стандарт устанавливает иные подходы к учету данных объектов, особенно в случае квалификации аренды в качестве неоперационной (финансовой), требуя переквалификации объектов инвестиционной недвижимости в инвестицию в аренду. При этом пункт 40 ФСБУ 6/2020 не содержит указаний на необходимость списания переданного в финансовую аренду объекта инвестиционной недвижимости в связи с вышеуказанной переквалификацией, в том числе и на уровне примеров. Более того, все признаки основного средства, установленные пунктом 4 ФСБУ 6/2020 в отношении объекта, переданного в финансовую аренду, продолжают соблюдаться. И оснований для списания, предусмотренных пунктом 40 ФСБУ 6/2020 при передаче объекта в финансовую аренду, не возникает, поскольку объект продолжает существовать физически и продолжает приносить доход. Конечно, пункт 7 ФСБУ 6/2020 распространяет на предметы аренды действие ФСБУ 25/2018, но само ФСБУ 6/2020 не содержит указаний на переквалификацию или списании объектов, ранее квалифицируемых в качестве основных средств при их передаче в финансовую аренду.

**Последствие:** возможна избирательность действий учетного персонала в части инвестиционной недвижимости при ее передаче в неоперационную (финансовую) аренду, включая отказ от признания инвестиции в аренду, что приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложение (49):** внести изменения в ФСБУ 6/2020.

2.4.5.4. Противоречие пункта 23 ФСБУ 6/2020 и пункта 23 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) (далее по тексту - ПБУ 8/2010)<sup>29</sup> касаются изменения величины первоначальной стоимости объекта основных средств

<sup>29</sup> Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)»



вследствие изменения величины оценочного обязательства, включенного в первоначальную стоимость объекта. Так, ФСБУ 6/2020 предписывает изменять первоначальную стоимость основного средства при пересмотре величины оценочного обязательства, тогда как ПБУ 8/2010 содержит прямой и однозначный запрет на корректировку величины первоначальной стоимости при изменении оценочного обязательства.

**Последствие:** возможна избирательность действий учетного персонала и отказ от изменения величины первоначальной стоимости вследствие изменения оценочного обязательства, что приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, как содержащей сведения, противоречащие пункту 23 ФСБУ 6/2020.

**Предложение (50):** внести изменения в ПБУ 8/2010, либо в ФСБУ 6/2020.

2.4.5.5. Расхождение пункта 10.1 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02» (далее по тексту - ПБУ 16/02)<sup>30</sup> и пункта 40 ФСБУ 6/2020 касается переквалификации основного средства в долгосрочный актив к продаже. Нормы ПБУ 16/02 предписывают производить такую переквалификацию, тогда как в ФСБУ 6/2020 подобный случай списания основного средства не предусмотрен.

**Последствие:** возможна избирательность действий учетного персонала и отказ от переквалификации основного средства в долгосрочный актив к продаже, что исказит показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая в данном случае будет недостоверной.

**Предложение (51):** внести изменения в пункт 40 ФСБУ 6/2020.

**2.4.6. Конфликты (противоречия) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) другим документам в области регулирования бухгалтерского учета**

Выявлены противоречия Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации документам в области регулирования бухгалтерского учета в части регулирования следующих объектов:

1. Понятие незавершенного производства.
2. Способы начисления амортизации основных средств.

<sup>30</sup> Приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02»



3. Объекты бухгалтерского учета аренды.
4. Состав затрат, включаемых в капитальные вложения.
5. Пересчет финансовых вложений.
6. Признание управлеченческих и коммерческих расходов.

2.4.6.1. Положение противоречит ФСБУ 5/2019 в части понятия незавершенного производства, что было выявлено при сопоставлении пункта 63 Положения и пункта 3 ФСБУ 5/2019, а именно: ФСБУ 5/2019 включает в состав незавершенного производства работы и услуги до момента признания выручки, а также в ФСБУ предусмотрено обособление полуфабрикатов собственного производства, тогда как Положение аналогичных норм не содержит.

**Последствие:** следование Положению может привести к отказу от признания незавершенного производства при выполнении работ и оказании услуг и признание всех расходов по обычным видам деятельности, понесенных за данный период в отчете о финансовых результатах в составе себестоимости продаж, без распределения на незавершенное производство, что приведет к искажению показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и признанию ее недостоверной.

**Предложение (52):** исключить пункт 63 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

2.4.6.2. Положение противоречит ФСБУ 6/2020 в части способов начисления амортизации основных средств. Так, пункт 48 Положения предусматривает применение такого способа как способа списания по сумме чисел лет срока полезного использования, тогда как пунктами 35 и 36 ФСБУ 6/2020 применение такого способа не предусмотрено.

**Последствие:** следование нормам Положения может привести к начислению амортизации способом, не разрешенным ФСБУ 6/2020, следствием чего является возникновение искажений и признание бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной.

**Предложение (53):** исключить пункт 48 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

2.4.6.3. Положение и ФСБУ 25/2018 противоречат друг другу, поскольку в Положении не упоминаются такие объекты, как право пользования активом,

обязательство по аренде и инвестиции в аренду, учет которых регламентируется ФСБУ 25/2018.

**Последствие:** следование нормам Положения может привести к отказу от признания объектов, предписанных ФСБУ 25/2019, что приведет к признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной, поскольку не соблюдены требования ФСБУ 25/2019.

**Предложение (54):** внести изменения в «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, в части упоминания в качестве объектов право пользования активом, обязательство по аренде и инвестиции в аренду.

2.4.6.4. Положение и ФСБУ 26/2020 расходятся в признании в составе капитальных вложений затрат на подготовку кадров. Пункт 41 Положения предусматривает включение в состав капитальных вложений данных затрат, тогда как следует из пункта 16 ФСБУ 26/2020 данные расходы в состав капитальных вложений включать запрещено.

**Последствие:** включение в состав капитальных вложений затрат на подготовку кадров, в силу действия норм Положения может привести к признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной, противоречащей ФСБУ 26/2020. Кроме того, наличие противоречивых норм, регулирующих один и тот же объект, нарушает принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (55):** внести соответствующее изменение в «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, а именно: исключить в пункте 41 словосочетание «на подготовку кадров для вновь строящихся организаций».

2.4.6.5. Положение и ПБУ 19/02 расходятся в части пересчета стоимости финансовых вложений. Пункт 45 Положения содержит предписание по пересчету стоимости только акций, котирующихся на бирже, тогда как пункт 20 ПБУ 19/02 указывает на необходимость пересчета всех финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

**Последствие:** следование нормам Положения приведут к отказу от пересчета всех финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, в силу чего, бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной, поскольку при ее подготовке и составлении были нарушены



требования ПБУ 19/02. А так же при этом нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (56):** внести соответствующее изменение в «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, либо в пункт 20 ПБУ 19/02.

**2.4.6.6.** Несоответствие выявлено между пунктами 59, 61, 64 Положения и пунктом 9 ПБУ 10/99 в части распределения управленческих и коммерческих расходов на остатки незавершенного производства и готовой продукции. В частности, ПБУ 10/99 в качестве одного из вариантов предусматривает признание управленческих расходов и коммерческих расходов в качестве расходов периода, без их распределения на остатки, тогда как Положение такого варианта распределения не устанавливает.

**Последствие:** следование ПБУ 10/99 может привести к признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной, поскольку нарушены требования Положения. А также нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (57):** внести соответствующее изменение в «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, либо в пункт 9 ПБУ 10/99.

**2.4.7. Конфликты (противоречия) положений Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н и ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018, ФСБУ 26/2020**

Противоречия выявлены при сопоставлении Плана счетов, а точнее, Инструкции по его применению и ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 26/2020, а именно:

1. Отражение специальной одежды и оснастки.
2. Прирост стоимости внеоборотных активов при переоценке.
3. Отражение на счетах бухгалтерского учета объектов аренды.
4. Ремонт основных средств.
5. Проценты по векселям полученным.
6. Депозитные вклады.



## 7. Списание безнадежной задолженности.

2.4.7.1. Противоречия между Планом счетов и ФСБУ 5/2019 обнаружены в части несоответствия аннотации к счету 10 и ФСБУ 5/2019 в части отражения специальной одежды и специальной оснастки. Так, Планом счетов предусмотрены отдельные субсчета к счету 10 «Материалы» для обособленного учета специальной одежды и специальной оснастки на складе от аналогичных объектов в эксплуатацию, что было обусловлено ранее действующим особым порядком учета специальной одежды и специальной оснастки. ФСБУ 5/2019 не устанавливает особый порядок учета таких объектов, как специальная одежда и специальная оснастка.

**Последствие:** следование Плану счетов приведет к искажению величины расходов по обычным видам деятельности и показателя себестоимости продаж в отчете о финансовых результатах, что может привести к признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности как недостоверной. А также нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложения (58):** внести соответствующее изменения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, а именно:

1. В Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций субсчета 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» к счету 10 «Материалы» исключить.

2. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в составе аннотации к счету 10 «Материалы» исключить абзацы:

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Субсчет 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» предназначен для учета поступления, наличия и движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на



себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов.

2.4.7.2. Конфликтом между Планом счетов и пунктом 18 ФСБУ 6/2020 является отражение прироста стоимости при переоценке основных средств. Так, Планом счетов предусмотрено отражение такого объекта в составе добавочного капитала, на одноименном счете 83, тогда как пунктом 18 ФСБУ 6/2020 предусмотрено включение данной суммы в совокупный финансовый результат. Такой объект бухгалтерского учета как «совокупный финансовый результат» Планом счетов не предусмотрен, не предусмотрено также открытие какого-либо счета бухгалтерского учета для отражения указанного объекта.

**Последствие:** следование Плану счетов может привести к искажению величины совокупного финансового результата, следствием чего является признание бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной.

**Предложение (59):** внести соответствующее изменения в План счетов.

2.4.7.3. В результате сопоставления ФСБУ 25/2019 и Плана счетов установлено, что Планом счетов не предусмотрены специальные счета для учета таких объектов, как право пользования активом (пункт 10 ФСБУ 25/2019) и инвестиция в аренду (пункт 32 ФСБУ 25/2019), а также не разработана корреспонденция счетов при отражении фактов хозяйственной жизни, специфичных для исполнения договора аренды.

**Последствие:** экономический субъект вынужден самостоятельно определять порядок отражения данных объектов на счетах бухгалтерского учета, либо отказываться от выполнения требований ФСБУ 25/2019, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. А также нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (60):** внести соответствующие изменения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, а именно включить в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций счета: 06 «Инвестиция в аренду» и 65 «Обязательства по аренде».

В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций включить аннотации к счету 06 «Инвестиции в аренду» и к счету 65 «Обязательства по аренде» следующего содержания:

Счет 06 «Инвестиции в аренду»



Счет 06 «Инвестиции в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиций в аренду. Данный счет применяется арендодателем в случае квалификации аренды в качестве неоперационной (финансовой) и признании в бухгалтерском учете инвестиции в аренду.

По дебету счета 06 «Инвестиции в аренду» отражается чистая стоимость инвестиций в аренду в корреспонденции со счетами учета активов, в составе которых ранее отражался переданный в неоперационную (финансовую) аренду предмет, либо в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (в случае лизинга). Возникающая при этом разница отражается в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Начисленные проценты отражаются по дебету счета 06 «Инвестиции в аренду» и кредиту счета 90 «Продажи», либо 91 «Прочие доходы и расходы»

По кредиту счета 06 «Инвестиции в аренду» отражается сумма фактически полученных арендных платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов

Возврат предмета неоперационной (финансовой) аренды отражается по кредиту счета 06 «Инвестиции в аренду» в корреспонденции со счетом учета соответствующего актива, в составе которого признается предмет, ранее учитываемый как инвестиция в аренду.

Аналитический учет инвестиций в аренду ведется по каждому переданному в неоперационную (финансовую) аренду предмету.

#### Счет 06 «Инвестиции в аренду»

по дебету		по кредиту	
01	Основные средства	01	Основные средства
03	Доходные вложения в материальные ценности	03	Доходные вложения в материальные ценности
10	Материалы	10	Материалы
41	Товары	41	Товары
43	Готовая продукция	50	Касса
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	51	Расчетные счета
90	Продажи	52	Валютные счета
91	Прочие доходы и расходы	55	Специальные счета в банках
99	Прибыли и убытки	76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
		91	Прочие доходы и расходы
		99	Прибыли и убытки

#### Счет 65 «Обязательства по аренде»

Счет 65 «Обязательства по аренде» предназначен для обобщений информации о наличии и движении обязательств по аренде. Данный счет используется

арендатором в случае признания права пользования активом и обязательства по аренде.

По кредиту счета 65 «Обязательства по аренде» отражается первоначальная оценка обязательства по аренде и величина начисленных процентов. Первоначальная оценка обязательства по аренде отражается по кредиту счета 65 «Обязательства по аренде» в корреспонденции со счетами учета активов, в составе которых признано право пользования активом. Начисленные проценты отражаются по кредиту счета 65 «Обязательства по аренде» в корреспонденции со счетами учета расходов, либо активов.

По дебету счета 65 «Обязательства по аренде» отражаются фактически уплаченные арендные платежи в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов. При полном или частичном прекращении договора аренды обязательство списывается в оставшейся части в корреспонденции со счетами учета денежных средств, активов и других счетов. Возникающие при этом разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет обязательств по аренде ведется по каждому обязательству.

#### Счет 65 «Обязательства по аренде»

	по дебету	по кредиту
01	Основные средства	08 Вложения во внеоборотные активы
50	Касса	10 Материалы
51	Расчетные счета	20 Основное производство
52	Валютные счета	23 Вспомогательные производства
55	Специальные счета в банках	25 Общепроизводственные расходы
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	26 Общехозяйственные расходы
		44 Расходы на продажу
91	Прочие доходы и расходы	91 Прочие доходы и расходы
99	Прибыли и убытки	99 Прибыли и убытки

2.4.7.4. Противоречия между Планом счетов и ФСБУ 26/2020 выявлены в части отражения ремонта основных средств. Так, подпункт «ж» пункта 5 ФСБУ 26/2020 предписывает затраты на ремонт квалифицировать в качестве капитальных вложений, за рядом исключений, установленных пунктом 16 этого же стандарта. Тогда как План счетов предусматривает отражение затрат на ремонт либо в составе расходов, либо списание их за счет резерва, либо признание их в качестве расходов будущих периодов, то есть в ином порядке.

**Последствие:** следование Плану счетов приводит к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности из-за несоблюдения требований ФСБУ 26/2020.



**Предложения (62):** внести следующие изменения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, а именно:

1. В составе аннотации к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» исключить абзац:

на ремонт основных средств;

Абзац: «Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции, в частности, со счетами: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет; 23 "Вспомогательные производства" - на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и др.»

Изложить в следующей редакции:

«Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции, в частности, со счетами: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет, и др.»

2. В составе аннотации к счету 97 «Расходы будущих периодов» словосочетание «неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд)» - исключить.

2.4.7.5. Конфликтом Плана счетов и ПБУ 9/99 является наличие расхождения в части отражения процентов по векселям полученным. Так, в аннотации к счету 62 в Плане счетов, данные доходы признаются по мере получения оплаты по векселю. Тогда как пункт 16 ПБУ 9/99 предписывает данные доходы признавать в таком же порядке, что и выручку, то есть, независимо от факта получения денежных средств. Необходимо отметить, что в данном случае возможно применение подпункта «а» пункта 12 ПБУ 9/99, связанного с правовой обоснованностью признания выручки, а это следует из совместного применения статей 5, 48, 49 Конвенции о Единообразном Законе о переводном и простом векселе (Заключена в Женеве 07.06.1930).

**Последствие:** следование Плану счетов приведет к признанию доходов не в период, когда право на их получение возникло, а в период исполнения плательщиком по векселю своих обязательств по уплате процентов по векселю. Следствием этого является недостоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.



**Предложение (63):** внести следующие изменения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, а именно:

Исключить в аннотации к счету 62 словосочетание «(на сумму погашения задолженности) и 91 "Прочие доходы и расходы" (на величину процента)».

2.4.7.6. Расхождения Плана счетов и ПБУ 19/02 установлены при исследовании порядка отражения депозитных вкладов. Планом счетов предусмотрено отражение депозитных вкладов на счете 55 «Специальные счета в банках», тогда как нормами ПБУ 19/02 предписана квалификация депозитных вкладов в качестве финансовых вложений при соблюдении условий отнесения кенным объектам бухгалтерского учета. Следовательно, указанные выше объекты должны отражаться на счете 58 «Финансовые вложения», а не на счете 55, как указано в Плане счетов.

**Последствие:** отражение депозитов на счете 55 может привести к неотражению их в составе финансовых вложений, что является искажением и приводит к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Предложения (64):** внести следующие изменения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, а именно:

1. Исключить в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций субсчет 3 «Депозитные счета» к счету 55 «Специальные счета в банках».

2. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в составе аннотации к счету 10 «Материалы» исключить абзацы:

«55-3 "Депозитные счета"»

«На субсчете 55-3 "Депозитные счета" учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета". При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи. Аналитический учет по субсчету 55-3 "Депозитные счета" ведется по каждому вкладу».

2.4.7.7. Конфликт Плана счетов и Положения выявлен при списании безнадежной дебиторской задолженности. Так, пункт 77 Положения предусматривает списание дебиторской задолженности, срок исковой давности которой истек, а также иных нереальных ко взысканию долгов. Однако, в Плане счетов в составе аннотации к счету 63 предусмотрено списание неких «невостребованных долгов», понятие которых в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет, равно как и квалифицирующих признаков данного объекта, не предусмотрено.

**Последствие:** субъект контроля, выявив факт списания долгов, в отношении которых не были предприняты какие-либо меры по истребованию долга, руководствуясь Планом счетов, может квалифицировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность как недостоверную.

**Предложение (65):** внести следующие изменения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, а именно:

В аннотации к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» абзац 2 изложить в следующей редакции:

«На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 63 "Резервы по сомнительным долгам". При списании дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам отражается по дебету счета 63 "Резервы по сомнительным долгам" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы"»

**2.4.8. Конфликты (противоречия) положений ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденного Приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н, и ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н, в части признания бюджетных средств в составе прочих доходов**

Выявлено несовпадение между пунктом 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (далее по тексту - ПБУ 13/2000)<sup>31</sup> и пунктом 7 ПБУ 9/99 в части признания бюджетных средств в составе прочих доходов. А именно, нормами ПБУ 13/2000 предусмотрено признание

<sup>31</sup> Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000»



бюджетных средств в составе данного объекта, тогда как в ПБУ 9/99 бюджетные средства в составе прочих доходов не приводятся.

**Последствие:** неопределенность в признании в составе прочих доходов сумм государственной помощи может привести к квалификации данного объекта не в составе прочих доходов, а в иных показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности, в силу чего бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной.

**Предложение (66):** внести изменения в ПБУ 9/99.



## 2.5. Наличие внутренних конфликтов (противоречий) в содержании одного нормативного акта

К внутренним противоречиям относятся противоречия и конфликты между различными составляющими (положениями), выявленными в тексте одного нормативного акта.

### 2.5.1. Внутренние противоречия ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2023 № 4н

Исследование положений ФСБУ 28/2023 выявило внутренние противоречия между объектами инвентаризации и объектами обязательной инвентаризации.

2.5.1.1. Пункт 3 ФСБУ 28/2023 противоречит пункту 18 ФСБУ 28/2023. Пункт 3 устанавливает исключительно такие объекты инвентаризации, как активы и обязательства. Тогда как пункт 18 ФСБУ 28/2023 в составе объектов обязательной инвентаризации дополнительно включает: источники финансирования деятельности, объекты, учитываемые на забалансовых счетах, объекты, не учтенные экономическим субъектом.

**Последствие:** возможно возникновение избирательности действий и отказ от проведения обязательной инвентаризации всей совокупности объектов, приведенных в пункте 18 ФСБУ 28/023. Нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (67):** внести изменения в пункт 3 ФСБУ 28/2023.

### 2.5.2. Внутренние противоречия ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 04.10.2023 № 157н

Выявлены следующие внутренние противоречия:

1. Раскрытие информации о доходах и расходах.
2. Различия в названиях составляющих пассива баланса.
3. Ограничение реализации права на включение в форму бухгалтерского баланса дополнительных показателей.

2.5.2.1. Внутренний конфликт выявлен при сравнении пункта 25 и пункта 28 ФСБУ 4/2023. В пункте 25 содержится предписание раскрывать информацию обо всех доходах и расходах, без исключения. Тогда как пункт 28 содержит указание на сальдинирование прочих доходов и расходов, а значит информация о суммах отдельных прочих доходах или расходах может быть не отражена, поскольку предписан взаимный зачет сумм.



**Последствие:** признание бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которой осуществлено сальдинирование, как недостоверной, в силу нарушения пункта 25 ФСБУ 4/2023, равно как и признание недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности в которой не осуществлено сальдинирование в силу нарушения пункта 28 ФСБУ 4/2023. А также нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (68):** внести уточнения в пункт 25 ФСБУ 4/2023.

2.5.2.2. Внутренним конфликтом является противоречие пункта 12 и пунктов 21 и 22 ФСБУ 4/2023. А именно, пункт 12 устанавливает, что в пассив баланса включаются обязательства и источники финансирования деятельности экономического субъекта, тогда как пункты 21 и 22 указывают, что в состав пассива баланса включаются обязательства и капитал, либо целевое финансирование (для некоммерческих организаций). При этом капитал не предусмотрен в составе объектов бухгалтерского учета статьей 5 Закона.

**Последствие:** нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (69):** внести изменения в пункты 21 и 22 ФСБУ 4/2023, приведя их в соответствие с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2.5.2.3. Внутренним конфликтом является противоречием между пунктами 9, 10, 64 и Приложением № 10 ФСБУ 4/2023. Пунктом 10 ФСБУ 4/2023 разрешено дополнительно включать показатели, сверх обязательного предусмотренных к раскрытию в балансе пунктом 9 ФСБУ 4/2023, то есть, дополнять состав показателей баланса по своему усмотрению, исходя из существенности. При этом допускается включать такие показатели, как:

- капитальные вложения в объекты нематериальных активов;
- капитальные вложения в объекты основных средств;
- права пользования активами;
- инвестиции в аренду;
- не предъявленная к оплате начисленная выручка;
- обязательства по аренде.



Однако, как указано в пункте 64 ФСБУ 4/2023, по каждому показателю, раскрываемому в формах отчетности, необходимо указывать код. Коды показателей приведены в Приложении № 10 к ФСБУ 4/2023. При этом, по приведенным выше показателям, коды в Приложении № 10 не установлены. Тем самым, вполне возможна ситуация, когда экономический субъект принял решение, в случае существенности, обособленно в бухгалтерском балансе привести статью, например «Инвестиции в аренду», то код по данному показателю экономический субъект указать не сможет, ввиду его отсутствия в Приложении № 10. Данную проблему могло бы решить наделение экономического субъекта в этой ситуации правом самостоятельно разрабатывать коды и их приводить в бухгалтерской отчетности. Но это право ФСБУ 4/2023 не предусмотрено. Тем самым, введение обязанности указывать коды в отношении представляемых в отчетности показателей, по сути, лишает экономический субъект возможности реализовать свое право на введение либо замену показателей на другие, которые могли бы повысить информативность отчетности, сделать ее более понятной пользователям.

**Последствие:** отказ в принятии при формировании государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности форм отчетности, содержащей показатели, по которым отсутствует код.

**Предложение (70):** дополнить Приложения № 10 ФСБУ 4/2023 дополнительными кодами:

Права пользования активами	1155
Инвестиции в аренду	1165
Обязательства по аренде	1460

2.5.2.4. Пункт 11 ФСБУ 4/2023 разрешает заменять предписанные к раскрытию пунктом 9 показатели на группы, приводя, по сути, дополнительные показатели, но уже в составе группы. При этом, в отношении возможности замены отдельных показателей на группы не предусмотрен пересмотр кодов показателей. В отношении групп показателей и отдельных составляющих группы экономический субъект также не наделен правом самостоятельно разрабатывать как код группы, так и код отдельного элемента, входящего в группу. То есть, создается препятствие на дополнение форм отчетности собственными показателями экономического субъекта.

**Последствие:** отказ в принятии при формировании государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности форм отчетности, содержащей показатели, по которым отсутствует код, либо кодификация которых не соответствует Приложению № 10 к ФСБУ 4/2023.



**Предложение (71):** дополнить пункт 64 ФСБУ 4/2023 абзацем следующего содержания:

В случае, если в соответствии с пунктом 11 настоящего Стандарта организация осуществляет замену показателей, предусмотренных пунктом 9 настоящего Стандарта, то она самостоятельно разрабатывает коды показателей внутри группы, с сохранением кодов, предусмотренных в Приложении № 10 к настоящему Стандарту.

### **2.5.3. Внутренние противоречия ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н**

Внутреннее противоречие в ПБУ 10/99 обнаружено при сравнении пунктов 8 и 10 данного нормативного акта. В частности, пункт 8 ПБУ 10/99 наделяет организации правом самостоятельно формировать перечень статей затрат, тогда как пункт 10 ПБУ 10/99 устанавливает, что правила учета затрат, в том числе в разрезе статей, определяются нормативными актами и рекомендациями. То есть, перечень статей затрат формируется не самостоятельно.

**Последствие:** нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (72):** внести изменения в ПБУ 10/99.

### **2.5.4. Внутренние противоречия ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н**

2.5.4.1. В ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 внутренние противоречия касаются признания расходов от демонтажа выбывающих объектов. А именно, пункт 43 ФСБУ 6/2020 предписывает расходы на демонтаж признавать в составе расходов периода (без конкретизации вида расходов), тогда как пункт 44 этого стандарта устанавливает, что в состав доходов или расходов включаются не отдельные составляющие затрат и поступлений, возникающих при выбытии объекта, а полученный от списания результат, одной из составляющих которого и являются затраты на демонтаж. В этом и заключается противоречие: один пункт предписывает признавать данный объект обособленно, а другой – свернуто (сальдирано, в совокупности и связи с другими объектами). Аналогичное противоречие выявлено и между пунктами 21 и 22 ФСБУ 26/2020.

**Последствие:** при сальдиированном отражении доходов и расходов от выбытия основных средств и (или) капитальных вложений, бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть признана недостоверной из-за нарушения



пункта 43 ФСБУ 6/2020, а в части капитальных вложений – пункта 21 ФСБУ 26/2020. Нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (73):** внести изменения в пункт 44 ФСБУ 6/2020 и в пункт 22 ФСБУ 26/2020.

#### **2.5.5. Внутренние противоречия ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н**

2.5.5.1. Внутренним противоречием в ФСБУ 5/2019 является наличие расхождений в части оценки незавершенного производства и общих положений по оценке запасов. Данное противоречие выявлено при сопоставлении пунктов 9 и 26 ФСБУ 5/2019. А именно, пункт 9 предписывает при признании запасов оценивать их исходя из фактической себестоимости, тогда как пункт 26 устанавливает, что при оценке незавершенного производства ряд фактически осуществленных затрат, понесенных в ходе процесса производства, в оценку незавершенного производства не включать. Это касается, в частности, сверхнормативных расходов и потерь. То есть, оценку незавершенного производства предписано осуществлять, исходя из нормативных затрат, а не фактических.

**Последствие:** отказ от распределения на остатки незавершенного производства и готовой продукции сверхнормативных расходов приводит к их признанию в отчете о финансовых результатах в период возникновения сверхнормативных расходов, а не по мере признания выручки в отношении продажи продукции.

Нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (74):** внести изменения в пункт 44 ФСБУ 6/2020 и в пункт 22 ФСБУ 26/2020.

2.5.5.2. Пункт 27 разрешает оценивать незавершенное производство по плановой (нормативной) себестоимости. А это все противоречит установленному в пункте 9 общему правилу оценки запасов исходя из фактических затрат. При этом, как следует из подпункта «е» пункта 3 ФСБУ 5/2019, незавершённое производство является частью запасов. То есть, имеется внутреннее противоречие в ФСБУ 5/2019.

Нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.



**Предложение (75):** внести изменения либо в пункт 27 ФСБУ 6/2020 и в пункт 9 ФСБУ 26/2020.

**2.5.6. Внутренние противоречия ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.04.2021 № 62н**

Внутренним противоречием в ФСБУ 27/2021 является противоречие в части требований к системе регистров бухгалтерского учета. Данные противоречия выявлены при исследовании пункта 10 стандарта. Так, установлено противоречие между требованием полноты и требованием достоверности. А именно то, что требование достоверности в своем описании содержит указание на полноту представления объектов бухгалтерского учета. То есть, имеется противоречие: полнота, являющаяся самостоятельным требованием к регистрам, структурно входит в требование достоверности, которое также является самостоятельным требованием к ним.

Нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (76):** исключить пункт 10 из ФСБУ 27/2021.

**2.5.7. Внутренние противоречия «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н**

Внутренним противоречием в Плане счетов являются расхождения между аннотацией к счету 80 и аннотациями к счетам 83 и 84 в части отражения изменения величины уставного капитала за счет других его составляющих. Так, в аннотации к счету 80 данные факты хозяйственной жизни не приводятся, а в аннотациях к счетам 83 и 84 имеются.

Нарушается принцип единства системы требований, установленный пунктом 2 статьи 20 Закона.

**Предложение (77):** дополнить аннотацию к счету 80.

## **2.6. Наличие неопределенностей в нормативно-правовых документах, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности**

### **2.6.1. Наличие неопределенностей в применении законодательно установленных принципов регулирования бухгалтерского учета**

2.6.1.1. Одним из принципов регулирования, установленных в пункте 1 статьи 20 Закона, является обеспечение соответствия стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом, ни вышеуказанный Федеральный закон, ни документы в области регулирования бухгалтерского учета не содержат:

- понятие «пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности»,
- примерный состав лиц, относимых к данной категории.

Примерный круг пользователей и их группировка на внутренних и внешних приводится в подпункте «в» пункта 4 Положения. Тем самым, из Закона не следует, кого именно считать пользователем, а также каков их состав. А значит, содержащаяся в законе неопределенность пользователей и их состава делает невозможным учет их интересов при разработке стандартов.

2.6.1.2. Статьей 20 Закона установлен принцип учета уровня развития науки и практики бухгалтерского учета. В части науки, необходимо отметить, что такое наименование научной специальности как «Бухгалтерский учет и статистика» в Номенклатуре научных специальностей, по которым присуждаются ученые степени (утверждена приказом Министерства науки и высшего образования Российской Федерации от 24 февраля 2021 г. № 118) отсутствует. Поэтому возникает неопределенность в отношении того, достижения какой науки необходимо учитывать при разработке стандартов.

2.6.1.3. Статьей 20 Закона установлен принцип соответствия федеральных и отраслевых стандартов уровню развития практики бухгалтерского учета. Тем самым, экономический субъект в своей практической деятельности обязан руководствоваться и исполнять данные стандарты. Критерий достоверности, как одно из обязательных требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленный пунктом 69 ФСБУ 4/2023, определяет, что достоверной и полной является отчетность, соответствующая федеральным и отраслевым стандартам. То есть, если экономический субъект составил бухгалтерскую (финансовую) отчетность не на основании федеральных или отраслевых стандартов, а на основании некой иной практики, то такая отчетность не является достоверной. При этом возможность отступления от положений нормативных актов, хотя и допускается пунктом 7.3 ПБУ 1/2008 в исключительных случаях, но сопряжена с соблюдением ряда условий, установленных в подпунктах «а»-«г» пункта 7.3 ПБУ 1/2008. Но как указано в пункте 2 статьи 21 Закона, федеральные стандарты являются обязательными к применению, если в самих стандартах или в Законе не

установлено иное. Как показал проведенный анализ содержания Закона и всех изданных федеральных стандартов бухгалтерского учета, в них отсутствуют положения, допускающие отказ от применения стандартов, либо отклонения от применения стандартов по желанию экономического субъекта, при отсутствии на то оснований, установленных стандартом. Тем самым, вне стандартов практика формироваться также не может. В этой связи возникает неопределенность в части того, уровню развития какой практики должны соответствовать стандарты: российской или зарубежной.

2.6.1.4. В части соблюдения принципа соответствия потребностям пользователей установлено, что ни в самом Законе, ни в Положении о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н)<sup>32</sup> не определено, как давать оценку соответствия проекта стандарта потребностям пользователей и уровню развития науки и практики, особенно в ходе экспертизы проекта стандарта. Практика, которая складывается на момент принятия стандарта, проекту федерального стандарта не соответствует. Это подтверждается тем, что после издания любого стандарта выходит большое количество научных трудов и методических разработок различных авторов, посвященных разъяснению положений стандартов, рекомендациям по их применению, в том числе и в отношении объектов, не имеющих аналогов в ранее существовавшей учетной практике. Например, сформированный информационный запрос на сайте Научной электронной библиотеки (по адресу: <https://www.elibrary.ru/>) по тематике ФСБУ 6/2020 за все время выявил более 700 статей. Тем самым, возникает неопределенность подтверждения в ходе экспертизы проекта стандарта его соответствия потребностям пользователей, уровню развития науки и практики.

2.6.1.5. Принципом регулирования бухгалтерского учета, установленным пунктом 4 статьи 20 Закона является то, что основой разработки российских стандартов являются международные стандарты, которые разрабатываются исходя из мировой науки и практики ведения учета. В этой связи возникает убеждение, что российские стандарты соответствуют зарубежной науке и практике, а не отечественной.

2.6.1.6. Принципом регулирования, установленным пунктом 2 статьи 20 Закона, является обеспечение единства системы требований к бухгалтерскому учету. При этом, в законодательстве РФ о бухгалтерском учете отсутствует понятие «система требований к бухгалтерскому учету», что делает невозможным обеспечение соблюдения данного принципа. Данный принцип не получил своего развития и в Положении о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н) и в других нормативных актах. В силу этого возникает неопределенность в применении данного принципа, что привело к его несоблюдению, как было указано выше.

2.6.1.7. Как установлено пунктом 4 статьи 20 Закона, основой разработки российских стандартов являются международные стандарты финансовой

<sup>32</sup> Приказ Минфина России от 14.11.2012 № 145н «О совете по стандартам бухгалтерского учета»

отчетности. При этом экспертизы на предмет соответствия проекта российского стандарта положениям международных стандартов, как следует из пункта 4 Положения о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н), не проводятся. Это привело к тому, что в силу несоответствия международным стандартам, которые должны быть основой разработки российских стандартов, возникло противоречие между ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 6/2020 в части порядка учета инвестиционной недвижимости. Данного противоречия можно было избежать, если бы разработчики проекта стандарта четко следовали международным стандартам финансовой отчетности, а именно, подпункту «е» пункта 9 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). Данное положение международного стандарта содержит предписание по исключению из состава инвестиционной недвижимости объектов, переданных в финансовую аренду. Тем самым, надлежащее использование положений международных стандартов при формировании ФСБУ 6/2020, а именно введение в его текст вышеуказанного исключения, позволило бы избежать описанных неопределенностей.

### **2.6.2. Наличие неопределенностей в законодательно установленных основах разработки федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета**

2.6.2.1. Ряд положений Закона в части регулирования бухгалтерского учета являются противоречивыми. Данный вывод основан на сопоставлении пункта 4 статьи 20 и пункта 4 части 3 статьи 21 Закона. А именно, пункт 4 статьи 20 Закона устанавливает международные стандарты финансовой отчетности в качестве основы разработки российских стандартов. А пункт 4 части 3 статьи 21 определяет, что в состав федеральных стандартов должен включаться стандарт, устанавливающий требования к документам бухгалтерского учета и к документообороту. В составе международных стандартов финансовой отчетности, введенных в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, аналогичный стандарт, регулирующий отношения, возникающие в процессе документирования, включая установление требований к документам и документообороту, отсутствует. Тем самым, в отношении федерального стандарта, регулирующего документирование и документооборот, а именно, ФСБУ 27/2021 соблюдение требования пункта 4 статьи 20 Закона невозможно.

2.6.2.2. Аналогичный вывод можно сделать и в отношении подпункта 5 пункта 3 статьи 21 Закона, включающего в состав федеральных стандартов планы счетов, поскольку в международных стандартах аналогичного документа не содержится.

### **2.6.3. Наличие неопределенностей в разграничении полномочий в сфере регулирования бухгалтерского учета**

2.6.3.1. Несовершенством Закона является нечеткое разграничение полномочий в сфере регулирования бухгалтерского учета. Так, статьей 25 Закона

установлено, что экспертизу проекта стандарта проводит Совет по стандартам бухгалтерского учета, а Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, как указано в статье 24 Закона, не только разрабатывает и представляет проект стандарта, но еще и участвует в процессе экспертизы стандарта. Тем самым, Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, участвуя в проведении экспертизы, имеет возможность влиять на ее результат, что в итоге может привести к введению в действие стандарта, на соответствующем требованиям Закона.

2.6.3.2. Законом не установлены возможные результаты экспертизы (соответствие, либо несоответствие Закону, либо иное) экспертизы, а также последствия получения того или иного результата (отказ в принятии, направление на доработку, принятие проекта, либо иное). Присутствует лишь указание на то, что с учетом результатов экспертизы готовится мотивированное предложение. При этом отсутствует развитие данных положений и в других нормативных актах, в частности, в Положении о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н). Наличие данной неопределенности не позволяет четко определить последовательность действий при получении различных результатов экспертизы и может способствовать принижению (выхолащиванию) ее значения, сводя ее к формальной процедуре одобрения проекта стандарта.

2.6.3.3. В пункте 9 Положения о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н), данный орган, по сути, наделяется полномочиями внесения исправлений в представленный на экспертизу проект. Однако такие полномочия ему Законом не предоставлены, что является нарушением Закона. Наличие такого права позволяет Минфину России единолично, без согласования с разработчиком – субъектом негосударственного регулирования, вносить исправления в проект, что может привести к изменению его сути содержания, которые, по единоличному мнению Минфина России, а точнее, его должностных лиц, являются более правильными и уместными.

2.6.3.4. Пункт 10 Положения о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н) содержит указание на то, что мотивированное предложение, составляемое по результатам экспертизы, вместе с перечнем полученных письменных замечаний заинтересованных лиц, направляется в Минфин России. При этом, ни Законом, ни Положением о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н), Совет по стандартам бухгалтерского учета полномочиями по получению и изучению замечаний, равно как и по организации сбора таких замечаний, не наделен. Наличие данной неопределенности не позволяет определить орган, который уполномочен и несет ответственность в случае непредставления полученных замечаний, отказа от получения замечаний, а также отсутствия реагирования на замечания.

2.6.3.5. В соответствии со статьей 24 Закона, субъект негосударственного регулирования выполняет функцию участия в экспертизе проекта стандарта, тогда как саму экспертизу проекта проводит, в силу действия статьи 25 Закона, Совет по

стандартам бухгалтерского учета. Такое участие ставит под сомнение один из важнейших принципов, лежащих в основе экспертной деятельности, – независимость экспертизы. К тому же функции организации экспертизы возлагаются на орган государственного регулирования бухгалтерского учета, то есть на Минфин России. При этом, Минфин России, в силу действия подпункта 2 пункта 1 статьи 28 Закона может самостоятельно разрабатывать стандарты, а учитывая, что данный орган организует экспертизу, то ее независимость тоже может быть поставлена под сомнение.

2.6.3.6. В Законе, и в актах, изданных в его развитии, а именно, в Положении о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н), определено, что в составе данного Совета 10 членов из 15 должны составлять представители субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности (пункт 14 Положения). Председатель Совета избирается исключительно из представителей субъектов негосударственного регулирования. Тем самым, возможно возникновение ситуации лоббирования интересов конкретного субъекта негосударственного регулирования, являющегося разработчиком учетного стандарта.

2.6.3.7. Деятельность Совета по стандартам бухгалтерского учета сводится, как следует из вышеупомянутого Положения о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н), к совещаниям, поскольку сам порядок организации и проведения экспертиз проектов стандартов ничем не регламентируется. Установлен только срок – два месяца (пункт 8 Положения). Решение принимается простым большинством голосов от числа присутствующих (пункт 26). При этом Положение о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н) не согласовано, поскольку по результатам экспертизы в Минфин России направляется некое мотивированное предложение, тогда как Совет принимает решение, оформляемое протоколом. Тем самым, существует неопределенность относительно того, каким документом и в каком порядке оформляется документ, содержащий результаты экспертизы проекта стандарта.

2.6.3.8. В Законе отсутствует требование проведения экспертизы на соответствие проекта стандарта ранее изданным нормативным актам, либо экспертизы на предмет комплексного изменения всех связанных нормативных актов, регулирующих учет, требующих внесения корреспондирующих изменений в силу введения нового стандарта. Данная экспертиза должна осуществляться в рамках экспертизы на предмет соответствия законодательству РФ о бухгалтерском учете. В развитие данных норм, в пункте 4 Положения о Совете по стандартам бухгалтерского учета (утверждено Приказом Минфина России от 14.11.2012 № 145н), установлено только проведение экспертизы на соответствие Закону и согласованность отраслевых и федеральных стандартов. То есть, опять же отсутствует такой предмет экспертизы, как соответствие другим нормативным актам, либо наличие и полнота корреспондирующих изменений. Наличие данной неопределенности может привести к принятию документов в области регулирования

бухгалтерского учета не соответствующих другим действующим документам, что приводит к конфликтам между ними.

2.6.3.9. Как следует из пункта 13 Требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета (утверждены Приказом Минфина России от 16.05.2016 № 62н)<sup>33</sup>, если вносимый проект стандарта предполагает изменения в другие нормативные акты, либо их отмену, то одновременно с проектом стандарта должен быть подготовлен и проект таких изменений. При этом, ни одним нормативным актом не установлено:

1. Какой дальнейший порядок действий, осуществляемых с данным проектом изменений, который, как следует из текстов нормативных актов, является самостоятельным документом?

2. Является ли проект таких изменений самостоятельным объектом экспертизы, проводимой Советом по стандартам бухгалтерского учета?

3. Каков порядок действий, если вместе с проектом стандарта не представлен проект изменений других нормативных актов, а в ходе экспертизы необходимость внесения изменений была установлена?

Наличие данных неопределенностей может привести к тому, что корреспондирующие изменения не будут внесены, либо они не будут должным образом проработаны, что приведет к возникновению конфликтов между документами в области регулирования бухгалтерского учета.

2.6.3.10. В Законе и в принятых в развитие его нормативных актах отсутствуют положения о проведении экспертизы на предмет внесения корреспондирующих изменений в ранее действующие нормативные акты. Тем самым, поскольку формальные требования отсутствуют, то и нет необходимости проводить подобную экспертизу, что, возможно, и является причиной выявленных несоответствий нормативных актов.

2.6.3.11. Статьей 23 Закона Минфин России наделен полномочиями по обобщению практики применения учетных стандартов. Однако, полномочиями производить какие-либо действия по результатам обобщения практики данный орган напрямую не наделен. Возможно, по результатам обобщения практики, Минфин России формирует предложения по разработке, либо корректировке программ разработки федеральных стандартов. При этом функции разработки предложений по совершенствованию стандартов возложены на субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета (статья 24 Закона). То есть, сам Минфин России полномочий разрабатывать изменения в собственные нормативные акты (а учетный стандарт по своему юридическому оформлению – это приказ Минфина России) не имеет. А это, в свою очередь, делает невозможным оперативное внесение изменений в стандарт в случае, если он уже принят.

<sup>33</sup> Приказ Минфина России от 16.05.2016 № 62н «Об утверждении Требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета»

2.6.3.12. Минфин России не наделен полномочиями давать какие-либо разъяснения о применении федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, поскольку такой вид документов в области регулирования бухгалтерского учета, как разъяснения, отсутствует. Тогда как в международных стандартах финансовой отчетности разъяснения имеют место быть. В качестве примера можно привести Разъяснение КРМФО (Комитет по разъяснению международной финансовой отчетности) (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). Отсутствие разъяснений не позволяет оперативно выявлять конфликты и устранять их последствия.

2.6.3.13. В статье 22 Закона установлено, что одним из субъектов регулирования бухгалтерского учета являются субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета. При этом, каких-либо четких требований к таким организациям Закон не содержит, указывая лишь на уровне, того, что данными субъектами могут быть саморегулируемые организации, включая саморегулируемые организации различных лиц, в том числе (но не исключая и иного), преследующие цели развития бухгалтерского учета. А значит, это могут быть абсолютно любые организации, независимо от наличия либо отсутствия в их составе (штате) лиц, компетентных в вопросах бухгалтерского учета.

2.6.3.14. В пункте 5 статьи 25 Закона, в состав Совета по стандартам бухгалтерского учета должны входить представители научной общественности, однако в законодательстве РФ отсутствует понятие «научной общественности», а также признаки лиц, которых можно было бы отнести к научной общественности. Наличие данной неопределенности может привести к тому, что к работе над стандартами могут быть допущены люди, не имеющие необходимых компетенций, что скажется на процессе разработки и содержании стандартов.

2.6.3.15. Упущением для всего регулирования бухгалтерского учета в целом, является отсутствие у Минфина России как полномочий по проверке представленного проекта стандарта, за исключением стандартов, разрабатываемых в порядке статьи 28 Закона, так и проверке проведенных общественных слушаний и экспертизы проекта стандарта. Наличие данной неопределенности делает невозможным проверку стандарта, а также проверку самого факта проведения общественных слушаний, их результатов и результатов проведенной экспертизы, что не позволяет оперативно выявлять ошибки в проектах и конфликты между стандартами и предотвращать возникновение негативных последствий данных конфликтов.

2.6.3.16. Отсутствуют в Законе положения об ответственности разработчиков проектов федеральных и отраслевых стандартов, а также субъектов государственного и негосударственного регулирования бухгалтерского учета за несоответствие принятых нормативных актов законодательству РФ о бухгалтерском учете и состояние учетной работы в стране в целом.



2.6.3.17. Не предусмотрена законодательством и аprobация проектов федеральных и отраслевых стандартов в условиях конкретных экономических субъектов до начала их повсеместного обязательного применения. Введение аprobации позволило бы выявить недостатки, недоработки и проблемы в стандартах до момента начала применения нормативных актов в масштабах всей страны.

2.6.3.18. В Законе отсутствуют положения, определяющие действия экономических субъектов при возникновении противоречий, как между стандартами, так и внутри стандартов. Конечно, в статье 30 Закона установлено, что ранее действовавшие нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет, продолжают свое действие в части, не противоречащей Закону. Однако, данное положение не распространяется на вновь изданные федеральные стандарты бухгалтерского учета, а только на нормативные акты, изданные до 2013 года.



## 2.7. Наличие неопределенностей в действующих ФСБУ, утвержденных приказами Министерства Финансов РФ

### 2.7.1. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.04.2021 № 62н

Выявлены следующие неопределенности применения ФСБУ 27/2021:

1. Отсутствие конкретизации действий с мнимыми и притворными объектами.
2. Отсутствие подходов к определению правильности отражения объектов в регистрах.
3. Недостаточность критериев при составлении документов по повторяющимся и длящимся фактам.
4. Использование понятия «пользователь».
5. Неопределенность понятия и состава данных из документов.
6. Отсутствие подходов к определению своевременности составления документов.
7. Упоминание неких «правил».
8. Нарушение правил русского языка.

2.7.1.1. Отсутствие конкретизации действий с мнимыми и притворными объектами проявляется в следующем: часть 1 статьи 9 и часть 2 статьи 10 Закона, запрещает принимать к учету документы и производить на основании документов записи в регистрах по операциям с мнимыми и притворными объектами бухгалтерского учета. А пункт 8 статьи 7 Закона определяет порядок регулирования разногласий между руководителем и главным бухгалтером в части регистрации документов. Но действия с мнимыми и притворными объектами, и порядок регулирования разногласий в ФСБУ 27/2021 не конкретизированы. Это может привести к возникновению трудностей в ведении учета, поскольку они порождают неопределенность действий учетного персонала в случае выявления документов по мнимым и притворным объектам и при возникновении разногласий.

2.7.1.2. Пункт 11 ФСБУ 27/2021 вводит требование правильности отражения объектов в регистрах, однако, в тексте ФСБУ 27/2021 не содержатся подходы к определению правильности отражения объектов в регистрах, хотя бы на уровне условий или критериев правильности. Отсутствие критериев или условий признания записей правильным делают невозможным проведение проверки соблюдения требования правильности в ходе контрольных мероприятий.

2.7.1.3. В качестве критериев установления периодичности составления документов по повторяющимся и длящимся фактам определено исключительно требование рациональности. Но, при этом, не указано что в качестве критериев необходимо еще руководствоваться необходимостью соблюдения требований своевременности и полноты, как основополагающими требованиями, предъявляемыми к бухгалтерскому учету пунктом 6 ПБУ 1/2008. Отсутствие данных



критериев приведет к их несоблюдению и тому, что данные бухгалтерской (финансовой) отчетности будут недостоверные, несвоевременные и неполные.

2.7.1.4. В ФСБУ 27/2021 используется понятием «пользователь», которое не установлено Законом, тем самым, не понятно, требованиям каких лиц должны соответствовать регистры бухгалтерского учета.

2.7.1.5. Пункт 25 ФСБУ 27/2021 устанавливает на обязанность хранения неких данных из документов отдельно от них. Практическая реализация такого хранения представляется затруднительным, поскольку не определено такое понятие, как «данные из документов».

2.7.1.6. Пункт 30 ФСБУ 27/2021 устанавливает требование по своевременному составлению первичных учетных документов. Однако, в самом стандарте не указано подходов и требований в части определения своевременности, в частности на соответствие с установленным документооборотом сроком. Отсутствие подходов и требований в определении своевременности делает невозможным подтверждение того, что документы составлены своевременно, при проведении мероприятий контроля.

2.7.1.7. В пункте 18 ФСБУ 27/2021 содержится ссылка на некие «правила», хотя уместнее в контексте содержания данного пункта использовать словосочетание «нормативный акт». Это может привести к проблемам применения данного стандарта, поскольку не содержится конкретной ссылки на нормативные акты, а только они, а не некие «правила» являются обязательными к применению.

2.7.1.8. Пункт 5 ФСБУ 27/2021 противоречит правилам русского языка (дословная цитата): «Документы бухгалтерского учета должны быть составлены на русском языке, за исключением случаев, установленных абзацем вторым настоящего пункта и в абзацем первым пункта 6 настоящего Стандарта.» (нарушение правил выделено жирным шрифтом). Несоответствие правилам русского языка затрудняет чтение документа и его применение учетными работниками.



## 2.7.2. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2023 № 4н

Выявлены следующие неопределенности применения ФСБУ 28/2023:

1. Отсутствие понятия «излишки».
2. Отсутствие методов решения всех задач инвентаризации.
3. Неполнота состава действий при квалификации результатов инвентаризации.
4. Неопределенность оценки и регулирования результатов инвентаризации ряда объектов.
5. Отсутствие порядка формирования документов, приобщаемых к документам инвентаризации.
6. Осуществление действий, выходящих за пределы компетенции учетной службы.
7. Отсутствие методов установления виновного лица.
8. Наличие ссылок на несуществующие нормативные акты.
9. Неопределенность порядка учета разницы между суммой недостачи и суммой, подлежащей к взысканию с виновного лица.
10. Неопределенность причин возникновения инвентаризационных разниц.
11. Вариативная оценка излишков.

2.7.2.1. Отсутствие понятия «излишков» делает невозможным правильную их квалификацию. В частности, из ФСБУ 28/2023 однозначно не следует, требуется ли квалифицировать объекты, не учтенные экономическим субъектом как излишки. Последствием данной неопределенности является распространение положений, регулирующих отражение в бухгалтерском учете излишков, на неучтенные объекты, причина и природа возникновения которых может отличаться от природы и причин возникновения излишков, на пример, допущенные ошибки в бухгалтерском учете, отражение последствий выявления которых регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) (далее по тексту – ПБУ 22/2010)<sup>34</sup>, и отличается от отражения в бухгалтерском учете излишков.

2.7.2.2. Одной из задач инвентаризации (пункт 3 ФСБУ 28/2023) является установление обоснованности нахождения объектов у экономического субъекта. При этом, в тексте ФСБУ 28/2023 отсутствуют указания на используемые для этого методы. Отсутствие методов делает невозможным установление обоснованности нахождения объектов у экономического субъекта.

2.7.2.3. В состав задач инвентаризации, установленных пунктом 3 ФСБУ 28/2023, включена оценка состояния объектов инвентаризации. При этом, каких-либо методов оценки состояния объектов ФСБУ 28/2023 не содержит. При

<sup>34</sup> Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)»

отсутствии указания методов оценка состояния объектов инвентаризации невозможна.

2.7.2.4. Состав действий, осуществляемых при квалификации результатов, установленных пунктом 9 ФСБУ 28/2023, не содержит операций по корректировке величины источников финансирования, оценочных обязательств, по которым выявлены расхождения. А значит, в части данных объектов каких-либо действий по отражению инвентаризационных разниц в ФСБУ 28/2023 не предусмотрено и невозможно.

2.7.2.5. В составе действий по квалификации результатов отсутствуют операции (пункт 9 ФСБУ 28/2023), связанные с выявлением объектов, неучтенных экономическим субъектом. Особый характер действий с данными объектами обусловлен тем, что в их отношении может быть установлен особый правовой режим. Это касается таких объектов, как:

- находка (статьи 227–229 ГК РФ),
- безнадзорные животные (статьи 230–232 ГК РФ),
- клад (статья 233 ГК РФ).

При этом руководитель должен квалифицировать данные объекты и предпринимать в отношении их предусмотренные законом действия. Соответственно, в рамках квалификации результатов инвентаризации, только он обязан решить, отражать ли данные объекты в составе активов, либо отражать их на забалансовых счетах. Но, поскольку состав действий по квалификации результатов инвентаризации с данными объектами не определен, то и само проведение квалификации является затруднительным.

2.7.2.6. Неопределенности оценки и регулирования результатов инвентаризации ряда объектов проявляются в следующем. Пункт 18 ФСБУ 28/2023 устанавливает, что инвентаризации подлежат объекты, отраженные на забалансовых счетах. Однако, в пунктах 11 и 12 ФСБУ 28/2023 ни порядок оценки данных объектов, ни порядок регулирования инвентаризационных разниц по ним не определены. Отсутствие порядка оценки и регулирования инвентаризационных разниц делает невозможным отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации объектов, отраженных на забалансовых счетах.

2.7.2.7. Отсутствие четкого порядка формирования документов, которые приобщаются к документам инвентаризации, заключается в следующем. Подпункт «в» пункта 35 ФСБУ 28/2023 предусматривает приобщение к документам объяснения причин, по которым разница в оценке зачтенных при пересортице объектов не была отнесена на виновных лиц. При этом, из ФСБУ 28/2020 не следует, когда эти объяснения должны быть получены, и кем. В составе результатов инвентаризации, квалифицируемых руководителем, согласно пункту 9 ФСБУ 28/2023, указано наличие основания для возмещения недостачи. Тем самым, окончательное решение о наличии возможности взыскания с виновного лица, является исключительной компетенцией руководителя, и никто кроме него не

вправе предъявлять какие-либо требования к виновным лицам. Поэтому, требование объяснения причин является абсурдным. Аналогично и в отношении подпункта «б» пункта 35 ФСБУ 28/2023 в части представления материально ответственными лицами пояснений о пересортице: решение о пересортице также принимает руководитель, а материально ответственное лицо может только объяснить возможную причину пересортицы. При этом, данные объяснения вызывают сомнения в силу заинтересованности материально ответственного лица. Наличие данной неопределенности не позволяет сформировать всю совокупность документов, необходимых для квалификации и правильного отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

2.7.2.8. В пункте 9 ФСБУ 28/2023 определено, что результатом инвентаризации, квалифицируемым руководителем, является установление возможности использования испорченных активов, либо их продажи, а также наличие оснований для возмещения недостач. Осуществление таких действий выходит за пределы компетенции учетной службы и требует применения методов, не предусмотренных ФСБУ 28/2023. Аналогичные неопределенности выявлены и при подтверждении наличия намерений предъявления требований к возмещению недостач (подпункт «б» пункта 12 ФСБУ 28/2023). Наличие данной неопределенности не позволяет осуществить всю совокупность действий, предписанных при квалификации результатов инвентаризации руководителем.

2.7.2.9. В подпункте «в» пункта 35 ФСБУ 28/2023 установлено требование на получение объяснений причин, по которым «межценовая» разница при пересортице не отнесена на виновное лицо. Но для этого виновное лицо необходимо сначала установить, а каких-либо методов и мер по установлению виновного лица, ФСБУ 28/2023 не содержит. Наличие данной неопределенности не позволяет получить объяснения причин, что не позволяет правильно и обоснованно отразить в бухгалтерском учете результаты проведенной инвентаризации.

2.7.2.10. В пункте 12 ФСБУ имеются ссылки на несуществующие нормативные акты. В частности, подпункт «г» данного пункта указывает на то, что при выявлении в результате инвентаризации безнадежной задолженности, она подлежит списанию в соответствии с порядком, установленным федеральными стандартами. При этом порядок списания безнадежных долгов определен пунктом 77 Положения. Данное Положение федеральным стандартом бухгалтерского учета не является, в силу действия пункта 1.1 статьи 30 Федерального закона. А значит, ссылка в подпункте «г» пункта 12 ФСБУ 28/2023 не является корректной.

2.7.2.11. Некорректной является ссылка в подпункте «д» пункта 12 ФСБУ 28/2023, поскольку в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, слово «инвентаризация» отсутствует. Наличие данной неопределенности не позволяет правильно и обоснованно отразить в бухгалтерском учете результаты инвентаризации объектов, предписанных к отражению ПБУ 18/02

2.7.2.12. В ФСБУ 28/2023 отсутствуют указания по учету разницы между суммой, подлежащей к взысканию с виновного лица, и суммой недостачи. Наличие



---

данной неопределенности не позволяет правильно отразить в бухгалтерском учете результаты инвентаризации.

2.7.2.13. Недостачи и излишки могут в качестве причины своего возникновения иметь ошибки в бухгалтерском учете. А это требует применения ПБУ 22/2010. Однако, в «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год» (приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152)<sup>35</sup>, указано, что нормы ПБУ 22/2010 при регулировании инвентаризационных разниц не применяются. Но это не способствует выявлению причин разниц, что при наличии системной ошибки, либо систематически совершаемых злоупотреблений, что будет способствовать постоянному возникновению расхождений.

2.7.2.14. Подпунктом «а» пункта 11 ФСБУ 28/2023 при оценке излишков предусмотрено применение трех разных видов стоимости. При этом, каких-либо указаний в отношении того, для каких групп активов или ситуаций применим конкретный вид стоимости, ФСБУ 28/2023 не содержит. Наличие данной неопределенности не позволяет правильно отразить результаты инвентаризации в бухгалтерском учете.

---

<sup>35</sup> «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год» (приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152)



### **2.7.3. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 04.10.2023 № 157н**

Выявлены следующие неопределенности применения ФСБУ 4/2023:

1. Перевод краткосрочной части внеоборотных финансовых вложений в состав оборотных активов.
2. Раскрытие в промежуточной отчетности сведений о фактах хозяйственной жизни.
3. Наличие оценочных категорий.
4. Раскрытие сведений за два года.

2.7.3.1. Неопределенность перевода краткосрочной части внеоборотных финансовых вложений в состав оборотных активов выявлена при исследовании пункта 15 ФСБУ 4/2023, который устанавливает данное требование. При этом, ни ФСБУ 4/2023, ни ПБУ 19/02 не содержат ни понятия данного объекта, ни его квалификационных признаков, что делает невозможным адекватное исполнение данной обязанности и формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.3.2. Подпункт «з» пункта 57 ФСБУ 4/2023 требует раскрытия в промежуточной отчетности с учетом существенности сведений о фактах хозяйственной жизни. Исходя из положений Закона, факт хозяйственной жизни – это основной объект бухгалтерского учета, который оформляется первичными документами, регистрируется в учетных регистрах и отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, либо отчета о целевом использовании средств и приложений к ним. Тем самым, данные сведения обобщенно представляются в составе форм бухгалтерской отчетности. ФСБУ 4/2023 не устанавливает, как должны быть раскрыты сведения о существенных фактах: либо обобщенно в составе показателей форм отчетности (балансе, либо отчете о финансовых результатах и др.), либо обособлено с раскрытием сведений о каждом факте отдельно, что сделает такой отчет нечитаемым и не пригодным для использования пользователем в силу большого объема сведений. Более того, существующие методики экономического анализа не нацелены на использование информации об отдельных фактах хозяйственной жизни, что делает непригодным использование такой информации для проведения экономического анализа и принятия на его основе управленческих решений. А одним из принципов регулирования бухгалтерского учета, установленных статьей 20 Федерального закона, является соответствие потребностям пользователей, то вызывает сомнение, что данное положение ФСБУ 4/2023 соответствует данному принципу. Наличие данной неопределенности делает невозможным правильное отражение в промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.3.3. Подпункт «б» пункта 57 ФСБУ 4/2023 содержит требование о раскрытии существенных циклических и сезонных фактов, что также в силу неопределенности состава раскрываемых сведений о таких объектах может не соответствовать потребностям пользователей, и положениям статьи 20 Закона.

2.7.3.4. Нарушением принципа соответствия потребностям пользователей, установленному статьей 20 Закона является содержащееся в подпункте «в» пункта 57 ФСБУ 4/2023 требование о раскрытии в промежуточной отчетности сведений об существенных фактах хозяйственной жизни, отличных от обычных, поскольку существующие методики экономического анализа

2.7.3.5. Ни один федеральный стандарт бухгалтерского учета, либо иной документ в сфере регулирования бухгалтерского учета в РФ не содержит ни понятий «цикличность фактов хозяйственной жизни», ни «сезонность фактов хозяйственной жизни», ни квалифицирующих признаков данных фактов. А это делает неопределенным само исполнение обязанности по раскрытию информации о данных фактах в промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленную пунктом 57 ФСБУ 4/2023. Не содержат нормативные акты и подходов к определению отличных от обычных фактов хозяйственной жизни, что также делает невозможным раскрытие сведений о данных фактах в промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.3.6. Как указано в пункте 57 ФСБУ 4/2023 сведения о существенных фактах хозяйственной жизни предписаны к раскрытию исключительно в промежуточной отчетности, тогда как к годовой отчетности такие требования не предъявляются. А значит, формально, данные сведения о фактах должны раскрываться за период меньший, чем отчетный год, а за отчетный год в целом раскрываться не должны. Тем самым, за период с момента окончания последнего отчетного периода в отчетном году до завершения отчетного периода в целом (это, например, при составлении промежуточной отчетности с квартальной периодичностью – 4 квартал года, при составлении промежуточной отчетности – ежемесячно – декабрь месяц), сведения о существенных фактах раскрыты не будут. Это делает невозможным использование такой отчетности для проведения экономического анализа и принятия управленческих решений, что противоречит принципу соответствия потребностям пользователей, установленному статьей 20 Закона.

2.7.3.7. Требование по раскрытию сведений о существенных фактах в промежуточной отчетности и отсутствие такого требования в отношении годовой отчетности является нарушением принципа единства системы требований, установленного статьей 20 Закона.

2.7.3.8. Проблемой является наличие оценочных категорий в ФСБУ 4/2023, без установления четких подходов к их применению. Пункт 49 ФСБУ 4/2023, определяет последовательность раскрытия сведений в пояснениях, содержит одно исключение, связанное с выявлением противоречия последовательности раскрытия информации, в порядке ее приведения в бухгалтерском балансе и иных формах отчетности, содержанию информации. При этом, подходов к установлению,

подтверждению и обоснованию такого противоречия, ФСБУ 4/2023 не содержит, что делает невозможным реализацию на практике данного требования.

2.7.3.9. Не определен порядок раскрытия информации в пояснениях в случае, если такое противоречие выявлено и обосновано. Все это вносит неопределенность в действия сотрудников учетной службы экономического субъекта, подготавливающих бухгалтерскую отчетность. А это неминуемо повлечет возникновение ошибок и споров с лицами, осуществляющими аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.3.10. Оценочной категорией являются подходы к определению существенности, установленные в последнем абзаце пункта 10 ФСБУ 4/2023. При этом, ни в самом ФСБУ 4/2023, ни в других нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет (однако, весьма спорным видится следование другим нормативным актам, ввиду того что само понятие существенности установлено исключительно для целей ФСБУ 4/2023), не содержится подходов:

1. Что понимать под величиной информации: абсолютное значение показателя, либо его относительную величину, либо удельный вес в некоем общем итоге?
2. Что понимать под характером информации: ее вклад в формирование общего итога (положительный или отрицательный), либо влияние на финансовое положение, результаты деятельности или движение денежных средств?
3. Как оценивать потенциальное влияние информации на решения, принимаемые пользователями, и необходимо ли при этом обеспечить равновеликое удовлетворение интересов всех пользователей?
4. Как подтвердить обоснованность принятого профессионального суждения об уровне существенности в данном экономическом субъекте, как на этапе формирования показателей отчетности, так и при ее аудите и дальнейшем использовании приведенных в отчетности сведений?

Наличие данных неопределенностей не позволяет полностью реализовать требование раскрытия существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.3.11. Отсутствуют подходы в отношении того, является ли необоснованно определенный уровень существенности ошибкой, либо изменением оценочного суждения, либо изменением учетной политики, что влияет на характер действий учетного персонала при внесении изменений в отчетность ввиду пересмотра суждения о величине уровня существенности и вносит неопределенность в их действия.

2.7.3.12. Выявлена также следующая неопределенность. Подпункт «г» пункта 69 ФСБУ 4/2023 предписывает в бухгалтерской отчетности по каждому показателю раскрывать сведения как минимум за два года: отчетный и предыдущий. При этом, подпункт «б» пункта 66 ФСБУ 4/2023 устанавливает требование не приводить в составе бухгалтерской отчетности показатели, отсутствующие у экономического субъекта, а подпункт «в» пункта 69 ФСБУ 4/2023 предписывает изменять формы



отчетности при изменении существенности информации. Исходя из этого, может сложиться следующая ситуация: в предшествующем периоде у экономического субъекта отсутствует какой-либо объект, сведения о котором в отчетном году признаны существенными, либо данный объект стал существенным и подлежащим обособленному отражению в отчетности. Либо наоборот, в отчетном периоде данный объект отсутствует, либо признан несущественным и не подлежащим обособленному отражению в отчетности, тогда как в прошлом периоде данный объект отражался обособленно. При этом подпункт «б» пункта 66 ФСБУ 4/2023 ограничивает (в тексте ФСБУ 4/2023 использовано словосочетание «как правило») указание на отсутствие в отчетности показателей, а показатели, значения которых отсутствуют, не должны приводиться в отчетности. Применение данного пункта является универсальным, не зависящим от наличия и последующего отсутствия объектов, либо наоборот, в течение периодов, раскрытых в бухгалтерской отчетности. То есть, вышеописанная ситуация с точки зрения оформления отчетности не урегулирована. Ранее действующие нормы ПБУ 4/99 предписывали ставить прочерк при отсутствии цифровых значений показателей. А аналогичные положения по проставлению прочерков в ФСБУ 4/2023 отсутствуют. Это создает неопределенность в раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.



## 2.7.4. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н

Выявлены следующие неопределенности:

1. Оценка запасов, полученных в качестве оплаты взноса в уставный капитал.
2. Отсутствие порядка оценки запасов, созданных самостоятельно.
3. Не установлены случаи невозможности определения справедливой стоимости при оценке запасов, приобретаемых в обмен на другое имущество.
4. Наличие открытого перечня составляющих фактической себестоимости запасов.
5. Оценка запасов, приобретенных на условиях рассрочки платежа.
6. Оценка запасов, извлеченных при выбытии либо содержании объекта основных средств.
7. Неопределенность оценки объектов, полученных в результате чрезвычайных обстоятельств.
8. Неопределенность оценки возвратных отходов.
9. Открытый перечень затрат, не включаемых в стоимость запасов.
10. Неопределенность в оценке запасов, учитываемых по справедливой стоимости.
11. Неопределенности в оценке незавершенного производства.
12. Неопределенности в оценках после признания.

2.7.4.1. В части затрат на приобретение материалов, установленных пунктом 10 ФСБУ 5/2019 выявлена следующая возможная неопределенность применения в отношении оценки величины увеличения капитала организации при получении запасов в качестве взноса в капитал организации, либо целевого финансирования. То есть проблема видится в том, как определить или рассчитать прирост: исходя из уставных (учредительных) документов экономического субъекта, либо исходя из справедливой стоимости или иных оценок, поскольку конкретные указания по данному случаю отсутствуют. Наличие данной неопределенности может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части раскрытия сведений о запасах, полученных в качестве оплаты взноса в уставный капитал.

2.7.4.2. Неопределенностью является отсутствие в ФСБУ 5/2019 регулирования порядка оценки запасов, созданных самостоятельно. Но, в отношении данных объектов возможно применение порядка формирования стоимости при возмездном приобретении (пункт 10 ФСБУ 5/2019), поскольку процесс создания материалов самостоятельно так же сопряжен с выбытием активов и возникновением обязательств, включая оценочные. Но конкретное указание на это в тексте ФСБУ 5/2019 отсутствует, что делает неопределенным применение ФСБУ 5/2019 в отношении данных объектов учета. Наличие данной неопределенности может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей сведения о запасах, созданных экономическим субъектом самостоятельно.

2.7.4.3. Неопределенностью является то, что в пункте 14 ФСБУ 5/2019 не установлены, хотя бы на уровне примеров, случаи, когда невозможно определение справедливой стоимости передаваемого имущества или запасов при приобретении материалов в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств. Так же не определено, что понимать под балансовой стоимостью передаваемого актива. Это может затруднить осуществление оценки запасов, приобретаемых в обмен на другое имущество.

2.7.4.4. К неопределенности приводит открытый перечень составляющих фактической себестоимости запасов (подпункт «е» пункта 11 ФСБУ 5/2019). Данные проблемы могут возникнуть при формировании, обосновании и подтверждении (доказывании) профессиональных суждений бухгалтера в части включения, либо не включения тех или иных затрат в фактическую себестоимость запасов. А это, в свою очередь, может привести к искажениям в оценке запасов и формировании недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.5. Неопределенности могут возникнуть при применении пункта 13 ФСБУ 5/2019, который определяет порядок формирования стоимости запасов, приобретенных на условиях рассрочки платежа. Запасы, приобретенные на условиях рассрочки платежа, предписывается оценивать исходя из величины денежных средств, которая была бы уплачена при отсутствии отсрочки (рассрочки), которую можно достоверно установить, только если в самом договоре указана ставка процента, взимаемого за предоставление рассрочки платежа. В случае отсутствия указания в договоре величины ставки процентов (когда они скрыты в цене, что является нормальной хозяйственной практикой), возникает проблема определения данной суммы, поскольку в документах в сфере нормативного регулирования бухгалтерского учета отсутствуют подходы, методы и методики определения такой суммы. Не указано, что данные суммы необходимо дисконтировать и как определить норму дисконтирования. Либо использовать другие виды оценки, не основанные на дисконтировании. Наличие данной неопределенности не позволяет реализовать обязанность, установленную пунктом 13 ФСБУ 5/2019

2.7.4.6. Так же в данном пункте указано на некий аналогичный порядок отражения, установленный ПБУ 15/200836. При этом, не указано аналогия с чем имеется в виду: простому начислению процентов, процентов, включаемых в стоимость инвестиционного актива, процентов по векселю, процентов по облигации. В ФСБУ 5/2019, а тем более в ПБУ 15/2008, указания на конкретный порядок, который является аналогичным, отсутствует. Это так же может привести к искажениям в оценке запасов и формированию недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.7. Выявлена следующая неопределенность: в подпункте «а» пункта 16 не указан вид стоимости, которая используется при сопоставлении. Просто приведено, что сравнивается стоимость, без указания вида. Это приводит к невозможности и несопоставимости базы сравнения, поэтому должен быть четко указан вид

<sup>36</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)»

стоимости: справедливая, рыночная, балансовая. А это может привести к неправильной оценке данных запасов при их принятии к учету, следствием чего является недостоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.8. В ФСБУ 5/2019 не указан порядок оценки запасов, полученных в результате стихийных бедствий, в частности, от демонтажа активов, в том числе отличных от основных средств, бесхозяйных ценностей и иного полученного вследствие стихийного бедствия имущества. В этой связи возникает спорное предположение о применении в отношении данных объектов положений пункта 15 ФСБУ 5/2019. Наличие данной неопределенности делает невозможной правильную и обоснованную оценку указанных объектов бухгалтерского учета и может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.9. Выявлена неопределенность оценки возвратных отходов, поскольку положения, регламентирующие данную процедуру, в ФСБУ 5/2019 отсутствуют. Применение к данным объектам положений пункта 15 ФСБУ 5/2019 видится не совсем корректным ввиду того, что данный актив был получен не в процессе некоего безвозмездного приобретения (поступления извне) а в ходе трансформации активов, в процессе которого экономический субъект несет определенные затраты. Такая же проблема выявлена и в части порядка учета материалов, полученных от демонтажа или утилизации окончательного брака. Последствиями данной проблемы могут быть возможные искажения оценки запасов и недостоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.10. Неопределенностью является открытый перечень затрат не включаемых в стоимость запасов, установленный пунктом 18 ФСБУ 5/2019. При этом, в части последней составляющей, установлен критерий невключения – отсутствие необходимости для приобретения запасов. Это условие является оценочным и неопределенным и его применение на практике приведет к возникновению споров, связанных с подтверждением или доказыванием отсутствия, или наличия необходимости осуществления затрат, при формировании профессионального суждения бухгалтера в отношении данных объектов. И в документах в сфере нормативного регулирования бухгалтерского учета какие-либо подходы к решению данной проблемы отсутствуют.

2.7.4.11. При применении пункта 19 ФСБУ 5/2019 необходимо четко определить моменты совершения операций, поскольку справедливая стоимость может быть подвержена изменениям, при которых необходимо проводить пересчет данных объектов. Последствиями данной проблемы являются возможные искажения, как стоимости таких объектов, так и величины прочих доходов или расходов, что приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.12. Неопределенности оценки незавершенного производства заключаются в следующем: для определения сверхнормативных затрат, как того требует подпункт «а» пункта 26 ФСБУ 5/2019, необходимо наличие нормативов и системы контроля их соблюдения, а также документирования, учета и распределения отклонений и изменений норм. В итоге это может привести к тому, что финансовый учет предполагает одну оценку незавершенного производства и готовой продукции, а

управленческий и налоговый учет – другую оценку данного объекта. А это усложнит ведение учета, что нарушает требование рациональности.

2.7.4.13. Исключение управлеченческих расходов из фактической себестоимости остатков сопряжено с соблюдением условия: если расходы непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, то они должны быть включены в фактическую себестоимость. Однако, подходов, позволяющих четко определить, подтвердить и доказать данную связь или ее отсутствие в ФСБУ 5/2019 не приводится, что затрудняет осуществление данных действий и может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.14. Неопределенность создает открытый перечень расходов, не распределемых на остатки незавершенного производства, так же исключение затрат по критерию отсутствия необходимости, а именно: как понимать отсутствие необходимости, а также как доказывать и обосновывать профессиональное суждение бухгалтера о невключении затрат. Наличие такой неопределенности может привести кискажениям в оценках незавершенного производства, себестоимости готовой продукции и продаж и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.15. В части применения пункта 27 ФСБУ 5/2019 выявлена неопределенность, связанная с тем, что в документах в сфере регулирования бухгалтерского учета отсутствуют подходы к тому, что считать массовым и серийным производством, единичным производством. А также не определен состав и последовательность действий учетного персонала и руководства экономического субъекта при смене типа производства. Данная неопределенность может привести к квалификации способа оценки незавершенного производства, примененного экономическим субъектом, как несоответствующего виду (типу) производства, величину оценки незавершенного производства несоответствующей требованиям пункта 27 ФСБУ 5/2019 и бухгалтерскую (финансовую) отчетность как недостоверной.

2.7.4.16. В части применения плановых (нормативных) оценок незавершенного производства в массовом производстве выявлена неопределенность в части процесса и периодичности пересмотра норм и нормативов, отражения в учете последствий пересчета. Это может привести кискажениям в оценке незавершенного производства, себестоимости готовой продукции и продаж и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.7.4.17. В части применения пункта 27 ФСБУ 5/2019 возможно возникновение коллизии с пунктом 6 ПБУ 10/99 в части порядка списания отклонений. Это так же приведет к возникновению искажений и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.18. Как следует из пункта 27 ФСБУ 5/2019, при оценке незавершенного производства в единичном производстве используются фактически произведенные затраты, без относительно указания на исключение затрат, приведенных в пункте 26 ФСБУ 5/2019. Это так же является коллизией непосредственно в ФСБУ 5/2019.



---

Данная неопределенность так же может породить возникновение спорных ситуаций и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.19. В отношении пункта 30 ФСБУ 5/2019 возможно возникновение проблем с выявлением и подтверждением признаков обесценения. Вывод о наличии проблемы сделан на основании того, что случаи, когда обесценение возможно, носят общий и недостаточно определенный характер. А в ФСБУ 5/2019 не содержится указаний на возможные к применению подходы, методики и источники информации, используемые для выявления и фиксации фактов и событий, приводящих к обесценению запасов. Это так же может привести как к возникновению споров, так и искажений в оценках и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.20. В части неопределенностей в оценке после признания, а именно применения пункта 28 ФСБУ 5/2019 выявлено следующее. Поскольку определение чистой стоимости продажи запасов основано на предположениях, а не на имевших место фактах или событиях, то возможно возникновение проблем с ее определением и подтверждением в силу эфемерности, умозрительности, не четкости и субъективности предположений, а также отсутствием подходов к подтверждению расчета величины резерва. Это может привести как к возникновению спорных и конфликтных ситуаций, так и искажений в оценке запасов и недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.4.21. Проблемой применения ФСБУ 5/2019 в части последующей оценки (пунктов 30 и 31) является то, что в самом тексте ФСБУ 5/2019 не определен и не установлен порядок отражения операций с резервом в случае выбытия запаса, в отношении которого был создан резерв, а именно не указано, необходимо ли данную сумму списывать или восстанавливать и как отражать данные факты хозяйственной жизни, как их правильно квалифицировать. В тексте ФСБУ 5/2019 отсутствуют требования по списанию резерва при выбытии запаса. Может создаться ситуация, при которой объекта учета нет, он не числиться в учете, однако сумма созданного по нему резерва в порядке корректировки его стоимости продолжает отражаться в учете, что противоречит логике и здравому смыслу, а также приводит к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.



## 2.7.5. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н

Выявлены следующие неопределенности:

1. Отсутствие переходных положений в части изменения стоимостного предела отнесения объекта к основным средствам.
2. Неопределенности подтверждения применения критериев морального устаревания и планов по замене объектов при установлении срока полезного использования.
3. Отсутствие конкретного перечня случаев пересмотра срока полезного использования.
4. Учет ремонта как самостоятельного инвентарного объекта.
5. Отсутствие подходов к классификациям основных средств.
6. Неопределенности порядка изменения способов последующей оценки.
7. Низкая регламентация переоценок.
8. Неопределенности в отражении результата переоценки.
9. Неопределенность корректировки стоимости при изменении величины оценочного обязательства.
10. Отсутствие детализации понятий случаев изменения первоначальной стоимости.
11. Отсутствие регламентации порядка частичной ликвидации объекта.
12. Определение ликвидационной стоимости.
13. Вариативный характер даты начала начисления амортизации.
14. Обоснование способа расчета амортизации.
15. Наделение экономического субъекта правом самостоятельно разрабатывать формулы расчета амортизации.
16. Проверка элементов расчета амортизации.
17. Подтверждение обоснованности списания объекта в ряде случаев.

2.7.5.1. ФСБУ 6/2020 не регламентирует и не содержит переходных положений на случай возникшей у экономического субъекта потребности изменить величину стоимостного критерия отнесения объекта к основным средствам. Отсутствуют аналогичные положения и в других нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет. Наличие данной неопределенности не позволяет правильно раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности сведения об изменении величины стоимостного критерия отнесения к основным средствам.

2.7.5.2. В тексте ФСБУ 6/2020 отсутствуют положения, регламентирующие порядок подтверждения применения критериев морального устаревания и планов по замене объектов при установлении срока полезного использования. Это может привести к возникновению проблемы подтверждения применения данных критериев в части обоснованности их применения.

2.7.5.3. Возможной проблемой применения ФСБУ 6/2020 может стать отсутствие конкретного перечня случаев пересмотра сроков полезного использования. При этом, пунктом 37 ФСБУ 6/2020 введена обязанность пересмотра, и данное изменение квалифицируется как изменение оценочных значений. При этом, не определен класс, к которому изменение данных суждений необходимо относить, что может сделать затруднительным отражение изменений оценочных значений в бухгалтерском учете и раскрытия сведений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.4. При признании ремонта как самостоятельного инвентарного объекта (пункт 10 ФСБУ 6/2020), возможно возникновение коллизии с пунктом 24 ФСБУ 6/2020, в котором не приводится, как случай изменения первоначальной стоимости, ремонт основных средств. Помимо этого, невозможно подтверждение в отношении указанных выше самостоятельных инвентарных объектов соблюдения признака, установленного подпунктом «а» пункта 4 ФСБУ 6/2020, в части наличия материально-вещественной формы. Потому что отложенные затраты, отраженные по счетам бухгалтерского учета, то есть которые существуют только в виде записей на счетах, материально-вещественной формы не имеют. При этом, возможно возникновение ситуации, при которой расходы на ремонт, учитываемые как самостоятельный инвентарный объект, будут амортизироваться не в соответствии с порядком, принятым в отношении отремонтированного объекта, а также ситуации, при которой отремонтированный объект выбыл, а расходы на его ремонт продолжают отражаться в бухгалтерском учете и амортизироваться. Данная ситуация возможна в силу того, что ФСБУ 6/2020 не установлено каких-либо ограничений, либо связей в отношении действий с отремонтированным объектом и расходами на его ремонт, признанных в качестве самостоятельного объекта основных средств. А это может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.7.5.5. В отношении возможных классификаций основных средств (пункт 11 ФСБУ 6/2020) проблемой применения является отсутствие ссылок на соответствующие нормативные акты, в которых приводятся подходы к формированию классов и групп основных средств, содержатся понятия видов и определяется наполнение классов и групп. Это делает как затруднительным формирование группировок и классификаций, так и подтверждение отражения в отчетности сведений об основных средствах в разрезе групп.

2.7.5.6. Пунктом 22 ФСБУ 6/2020 установлена возможность изменения способа последующей оценки. При этом, не определено, в каких случаях возможно изменение способа оценки, с какой периодичностью и как квалифицировать в учете последствия изменения способа: либо как изменение оценочных значений, либо как изменение учетной политики, и требуется ли в этом случае ретроспективный пересчет сравнимых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.7. В ФСБУ 6/2020 отсутствует ограничение на количество переоценок основных средств в течение года, установлена только дата ежегодной переоценки.

Однако, в отношении переоценок, возможных к осуществлению в течение года не установлено дат, по состоянию на которые переоценка может проводиться.

2.7.5.8. Проблемой применения ФСБУ 6/2020 в части переоценки может стать включение суммы дооценки в совокупный финансовый результат, что может породить непонимание в части составления бухгалтерских записей. Согласно действующему Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н), для отражения дооценки основных средств использовался счет 83 «Добавочный капитал». Однако, ФСБУ 6/2020 предписывает результат переоценки включать в совокупный финансовый результат. То есть, отнесение в состав добавочного капитала может быть признано ошибочным. При этом, необходимо отметить, что статья, отражающая результат переоценки, приводится в отчете о финансовых результатах. Исходя из этого, должны быть внесены соответствующие корреспондирующие изменения в План счетов, чего сделано не было.

2.7.5.9. Документы в области регулирования бухгалтерского учета не содержат понятия такого показателя, как «совокупный финансовый результат». Но, алгоритм его расчета приведен в подпункте «д» пункта 27 ФСБУ 4/2023. Отсутствие понятия «совокупный финансовый результат» не позволяет адекватно отражать данный объект в бухгалтерском учете и раскрывать в отношении его в бухгалтерской (финансовой) отчетности достоверные сведения.

2.7.5.10. Пункт 23 ФСБУ 6/2020 содержит обязанность изменения первоначальной стоимости объекта, включающей оценочное обязательство, в случае изменения первоначальной оценки оценочного обязательства. Однако, не до конца является понятным, имеется ли в виду прирост обязательства путем дисконтирования или уточнение обязательства через изменение оценочного суждения, что так же может затруднить применение данной нормы на практике и может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.11. Пункт 24 ФСБУ 6/2020 определяет случаи прироста первоначальной стоимости: улучшение и восстановление. Однако, в самом ФСБУ 6/2020 не указано, как квалифицировать факты хозяйственной жизни и относить их к случаям улучшения и восстановления. Исходя из принципа системного применения норм права, возможно, для квалификации необходимо руководствоваться положениями ФСБУ 26/2020, в частности пунктом 4. При этом, однако, в данном пункте, и в ФСБУ 26/2020 вообще, не приводятся понятия отдельных случаев улучшения (достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация и т. д.), что станет проблемой применения ФСБУ 6/2020 на практике и привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.12. Возможной проблемой применения ФСБУ 6/2020 может стать отсутствие регламентации случая частичной ликвидации объекта основных средств, в частности, приведет ли данный факт хозяйственной жизни к снижению первоначальной или переоцененной стоимости, поскольку физическое состояние

объекта, его эксплуатационные характеристики будут изменены, что приведет к изменению его справедливой стоимости.

2.7.5.13. Проблемой может стать определение ликвидационной стоимости, из-за того, что с высокой точностью ликвидационную стоимость определить не представляется всегда возможным, поэтому данный объект – ликвидационная стоимость, является оценочным значением (пункты 30 и 32 ФСБУ 6/2020). Однако в Положении по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) (далее по тексту - ПБУ 21/2008)<sup>37</sup> в составе оценочных значений ликвидационная стоимость не приводится. Поэтому возникает неопределенность в применении нормативных актов, регламентирующих порядок пересмотра ликвидационной стоимости. Кроме того, возможной проблемой так же может стать то, что не установлены случаи, когда ликвидационная стоимость превышает, а впоследствии оказывается ниже балансовой, хотя бы на уровне примеров (пункт 30 ФСБУ 6/2020).

2.7.5.14. Пунктом 33 ФСБУ 6/2020 предусмотрен вариативный характер определения даты начала и окончания начисления амортизации, применяемый по выбору экономического субъекта. Наделение экономического субъекта таким правом видится излишним и нерациональным, поскольку методологические подходы к выбору дат отсутствуют в тексте ФСБУ 6/2020. Это может породить так называемую мертвую норму права, то есть норму, не имеющую практического применения. При этом, в тексте ФСБУ 6/2020 не определено, как осуществлять расчет амортизации за неполные месяцы эксплуатации объекта, а именно: требуется ли корректировка сумм амортизации исходя из фактического количества дней эксплуатации объекта в течение месяца. Это так же может привести к искажению финансового результата в бухгалтерском учете и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.15. Требования к выбранному организацией способу расчета амортизации установлены в пункте 34 ФСБУ 6/2020. В основе его лежит расчет распределения ожидаемых будущих доходов, который может быть составлен на основе прогнозирования, то есть не точно, и на основе неполной информации, поэтому величина таких прогнозных доходов должна являться оценочным суждением, порядок учета которого регулируется ПБУ 21/2008, и, если расчет изменился – необходимо осуществить переход на другой способ. При этом, ни в ФСБУ 6/2020, ни в ПБУ 21/2008 не указано к какому классу изменений относится изменение такого оценочного суждения. Это может привести к неправильной квалификации последствий изменения оценочных суждений и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.16. Пункт 35 ФСБУ 6/2020 наделяет экономический субъект правом разработки формулы расчета амортизации при применении метода уменьшаемого остатка. При этом, четкие подходы, либо примеры формул в ФСБУ 6/2020 не содержатся. Не установлены подходы к подтверждению обоснованности применения формулы, разработанной экономическим субъектом. Это не позволит

<sup>37</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету»



экономическому субъекту подтвердить обоснованность примененной им формулы расчета амортизации и признанию бухгалтерской (финансовой) отчетности недостоверной.

2.7.5.17. Пунктом 37 ФСБУ 6/2020 введена обязанность по периодической проверке элементов расчета амортизации (показателей, участвующих в расчете амортизации). При этом, данный расчет может подвергаться корректировкам (изменениям), пересмотру, и пересмотр необходиомо будет расценивать как изменение оценочных значений. При этом, ни в ФСБУ 6/2020, ни в ПБУ 21/2008 не указано, как классифицировать данные изменения, что возможно, породит трудности такой квалификации. Проблемой при проверке расчета может являться установление и подтверждение соответствия условий использования поскольку:

- отсутствует перечень условий, соответствие которых проверяется,
- не установлен порядок проверки: не определен и не рекомендован состав методов проверки, порядок фиксации и отражения в учете и отчетности результатов проверки, возможность применения критерия существенности.

Наличие данной проблемы не позволит экономическому субъекту подтвердить правильность и обоснованность проверки элементов расчета амортизации и результатов данной проверки, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.5.18. Возможно возникновение проблем, связанных с подтверждением прекращения использования объекта в части отсутствия перспектив продажи или возобновления использования (подпункт «а» пункта 40 ФСБУ 6/2020), поскольку отсутствуют подходы к подтверждению и обоснованию такого случая списания. Доказывание и подтверждение вышеуказанных оснований, может быть сопряжено с прогнозированием будущих событий и действий, которые не контролируются сотрудником учетной службы, не зависят от его воли, а связаны с действиями руководства, прогнозирование которых возможно только путем применения ненаучных методов. В дополнение к этому, в части применения нормативных ограничений по эксплуатации объекта (подпункт «г» пункта 40 ФСБУ 6/2020), работник учетной службы так же может не обладать достаточной компетентностью. И принятие решения о списании не должно входить и не входит в должностные обязанности бухгалтера.



## 2.7.6. Неопределенности, содержащиеся в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.09.2020 № 204н

Выявлены следующие неопределенности:

1. Отсутствие комплексного подхода при внесении изменений в регулирование бухгалтерского учета.
2. Игнорирование особенностей учета создания биологических активов.
3. Использование понятий, не имеющих дефиниций в законодательстве о бухгалтерском учете и документах в области его регулирования.
4. Отсутствие системной связи с другими документами в области регулирования бухгалтерского учета.
5. Неопределенность проверки соблюдения условий принятия к учету капитальных вложений.
6. Отсутствие логики в ряде положений.
7. Неопределенности в определении единицы учета.
8. Отсутствие регламентации порядка распределения общих расходов при создании нескольких объектов.
9. Отсутствие подходов к классификации капитальных вложений.
10. Неопределенности в оценке.
11. Нарушения правил русского языка.
12. Оценка запасов, полученных при осуществлении капитальных вложений.
13. Неопределенности в части исключений из фактических затрат.
14. Отсутствие подходов к определению готовности и завершению создания объекта.
15. Неопределенности при списании объекта.
16. Неопределенности в раскрытии информации.

2.7.6.1. Отсутствие комплексности изменений проявляется в следующем. Применение ФСБУ 26/2020 в практике учета требует осуществления ряда бухгалтерских проводок, в частности, касательно отражения:

- убытков от обесценения капитальных вложений,
- списания сверхнормативных расходов,
- отражения суммы денежных средств, которая была бы уплачена при отсутствии рассрочки платежа и величины возникающей в этом случае разницы.

Отражение данных фактов хозяйственной жизни требует внесения соответствующих изменений в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению. Однако, никаких изменений в связи с вступлением в силу ФСБУ 26/2020 в План счетов не внесено, что делает неопределенным порядок составления корреспонденции счетов и производство бухгалтерских записей по указанным

фактам хозяйственной жизни и может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.2. Проблемой применения ФСБУ 26/2020 может стать следующее. Как следует из норм ФСБУ 6/2020 в состав основных средств могут быть включены сельскохозяйственные животные, многолетние насаждения и иные объекты, которые могут быть квалифицированы, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, как биологические активы. Данные объекты, в силу своей специфической природы, имеют ряд особенностей и специфику, влияющие и создающие специфические факты хозяйственной жизни, требующие своего отражения в бухгалтерском учете. Однако, специфика осуществления капитальных вложений в биологические активы в данном нормативном акте не отражена.

2.7.6.3. В ФСБУ 26/2020 имеется ряд неопределенностей, связанных с тем, что в нем используются понятия, не имеющие дефиниций в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет, тогда как Закон не предусматривает транзит понятий, установленных в других отраслях права на нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет. Это касается пункта 5 ФСБУ 26/2020, в котором приводятся примеры объектов, которые могут быть квалифицированы в качестве капитальных вложений (строительство, коренное улучшение земель, авторский надзор, модернизация, реконструкция и так далее). Отсутствие четко установленных понятий, либо нормативных ссылок может привести к неопределенностям применения ФСБУ 26/2020, прежде всего, связанных с квалификацией объектов бухгалтерского учета именно как капитальных вложений.

2.7.6.4. Из пункта 5 ФСБУ 26/2020 не следует, что необходимо понимать под восстановлением или улучшением основных средств, ибо в рассматриваемом пункте ограничились только примерами, без установления порядка признания фактов хозяйственной жизни как приводящих к улучшению или восстановлению основных средств. Наличие данной неопределенности не позволит правильно отразить в бухгалтерском учете информацию об улучшениях основных средств и приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.5. Отсутствие системной связи с другими документами в области регулирования бухгалтерского учета проявляется в следующем. В составе признаков основного средства, установленных в пункте 4 ФСБУ 6/2020 указано, что одной из целей использования объекта основных средств – это использование для охраны окружающей среды, тогда как одним из условий признания капитальных вложений (пункт 6 ФСБУ 26/2020) является только способность генерировать будущие доходы. Тем самым, есть противоречие, которое может привести к тому, что в отношении приобретаемых объектов основных средств, которые предполагается использовать именно с данной целью, ФСБУ 26/2020 не будет применяться.

2.7.6.6. В пункте 4 ФСБУ 26/2020 не определено, насколько очевидной должно быть существование способности генерировать доход, а также подтверждение данной способности, и не установлен порядок действия в случае, если такая

способность будет утрачена, либо вновь сделанное предположение подтвердит отсутствие способности приносить экономические выгоды (доходы) в будущем.

2.7.6.7. В последнем абзаце пункта 6 ФСБУ 26/2020 определены случаи, приводящие к возникновению капитальных вложений. Однако, данный перечень не является полным, поскольку не включает в себя процесс утилизации и списания, что немаловажно, поскольку пункт 11 ПБУ 10/99 предписывает такие расходы признавать в составе прочих. То есть, такие работы должны быть указаны в качестве исключений из состава капитальных вложений. В противном случае возможно возникновение коллизии между ФСБУ 26/2020 и ПБУ 10/99, что может привести к неправильному отражению данных объектов и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.8. В пункте 6 ФСБУ 26/2020 не установлено, что объекты капитальных вложений необходимо признавать именно в момент соблюдения указанных в данном пункте условий. И при применении условий возможно возникновение проблем в силу размытости и нечеткости первого условия – способности генерировать экономические выгоды в будущем, поскольку сам процесс создания объекта сопряжен с рисками, связанными с отказом в согласовании проекта, исполнением проекта и приобретением прав на объект. Кроме того, в пункте 8 ФСБУ 26/2020 указано на то, что капитальные вложения признаются по мере осуществления затрат, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 6 ФСБУ 26/2020. Поэтому возникает неопределенность, связанная с необходимостью проведения проверки соблюдения условий признания капитальных вложений либо по мере признания затрат, либо только в начале процесса создания, приобретения, восстановления или улучшения объекта. При этом не логично указывать данное требование в другом пункте, а не в пункте 6 ФСБУ 26/2020.

2.7.6.9. В пункте 16 ФСБУ 26/2020 указано, что затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов, в состав капитальных вложений не включаются. Поэтому, исходным моментом признания капитальных вложений является принятие некоего решения, а не соблюдение условий, установленных пунктом 6 ФСБУ 26/2020. А это приводит к тому, что поскольку данное решение имеет значение для отражения в учете капитальных вложений, то оно должно отвечать определенным требованиям по оформлению и подтверждении данного решения, а также устанавливать определенный порядок действий в случае отказа от данного решения. Наличие данной неопределенности может привести к несвоевременному либо безосновательному принятию к учету капитальных вложений, что приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.10. В результате исследования пункта 7 ФСБУ 26/2020 установлено следующее: указание на то, что единицей учета капитальных вложений является приобретаемый либо создаваемый объект лишено логики, поскольку объекта как такового еще нет, он находится в стадии приобретения или создания, которое завершится в будущем и данное событие (завершение создания) носит, по сути,

вероятностный характер, зависящий от наступления или не наступления цепи событий.

2.7.6.11. Признание в качестве единицы улучшаемого, либо восстанавливаемого объекта противоречит пункту 10 ФСБУ 6/2020, предписывающему данные затраты признавать в качестве самостоятельного объекта, не связанного с ремонтом конкретного объекта, что, следует исходя из прямого толкования данной нормы.

2.7.6.12. Как следует из пункта 16 ФСБУ 26/2020 началом признания затрат в качестве капитальных вложений является принятие некоего решения. Исходя из этого, получается, что объектом учета капитальных вложений и необходимо признавать такое решение, ибо до его принятия принимать к учету капитальные вложения запрещено, а значит и отсутствует объект, который и может выступать в качестве единицы учета.

2.7.6.13. Неопределенным является вопрос, связанный с созданием в рамках одного проекта или решения нескольких объектов, имеющих как самостоятельное использование, так и срок полезного использования, что неминуемо приведет к созданию нескольких единиц учета основных средств. Исходя из этого, возникает проблема распределения общих затрат, осуществленных при создании нескольких объектов. При этом сама необходимость указанных действий не обоснована, и не установлены методические подходы, которыми необходимо руководствоваться при этом. Наличие данной неопределенности не позволяет правильно отразить и сформировать первоначальную стоимость созданных объектов основных средств и приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.14. Пунктом 8 ФСБУ 26/2020 установлено, что в части классификаций капитальных вложений он не являются конкретными. В частности, исходя из требований подпункта «а» пункта 23 ФСБУ 26/2020, капитальные вложения должны быть классифицированы на капитальные вложения в объекты, отличные от инвестиционной собственности и вложения в инвестиционную собственность. А о необходимости такой классификации в пункте 8 ФСБУ 26/2020 не указано.

2.7.6.15. В абзаце 2 пункта 9 ФСБУ 26/2020 установлен порядок оценки объектов, полученных в качестве взноса в уставный капитал, а также безвозмездно полученного объекта от учредителей (акционеров). При этом оценка складывается преимущественно исходя из величины прироста собственного капитала, но в этом пункте не указано, как определяется величина прироста: исходя из номинальной величины увеличения уставного капитала, либо исходя из справедливой (рыночной) стоимости полученного имущества. Поэтому, в данном случае необходимо руководствоваться законодательством, регулирующим отношения учредителей (участников, акционеров, собственников) и созданных ими лиц, о чем в данном пункте не указано. Наличие данной неопределенности не позволит правильно сформировать первоначальную стоимость объектов основных средств, или нематериальных активов и приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.16. В подпункте «е» пункта 10 указано на включение в состав фактических затрат неких процентов, связанных с осуществлением капитальных вложений. Но не указано, какие это проценты: по долговым обязательствам или еще какие-либо другие. А также не поименованы обособленно в составе затрат, формирующих капитальные вложения, суммы налогов, сборов, пошлин. Наличие данной неопределенности может привести к неправильному отражению данных затрат (например, признание их в состав расходов) и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.17. Исследование пункта 12 выявило следующее: В ФСБУ 26/2020, да и в целом, во всех документах в области регулирования бухгалтерского учета (состав которых указан в статье 21 Закона), отсутствуют подходы к определению суммы денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной в исследуемом пункте ФСБУ 26/2020 отсрочки (рассрочки). Поэтому, возникает вопрос: какие методы расчета указанной суммы применить в данном случае, и если это предполагает применение дисконтирования, то какими подходами руководствоваться, чтобы определить ставку дисконтирования. В части распространения действия норм ПБУ 15/2008, необходимо указать, что данное положение устанавливает особенности учета процентов по заемным средствам, и особый порядок установлен в части процентов по векселям и облигациям. В тексте ФСБУ 26 нет указаний на то, каким конкретно порядком надо руководствоваться. Не содержится в ПБУ 15/2008 особых подходов при признании разницы между суммой, которая должна быть уплачена и суммой, предусмотренной в договоре в составе каких-либо расходов. Наличие данной неопределенности может привести к неправильному формированию первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.18. Пункт 14 ФСБУ 26/2020 изложен с нарушениями правил русского языка, что делает невозможным его понимание и применение в практической деятельности.

2.7.6.19. Анализ пункта 15 ФСБУ 26/2020 выявил следующую проблему: в качестве базы определения расчетной стоимости полученных объектов предложено, три, по сути, самостоятельных вида стоимости:

- справедливая стоимость,
- чистая стоимость продажи,
- стоимость аналогичных ценностей.

При этом, каких-либо условий, ограничений и правил применения конкретного вида стоимости в какой-либо ситуации, либо для определенного вида актива пунктом 15 не установлено. Наличие данной спорной нормы делает неопределенным применение ФСБУ 26/2020 в случае получения в ходе процесса создания (приобретения) капитальных вложений продукции и других запасов, может привести к их неверной оценке и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.20. В результате анализа пункта 16 ФСБУ 26/2020 установлено, что возможной неопределенностью является то, что в исследуемом стандарте не установлен порядок определения момента принятия решения о создании капитальных вложений. Также не урегулирован вопрос квалификации затрат, понесенных до принятия указанного решения, особенно в случае, когда по факту объект был завершен созданием и принят к учету в качестве основного средства, поскольку при квалификации данных затрат в качестве расходов может возникнуть конфликт с пунктом 3 ПБУ 10/99. Наличие данной неопределенности может привести к необоснованному признанию их в составе расходов и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.21. Отсутствуют подходы к определению затрат по поддержанию работоспособности и ремонту (подпункт «б» пункта 16 ФСБУ 26/2020), тогда как пункт 10 ФСБУ 6/2020 предписывает признавать расходы на техническое обслуживание и ремонт (с длительной периодичностью) в составе основных средств. Наличие данной неопределенности может привести к необоснованному признанию расходов, непризнанию объектов основных средств и к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.22. В ФСБУ 26/2020 не содержится подходов к квалификации выполненных работ как текущий ремонт. При решении данного вопроса, конечно же, можно руководствоваться нормативно-техническими документами, в частности: ГОСТ 18322–2016. Межгосударственный стандарт. Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения (введен в действие Приказом Росстандарта 28.03.2017 № 186-ст). Но, грамотное применение указанного нормативно-технического документа требует наличие у лица компетенций, не предусмотренных профессиональным стандартом «Бухгалтер», то есть данные действия выходят за пределы компетенции и должностных полномочий работника учетной службы и требуют привлечения технических специалистов.

2.7.6.23. Аналогично и применение подпункта «в» пункта 16 ФСБУ 26/2020 также потребует привлечения технических специалистов, чтобы четко определить, произошло ли улучшение нормативных показателей функционирования объекта и срок полезного использования. При этом ФСБУ 6/2020 прямо не предусматривает случаев пересмотра сроков полезного использования, устанавливая лишь обязанность по регулярному пересмотру срока, как указано в пункте 37 ФСБУ 6/2020. Также могут возникнуть проблемы, связанные с квалификацией и подтверждением непланового характера ремонта. По логике, неплановыми являются действия или операции, не приведенные в планах, поэтому, при отсутствии планов все такие действия могут быть отнесены к неплановым. А это создает основу для злоупотреблений и искажений, что приведет к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.24. В части подпункта «г» пункта 16 выявлена неопределенность, связанная с тем, что из содержания данного подпункта не понятно, в состав какого объекта требуется относить сверхнормативные потери, возникшие в процессе осуществления капитальных вложений, поскольку пункт 3 ПБУ 10/99 запрещает

такие затраты признавать в составе расходов. Помимо того, чтобы правильно применять положения данного подпункта, необходимо организовать нормативное хозяйство в части процесса осуществления капитальных вложений и организовать выявление и учет отклонений от норм. Данный пункт противоречит пункту 9 ФСБУ 26/2020, который предусматривает применение фактических оценок, а не нормативных, при признании капитальных вложений. Возникает дополнительная неопределенность, в части допустимых подходов определения нормативных затрат, в частности, возможность использования сметной стоимости.

2.7.6.25. При исследовании подпункта «ж» пункта 16, установлена неопределенность, связанная с подтверждением осуществления (либо отсутствием осуществления) управленческих расходов в связи с созданием объектов капитальных вложений.

2.7.6.26. Анализ подпункта «о» пункта 16 ФСБУ 26/2020 выявил, что в ФСБУ 26/2020 установлен открытый перечень исключений из капитальных вложений. В силу этого возникает проблема подтверждения того, что исключенные затраты не являются необходимыми для приобретения, создания, улучшения или восстановления основных средств. При этом, в самом тексте пункта 16 ФСБУ 26/2020 указано, что данные исключаемые затраты признаются расходом периода, без конкретизации класса, к которому они должны относиться, что создаст трудности и проблемы именно с классификацией данных затрат в составе расходов. А это может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.27. Изучение пункта 18 ФСБУ 26/2020 позволило выявить следующую проблему: в тексте ФСБУ 26/2020 не содержится подходов к установлению факта завершения создания объекта основных средств и его готовности к использованию.

2.7.6.28. В отношении второго предложения пункта 18 ФСБУ 26/2020 не установлено, как определить, в какой части используется объект, как эту часть выделить и определить ее стоимость, а также как признавать оставшуюся часть объекта после завершения процесса создания объекта в целом: как приобретение самостоятельного объекта, либо как увеличение его первоначальной стоимости.

2.7.6.29. В части применения пункта 19 ФСБУ 26/2020 возможно возникновение проблемы обоснования отсутствия перспектив возобновления, при этом не указано возобновление чего. А также не определен порядок действия учетного персонала и иных должностных лиц в случае, если в дальнейшем мнение об отсутствии перспектив было изменено.

2.7.6.30. Применение пункта 20 ФСБУ 26/2020 является неопределенным и затрудненным, поскольку отсутствует четкая детализация конкретных случаев списания и соответствующих ему дат списания капитальных вложений. Наличие данной неопределенности приводит к невозможности правильно определить и подтвердить момент списания, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.31. Применение пункта 21 ФСБУ может вызвать проблемы и неопределенности, поскольку в нем не определен класс расходов, в составе которого



---

необходимо признавать указанные в данном пункте затраты и четко не определены моменты признания данных расходов. Наличие данной неопределенности приводит к невозможности правильно определить и подтвердить отчетный период, к которому относятся расходы, в каком отчетном периоде они должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2.7.6.32. Подпункт «д» пункта 23 ФСБУ 26/2020 противоречит пункту 22 ФСБУ 26/2020. Данное противоречие проявляется в следующем: подпункт «д» пункта 23 предписывает в составе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности обособлено отражать доходы в виде возмещения убытков от утраты объектов капитальных вложений. При этом, утрата объекта, по сути, является выбытием, а, как следует из пункта 22 ФСБУ 26/2020, отражение доходов и расходов при выбытии производится сальдируется. То есть, при наличии суммы расходов, величина дохода уменьшается на сумму данных расходов, и уже возникающая разница должна признаваться либо доходом, либо расходом и отражаться на счетах бухгалтерского учета и раскрываться в отчетности. А, как показывает практика, в большинстве случаев величина получаемого возмещения не покрывает балансовую стоимость, что приведет к тому, что, несмотря на наличие доходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности они раскрыты не будут. Либо такое раскрытие потребует привлечение сведений, не отраженных в системе регистров бухгалтерского учета.



## **2.7.7. Неопределенности, содержащиеся в Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н**

**2.7.7.1.** Сравнение Плана счетов и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) позволило выявить, что пунктами 77 и 78 Положения предусмотрено списание дебиторской и кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности. В аннотации к счету 60 в Плане счетов не содержится рекомендаций по составлению корреспонденции счетов по отражению операций по списанию долгов с истекшим сроком исковой давности. Наличие данной неопределенности не позволяет отразить данные операции в соответствии с Планом счетов, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**2.7.7.2.** Совместное исследование Плана счетов и ПБУ 19/02 установило, что Планом счетов не установлена какая-либо корреспонденция по предоставлению займов вещами, определенными родовыми признаками. Наличие данной неопределенности не позволяет отразить данные операции в соответствии с Планом счетов, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**2.7.7.3.** Сопоставление Плана счетов и ПБУ 10/99 выявило, с одной стороны, отсутствие регламентации порядка отражения на счетах бухгалтерского учета ряда расходов, на пример, расходов, связанных с участием в уставных капиталах, и, с другой стороны, в Плане счетов приводятся расходы, не указанные в ПБУ 10/99, в частности, расходы по операциям с тарой, остаточная стоимость амортизируемых активов, либо фактическая стоимость активов, списываемых организацией. Наличие данной неопределенности не позволяет отразить данные объекты в соответствии с Планом счетов, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**2.7.7.4.** В части неурегулированных аспектов в как Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, так и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н) необходимо указать на то, что в нем, как, в прочем и в других нормативных актах, отсутствует понятие совокупного финансового результата и порядок его определения, включая установление всех его составляющих. Наличие данной неопределенности не позволяет отразить данные объекты в соответствии с Планом счетов, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.



2.7.7.5. В Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, а именно в аннотации к счету 76 Плана счетов отсутствуют требования к ведению аналитического учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами в отношении причитающихся дивидендов и иных доходов, а также депонированных сумм. Наличие данной неопределенности не позволяет надлежащим образом организовать аналитический учет данных объектов, что может привести к недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.



## 2.8. Последствия проблем и противоречий в регулировании бухгалтерского учета и их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности

### 2.8.1. Судебные споры и вмешательство Верховного Суда РФ в регулирование бухгалтерского учета

Наличие всех выявленных в разделе 2 данного Доклада противоречий, конфликтов и неопределенностей приводит к выводу о том, что субъект государственного регулирования, а конкретно Министерство финансов Российской Федерации самоустранился из процесса регулирования бухгалтерского учета, то есть, исполнения возложенных на него нормативными актами обязанностей и не предпринимает действенных мер по исправлению сложившейся ситуации, в том числе путем корректировки как федеральных стандартов бухгалтерского учета, положений на бухгалтерскому учету, так и иных документов в области регулирования бухгалтерского учета. То есть, выявленные в данном Докладе проблемы не устраняются. Наличие противоречий приводит к возникновению судебных споров, по результатам разрешения которых судебные органы выносят решения, обязывающие Министерство финансов Российской Федерации вносить изменения в изданные им нормативные акты.

Примерами таких решений судебных органов являются:

1. Решение Верховного Суда РФ от 08.07.2016 № АКПИ16-443 «О признании недействующими с 1 января 2013 года подпунктов "а", "б" пункта 4, абзаца первого пункта 12, абзаца первого и второго пункта 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н».
2. Решение Верховного Суда РФ от 29.01.2018 № АКПИ17-1010 «О признании не действующими пункта 48 Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н и пункта 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н».

С 1 января 2013 года Решением Верховного Суда РФ от 08.07.2016 № АКПИ16-443 были признаны недействующими:

1. Подпункт «а» пункта 4 Положения, который содержал понятие бухгалтерского учета, отличное от установленного законодательством РФ о бухгалтерском учете
2. Подпункт «б» пункта 4 Положения, устанавливающий состав объекта бухгалтерского учета, который также противоречил законодательству РФ о бухгалтерском учете.

3. Абзац первый пункта 12 Положения, содержащий требование документального оформления только хозяйственных операций, а не фактов хозяйственной жизни, как того требует закон.

4. Абзацы первый и второй пункта 13 Положения, которые устанавливали требования к составу реквизитов первичного учетного документа и предписание на использование для учета документов, составленных по унифицированной форме, которые так же признаны ВС РФ, не соответствующими закону.

Отсутствие своевременной корректировки нормативных актов более низкого уровня (положений) в части устранения несоответствий акту более высокого уровня регулирования (закону) приводит к возникновению спора между экономическими субъектами.

Во исполнение решения Верховного Суда Российской Федерации от 8 июля 2016 г. № АКПИ16-443 Министерством финансов Российской Федерации был издан Приказ от 29.03.2017 № 47н, которыми были внесены соответствующие изменения в Положения, а во исполнение решения Верховного Суда Российской Федерации от 29 января 2018 г. по делу № АКПИ17-1010 - Приказ от 11.04.2018 № 74н. Верховный Суд РФ, понудил Министерство финансов Российской Федерации отменить положения, не соответствующие законодательству РФ о бухгалтерском учете, по сути дела, вмешался в процесс регулирования бухгалтерского учета, выполняет функции органа государственного регулирования бухгалтерского учета, каковым, в силу действия статьи 22 Закона, он, по сути, не является. Однако данные действия являются вынужденной мерой, поскольку от устранения несоответствий документов в области регулирования бухгалтерского учета законодательству РФ о бухгалтерском учете, Министерство финансов Российской Федерации самоустранилось.

Тем самым, существование данных проблем в регулировании приводит к возникновению споров между экономическими субъектами, а значит, способствует повышению рисков и неопределенностей хозяйственной деятельности.

## **2.8.2. Повышение рисков привлечения к административной ответственности должностных лиц и возможных потерь экономического субъекта.**

2.8.2.1. Выявленные проблемы приводят к тому, что наличие альтернатив при конфликтах нормативных актов, а также отсутствие чёткой правовой нормы по данному вопросу для правоприменения приводит к повышенным рискам квалификации принятого профессионального суждения как ошибочного, либо вообще квалифицировано как искажение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, с применением последствий, установленных статьей 15.11 КоАП РФ.

2.8.2.2. Риск совершения правонарушения при вынесении профессионального суждения о порядке отражения факта хозяйственной жизни, в отношении которых документами в области регулирования бухгалтерского учета предусмотрен в различных нормативных актах альтернативный порядок отражения, либо отсутствует четкая правовая норма по данному вопросу для правоприменения, обусловлен тем, что следование противоречивой норме, приведенной в акте, в сферу



действия которого не входит регулирование спорного объекта, формально является несоблюдением нормы, регулирующей спорный объект, что приводит, в силу действия пункта 69 ФСБУ 4/2023 к формированию недостоверной отчетности. С другой стороны, риск незаконного привлечения к ответственности возникает в силу того, что при проведении контроля субъект контроля может руководствоваться нормой, приведенной в акте, в сферу действия которого не входит спорный объект, установив, что учетный работник следовал другой норме, содержащейся в легально примененном нормативном акте, в сферу действия которого входит спорный объект, может квалифицировать абсолютно законные действия работника как нарушение, и привлечь к ответственности. Тем самым, учетный работник ставится в позицию заведомо виновного лица, независимо от совершаемых им действий, что, естественно, нарушает принцип презумпции невиновности, установленный статьей 49 Конституции РФ.

2.8.2.3. Помимо указанного риска также существует риск того, что следование норме, которая в дальнейшем была отменена судебным органом как противоречащая Закону, может быть квалифицировано в качестве ошибки, с применением последствий, установленных ПБУ 22/2010, что приведет к необходимости совершения учетным персоналом дополнительных действий, связанных с исправлением ошибок, включая ретроспективный пересчет показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.



## ГЛАВА 3. КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОРЯДКА ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ БФО, ВНЕСЕНИЮ ИЗМЕНЕНИЙ В ДЕЙСТВУЮЩИЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ

3.1. В Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» необходимо внести изменения, касающиеся:

1. Полномочий органов регулирования бухгалтерского учета:
  - исключение участия субъекта негосударственного регулирования в проведении экспертизы проекта стандарта, утверждении ее результатов;
  - расширение полномочий уполномоченного федерального органа власти в части обобщения практики применения учетных стандартов, вплоть до обращения к разработчику в случае выявления проблем применения стандартов, либо наделение уполномоченный орган правом вносить изменения в учетные стандарты.
2. Конкретизации принципов регулирования бухгалтерского учета.
3. Установления требований к субъекту негосударственного регулирования бухгалтерского учета, в части квалификации лиц, привлекаемых к разработке учетных стандартов, представительности данных субъектов (установление ценза по численности членов саморегулируемой организации).
4. Введение института обязательных разъяснений, как части документов в области регулирования бухгалтерского учета.
5. Введение норм, определяющих порядок действия при возникновении и выявлении противоречий в учетных стандартах.
6. Введение ответственности для участников процесса регулирования бухгалтерского учета за состояние учетной работы в стране.
7. Установление требования по обязательной апробации проектов стандартов и разработка порядка ее осуществления.

Возможно создание межведомственного органа регулирования бухгалтерского учета по аналогии с L'Autorité des Normes Comptables (Управление по стандартам бухгалтерского учета). Данный орган должен быть подчинен Председателю Правительства Российской Федерации. Полномочия данного органа должны быть следующими:

1. Разработка и утверждение федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, включая стандарты государственного сектора.
2. Обобщение практики применения федеральных и отраслевых стандартов, разработка рекомендаций по бухгалтерскому учету.

Формирование данного органа поручить Правительству РФ. Рекомендуется, чтобы данный орган состоял из коллегии и специализированных комиссий (по учету в организациях финансового сектора, бюджетных организациях, остальных

организациях). В состав коллегии включать представителей судов, Федерального собрания, Счетной палаты, ЦБ РФ и других лиц: научных работников, представителей экономических субъектов (их объединений), профсоюзов. Во главе коллегии должно быть ей выбранное лицо, которое может рекомендовать Председатель Правительства РФ. Требования к председателю коллегии и членам коллегий и комиссий необходимо поручить Правительству РФ.

3.2. В документы в области регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации изменения должны вноситься, впредь до создания межведомственного органа регулирования бухгалтерского учета, Министерством финансов Российской Федерации.

Осуществление данных мер возможно посредством реализации одного из двух способов, либо их комбинации, а именно:

- Принудительный.
- Добровольный.

3.2.1. **Принудительный** способ заключается в судебном принуждении Минфина России к внесению изменений в учетные стандарты, которые, по своей юридической форме являются нормативными актами, изданными органами власти. А в силу их несоответствия Закону их вполне в какой-либо части можно признать недействующими (полностью или частично) в соответствии с нормами КАС РФ. Данный способ требует наличия административного истца, то есть, лица, инициирующего подачу административного искового заявления, и уплаты государственной пошлины.

3.2.2. **Добровольный** способ возможен только при согласии Минфина России и, возможно, потребует внесения изменений в Закон, в части наделения Минфина России полномочиями вносить изменения в учетные стандарты. Но, возможно, это не потребуется, поскольку Законом данный орган наделен полномочиями утверждать стандарты, значит, имеет полномочия вносить в них изменения. Либо реализовать данный способ можно посредством корректировки действующих программ разработки федеральных стандартов, внеся в них разработку проектов изменений в действующие стандарты.

3.2.3. Независимо от способа выполнения действия Минфина России должны осуществляться в рамках следующих направлений:

1. Внесение изменений в действующие стандарты, направленные на устранение выявленных противоречий:
  - устранение противоречий федеральных стандартов бухгалтерского учета и Закона в части документирования операций и хранения документов;
  - ликвидация противоречий федеральных стандартов бухгалтерского учета Закону в части ссылок на акты, не являющиеся документами в области регулирования бухгалтерского учета;
  - удаление внутренних противоречий в федеральных стандартах;



- устранение противоречий между разными федеральными стандартами;
  - ликвидация противоречий между федеральными стандартами и положениями по бухгалтерскому учету, и другими нормативными актами, изданными до 1 января 2013 года.
2. Разработка стандарта по аналогии с Концептуальными основами финансовой отчетности. В этом стандарте следует четко нормативно зафиксировать понятие и подходы к признанию активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, требования к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности.
3. Разработка стандарта, определяющего допустимые способы оценки объектов бухгалтерского учета, содержащего описание видов стоимости, включая четкие понятия, допустимые способы определения стоимости конкретного вида, включая допустимые источники информации и алгоритмы расчета.
4. Отмена действия актов, положения которых устарели и противоречат действующим стандартам.

5. В части устранения ссылок на акты, не являющиеся документами в области регулирования бухгалтерского учета, данные изменения касаются удаления ссылок на международные стандарты финансовой отчетности, а именно:

- Пункт 38 ФСБУ 6/2020.
- Пункты 13 и 17 ФСБУ 26/2020.
- Пункт 14 ФСБУ 5/2019.
- Подпункт «а» пункта 7.1 ПБУ 1/2008.
- Пункты 8, 38 ФСБУ 25/2018.
- Абзац 5 пункта 11 ФСБУ 28/2023.

Необходимость удаления таких ссылок обусловлена тем, что в перечень документов в области регулирования бухгалтерского учета, установленный пунктом 1 статьи 21 Закона, международные стандарты финансового учета не входят.

Прекратить действие Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5).

Поскольку процесс развития законодательства, а также изменений в стандарты является длительным, а проблемы применения учетных стандартов, вызванные выявленными противоречиями, необходимо решать на уровне экономического субъекта незамедлительно, то необходимо разработать рекомендации по поведению в ситуации противоречий стандартов и для учетных работников, вынужденных действующие стандарты применять.



## Приложение 1

**Изменения, внесенные в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» за весь период его действия, включая последние изменения, внесенные Федеральным законом от 12.12.2023 № 579-ФЗ:**

- уточнения состава экономических субъектов;
- уточнения сферы действия данного закона;
- изменения в составе экономических субъектов, имеющих право применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- введение исключений для лиц, на которых распространяет свое действие бюджетное законодательство, в части возложения на руководителя экономического субъекта обязанности по организации ведения бухгалтерского учета и хранения документов бухгалтерского учета;
- введение отсылочной нормы (ссылки) на бюджетное законодательство в части установления порядка передачи полномочий по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями бюджетной сферы;
- уточнение и дополнение состава экономических субъектов, в отношении которых установлены требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которого возлагаются обязанности по ведению бухгалтерского учета;
- уточнение состава экономических субъектов, в отношении главных бухгалтеров которых распространяются требования, установленные иными законами и нормативными актами Центрального банка РФ;
- введение положения об обязательности требований главного бухгалтера либо иного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, по документированию фактов хозяйственной жизни и представлению документов и сведений, необходимых для ведения бухгалтерского учета для всех работников экономического субъекта;
- замена словосочетание «государственный сектор» на «бюджетная сфера»;
- введение запрета на принятие к бухгалтерскому учету документов по не имевшим место фактам хозяйственной жизни, в том числе лежащим в основе мнимых и притворных сделок;
- возложение ответственности за достоверность данных первичных учетных документов и своевременную передачу документов на лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни и освобождение от ответственности за соответствие первичных документов совершившимся фактам хозяйственной жизни лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета;



- установление понятия мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета и введение запрета на регистрацию их в регистрах бухгалтерского учета;
- введение запрета на ведение счетов вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета;
- установление требования о формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных регистров бухгалтерского учета и информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами;
- расширение перечня случаев составления промежуточной отчетности;
- установление возможности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности как на бумажном носителе, так и в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, при обязательном представлении бумажного экземпляра отчетности, если данная обязанность предусмотрена законодательством РФ;
- введение запрета на внесение изменений в отчетность после ее утверждения, если законодательством РФ, либо документами экономического субъекта предусмотрено ее утверждение:
- введение особенности определения первого отчетного года для вновь созданной организации бюджетного сектора;
- установление положений, что на последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность при реорганизации или ликвидации экономического субъекта не распространяются требования, предъявляемые для сведений, включаемых в государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- введение обязанности уполномоченного федерального органа по определению порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации (упразднении) организации бюджетной сферы, включая требование о представлении обязательного экземпляра отчетности в электронном виде;
- возложение на федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов обязанности по утверждению форматов, порядка представления обязательного экземпляра отчетности, а также правил пользования государственным информационным ресурсом;
- изменение адресатов предоставления одного из экземпляров бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определение порядка формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- введение освобождения от обязательного представления отчетности в государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности;



- распространение положений бюджетного законодательства РФ на порядок организации и осуществления внутреннего контроля в организациях бюджетной сферы;
- добавление состава документов в области регулирования бухгалтерского учета федеральными и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета государственных финансов, нормативными актами Центрального банка РФ;
- дополнение положением о том, что федеральные стандарты бухгалтерского учета устанавливают минимально необходимые требования и допустимые способы ведения бухгалтерского учета;
- введение исключения из предмета регулирования федеральными стандартами бухгалтерского учета планов счетов бухгалтерского учета для Центрального банка РФ, кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств;
- исключение из предмета регулирования федеральными стандартами бухгалтерского учета специальных требований к бухгалтерскому учету организаций бюджетной сферы;
- расширение состава экономических субъектов, которые обязаны руководствоваться планом счетов, разрабатываемом Центральным банком РФ, порядком отражения на счетах отдельных объектов, формами раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- установление требования о непротиворечивости нормативных актов Центрального банка РФ федеральному законодательству;
- введение исключения обязательного применения федеральных стандартов в случае, если данные объекты регулируются нормативными актами Центрального банка РФ;
- уточнение обязанностей Центрального банка РФ в части регулирования бухгалтерского учета;
- введение дополнительного органа – Совета по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов, определение его обязанностей, требований по составу членов и требования к ним, установление общих вопросов деятельности данного органа;
- дополнение (обоснование) программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов;
- установление особенностей размещения уведомления о завершении разработки федерального стандарта и уведомления о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта при разработке проекта уполномоченным федеральным органом;
- введение срока подготовки мотивированного заключения Советом по стандартам бухгалтерского учета государственных финансов;



- установление срока утверждения (доработки) проектов федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов;
- определение органа, уполномоченного проводить экспертизу проектов отраслевых стандартов;
- уточнение состава документов в области регулирования бухгалтерского учета, разрабатываемых уполномоченным органом;
- наделение уполномоченного федерального органа и Центрального банка РФ правом вносить изменения в ранее действующие документы, регулирующие бухгалтерский учет;
- признание положений по бухгалтерскому учету, изданных за период с 1 января 1998 года по 1 января 2013 года, федеральными стандартами бухгалтерского учета, исключение в отношении них действия положения о непротиворечивости федеральному законодательству.



## Приложение 2

### Перечень использованных законодательных и нормативных актов

1. Конвенция о Единообразном Законе о переводном и простом векселе (Заключена в Женеве 07.06.1930).
2. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
4. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
6. Федеральный закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».
7. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (утратил силу с 01.01.2013).
8. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».
9. Постановление Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».
10. Распоряжение Правительства РФ от 22.05.1998 № 587-р «Об утверждении Плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику».
11. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».
12. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».
13. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».
14. Приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы».



15. Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация».

16. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы».

17. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

18. Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

19. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

20. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

21. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

22. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

23. Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)».

24. Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)».

25. Приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02».

26. Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02».

27. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

28. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

29. Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

30. Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

31. Приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)».

32. Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

33. Приказ Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию».

34. Приказ Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций».

35. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».

36. Приказ Минфина России от 11.07.2016 № 111н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».

37. Приказ Минфина России от 16.05.2016 № 62н «Об утверждении Требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета».

38. Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению».

39. Приказ Минфина РФ от 23.09.2005 № 123н «Об утверждении форм регистров бюджетного учета».

40. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (утратил силу с 01.01.2022).

41. Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (утратил силу с 01.01.2021).

42. Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» (утратил силу с 01.01.2021).

43. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» (утратил силу с 01.01.2025).



44. Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» (утратил силу с 01.01.2009).

45. Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000)» (утратил силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2011 год).

46. Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 № 5н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000» (утратил силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2008 год).

47. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 № 57н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/98» (утратил силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2002 год).

48. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (утратил силу с 01.01.2022).

49. Приказ Минфина РФ от 15.06.1998 № 25н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/98» (утратил силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2002 год).

50. Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 91н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000» (утратил силу с 23.01.2008).

51. Приказ Минфина РФ от 10.01.2000 № 2н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000» (утратил силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2007 год).

52. Приказ Минфина РФ от 24.12.1998 № 68н «Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом и Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества» (утратил силу с 01.01.2004).

53. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (утратил силу с 09.02.2016).

54. Положение Банка России от 01.08.2022 № 803-П «О Плане счетов бухгалтерского учета для некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств и порядке его применения».

55. Приказ Минобрнауки России от 12.08.2020 № 954 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования - бакалавриат по направлению подготовки 38.03.01 Экономика».



56. Приказ Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер».

57. Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли» (утв. письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5).

58. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год (приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152).

Председатель Правления

Евразийской Гильдии аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров, к.э.н.

Алексей Руф

19.01.2026