

**НОРМАТИВНОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА:
ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ****Виктор Иванович ЦЫГАНОВ^a, Светлана Вячеславовна КОЗМЕНКОВА^{b,*}**

^a кандидат юридических наук, доцент, декан юридического факультета, заведующий кафедрой гражданского права и процесса, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского (ННГУ), Нижний Новгород, Российская Федерация
ziganovw@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 1999-9845

^b доктор экономических наук, профессор кафедры судебной экспертизы, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского (ННГУ), Нижний Новгород, Российская Федерация
skozmenkova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 2283-9943

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 30.08.2019
Получена в доработанном виде 04.09.2019
Одобрена 09.09.2019
Доступна онлайн 16.09.2019

УДК 657.01; 346.5

JEL: K10, M41

Ключевые слова:

нормативное правовое регулирование, бухгалтерский учет

Аннотация

Предмет. Система бухгалтерского учета основывается на применении многочисленных законодательных и нормативных документов. Зачастую данные документы вступают в противоречие друг с другом по различным вопросам. Правильность их применения бухгалтером основана как на системе нормативного регулирования, так и на профессиональном суждении.

Цели. Исследовать в историческом аспекте систему нормативного регулирования бухгалтерского учета, выявить проблемы и пути ее дальнейшего развития.

Методология. В исследовании использовались методы сравнительного анализа, а также систематизация, индукция, дедукция.

Результаты. На основании анализа исторического опыта была выявлена важность нормативного правового регулирования бухгалтерского учета в России, в том числе в современных условиях. Сформулированы предложения по уточнению системы нормативного регулирования в РФ с учетом положений Налогового кодекса РФ в части учета доходов и расходов, а также практического применения и регулирования бухгалтерского учета в России на основании положений международных стандартов финансовой отчетности.

Область применения. Результаты проведенного анализа применения нормативного регулирования и профессионального суждения в сфере бухгалтерской деятельности, а также сформулированные предложения могут быть применены в теории и практике бухгалтерского учета.

Выводы. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета имеет давнюю историю. Она стала значительно более сложной и оформилась в России в конце 90-х гг. XX столетия. Вместе с тем, на систему нормативного регулирования влияют налоговое регулирование, международные стандарты финансовой отчетности, национальные стандарты и другие факторы.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Цыганов В.И., Козменкова С.В. Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета: история и современность // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 9. – С. 968 – 982.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.9.968>

В современной России нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета исходит из традиций советской учетной системы.

В советское время действия бухгалтера были строго регламентированы и определялись многочисленными инструкциями Минфина СССР, отраслевых министерств и ведомств. Начиная с 1 января 1992 г., система нормативного регулирования претерпела коренные изменения. Тем не менее, до настоящего времени нормативное регулирование бухгалтерского учета является предметом научной дискуссии.

Так, система нормативного регулирования бухгалтерского учета изучается не только в России, но и в мировой учетной практике и представлена в работах А.С. Бакаева [1], З.Ш. Бабаевой [2], С.Н. Поленовой [3, 4], И.А. Слабинской, Е.Л. Атабиевой, Т.Н. Ковалевой [5], У. Синьяо [6], Т.Ю. Дружиловской [7], М.В. Львовой, Н.В. Воскресенской [8], Л.Ю. Филобоковой [9].

История развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в современной России тесно связана с системой налогообложения. Следует отметить, что с 1 января 1992 г. появилась совершенно другая система налогообложения, включающая многочисленные федеральные, региональные и местные налоги, регулируемая Законом «Об основах налоговой системы Российской Федерации»¹.

Каждый налог, его элементы регулировались отдельными законами («Налог на прибыль предприятий и организаций»², «Налог на добавленную стоимость»³ и др.). Позднее к

¹ Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207/

² О налоге на прибыль предприятий и организаций: Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200/

³ О налоге на добавленную стоимость: Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1. (Прим. – утратил силу). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_159/

каждому закону были разработаны инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации, содержащие разделы по учету того или иного налога. Например, инструкция по налогу на добавленную стоимость⁴ включала раздел XVI «Порядок ведения бухгалтерского учета по налогу на добавленную стоимость», в которой была представлена методика учета расчетов по НДС.

Таким образом, бухгалтер очутился в сложном положении, так как нормативные документы по бухгалтерскому учету и данная инструкция противоречили друг другу. Довольно скоро данные разделы были исключены из инструкций налоговой службы, однако они внесли довольно большие сложности в работу бухгалтера. Действительно, и в дальнейшем мы вернемся к этому вопросу, если какие-либо вопросы регулируются и имеют место быть в бухгалтерских и налоговых документах, как поступать бухгалтеру?

Между тем, система нормативного регулирования бухгалтерского учета только начала формироваться. В 1994 г. появился первый стандарт – Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 1/94 «Учетная политика предприятия»⁵. Следует отметить, что все эти документы были утверждены либо Минфином России, либо отраслевыми министерствами и ведомствами, то есть однозначно они были документами более низкого уровня нормативного регулирования, чем налоговые документы.

При этом почему-то зачастую бытовало мнение, что бухгалтерское законодательство – это одно, а налоговое – это совершенно другое, и бухгалтеру в финансовом учете

⁴ О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.1995 № 39. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8266/

⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94): приказ Минфина России от 28.07.1994 № 100 (ред. от 26.12.1994). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4192/

следует руководствоваться только нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Даже основной регулятор – Минфин России, издавал инструктивные документы, которые, вступая в противоречие с налоговыми актами, приводили к ошибкам в работе бухгалтеров, и, соответственно, к налоговым санкциям. Так, например, в 1994 г. было издано инструктивное письмо Минфина России по заполнению форм квартальной отчетности⁶. В данном документе в приложении 2 «Указания по заполнению форм квартальной бухгалтерской отчетности в 1994 году» в п. 3 было зафиксировано, что «Суммовые разницы, возникающие в связи с текущим изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам, допускается в 1994 году относить либо непосредственно на счет 80⁷ «Прибыли и убытки», либо первоначально накапливать на счете 83⁸ «Доходы будущих периодов» (субсчет «Курсовые разницы») с последующим списанием этих сумм в конце года на счет 80 «Прибыли и убытки»...». Применение счета 80 или 83 должно было быть зафиксировано в приказе «Об учетной политике организации». При этом по авансам, выданным в иностранной валюте иностранным поставщикам, предусматривался особый порядок отражения курсовых (суммовых) разниц. Так, в п. 4 предписывалось, что по авансам, выданным иностранным поставщикам оборудования и других объектов основных средств, товаров и иной продукции, курсовые разницы следует относить на счет 83 «Доходы будущих периодов», субсчет «Курсовые разницы». После поступления оборудования и другого имущества и принятия его к учету на счета 07 «Оборудование к установке»,

⁶ Об объеме и формах квартальной бухгалтерской отчетности предприятий в 1994 году и о порядке ее заполнения: письмо Минфина России от 23.03.1994 № 34. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3412/

⁷ В настоящее время – код счета 99 «Прибыли и убытки».

⁸ В настоящее время – код счета 98 «Доходы будущих периодов».

08 «Капитальные вложения»⁹ положительные курсовые разницы со счета 83 следовало относить в кредит счета 85 «Капитал», субсчет «Добавочный капитал»¹⁰, а отрицательные – в дебет счетов 07, 08 и другого поступившего имущества.

Таким образом, если организация осуществляла внешнеэкономическую деятельность, в частности, импортные операции, и перечисляла аванс поставщику, составлялась бухгалтерская проводка: дебет счета 61 «Авансы выданные»¹¹ – кредит счета 52 «Валютные счета». Поскольку курс доллара США в 1994 г. постоянно рос, нужно было производить переоценку расчетов в иностранной валюте и отражать положительную курсовую разницу проводкой: дебет счета 61 «Авансы выданные» – кредит счета 80 «Прибыли и убытки» либо 83 «Доходы будущих периодов» в зависимости от принятой учетной политики. При этом возникал вопрос: как часто нужно было производить переоценку авансов, выданных в иностранной валюте?

В инструктивном письме Минфина России от 1994 г. предписывалось производить переоценку и относить курсовые разницы на счет «Доходы будущих периодов», а после поступления оборудования относить положительные курсовые разницы на счет «Добавочный капитал», а отрицательные – на счета «Оборудование к установке», «Капитальные вложения», а также другого имущества. Если сделка начиналась и заканчивалась в течение года, то есть одного

⁹ В настоящее время при сохранении кода 08 данный счет имеет наименование «Вложения во внеоборотные активы».

¹⁰ В настоящее время добавочный капитал учитывается на отдельном синтетическом счете 83 «Добавочный капитал». При этом положительные и отрицательные курсовые разницы по авансам выданным относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

¹¹ По действующему плану счетов авансы выданные могут учитываться на отдельных субсчетах с одноименным наименованием к синтетическим счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в соответствии с утвержденной учетной политикой организации.

отчетного периода, вопросов не возникало, но если сделка начиналась в течение одного отчетного периода, а оканчивалась в другом отчетном периоде (речь идет только о таком отчетном периоде, как календарный год), то возникал вопрос о правомерности применения положений письма Минфина России.

Например, аванс иностранному поставщику был перечислен в декабре месяце в сумме 60 000 тыс. долл. США, курс доллара – 30 руб. за 1 долл. США¹². Таким образом, на момент перечисления аванса его сумма в рублевом эквиваленте составляла 1 800 000 руб. По условиям договора, российской организации следовало перечислить аванс в размере 100% от суммы сделки. 20 января следующего года от поставщика поступило оборудование, не требующее монтажа. На 20 января курс доллара составлял 40 руб. за 1 долл. США. Организация произвела переоценку задолженности в иностранной валюте: $60\,000 \times 40 = 2\,400\,000$ руб. и составила проводку на сумму 600 000 руб. ($2\,400\,000 - 1\,800\,000$), отразив положительную курсовую разницу. В третьем квартале следующего года была проведена налоговая проверка по налогу на прибыль, по результатам которой было выявлено занижение налогооблагаемой прибыли за предыдущий отчетный год. В соответствии с актом, выданным по результатам проверки, следовало произвести переоценку задолженности в иностранной валюте на 1 января следующего года, а затем – по окончании сделки. Если допустить, что на 1 января курс доллара составлял 35 руб. за 1 долл. США, то сумма занижения прибыли была равна 300 000 руб. ($2\,100\,000 - 1\,800\,000$). Поскольку бухгалтер действовал в соответствии с инструктивным письмом Минфина России, он не мог согласиться с мнением налоговых органов. Такие дела рассматривались в арбитражных судах.

¹² Курс доллара США дан условный для конкретного ситуационного примера.

В ходе рассмотрения дела в судебном процессе возникал вопрос: чем руководствовалась та или иная сторона? Организация – инструктивным письмом Минфина России, налоговые органы – постановлением Правительства РФ «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг)...»¹³, в пп. 14 и 15 которого было определено, что к доходам (расходам), отражаемым на счете «Прибыли и убытки», относятся ... положительные (отрицательные) курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте. Таким образом, на конец отчетного периода следовало отразить курсовые разницы, которые оказывали влияние на величину налогооблагаемой прибыли. Также следует учитывать, что курсовые разницы по авансам, связанным с поставкой продукции, в бухгалтерском учете в соответствии с письмом Минфина России № 34 не оказывали влияния на прибыли либо убытки организации, а в соответствии с Положением о составе затрат участвовали в формировании внереализационных доходов либо расходов, напрямую влияя на величину налогооблагаемой прибыли.

Постановление Правительства – документ более высокого нормативного уровня, в нем предписывалось выявлять в целях налогообложения курсовые разницы в конце календарного года, таким образом, организации проигрывали дела такого рода в арбитражных судах. Естественно, для бухгалтера это был огромный психологический стресс, зачастую потеря работы, так как предприятие вынуждено было платить штрафные санкции по налогу на прибыль. Таким образом, практически, на основании противоречия в нормативных

¹³ Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли: Постановление Правительства РФ от 05.08.1992 № 552.
URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&dst=&n=737&req=doc#012841843755063853>

документах и низкого уровня владения главными бухгалтерами знаниями в области нормативного регулирования бухгалтерского учета отдельные предприятия, занимавшиеся внешнеэкономической деятельностью, попали под огромные штрафные санкции, так как данная деятельность предполагала сделки на очень значительные суммы.

В результате появилось два проблемных вопроса: четкое нормативное регулирование системы бухгалтерского учета и владение главным бухгалтером профессиональным суждением по вопросам бухгалтерского учета, финансовой отчетности, налогообложения, являющимся до настоящего времени также предметом научной дискуссии [10–13].

После этого Минфином России были выработаны подходы к нормативному регулированию. Они представлены в трудах А.С. Бакаева, который на тот момент являлся руководителем Департамента Минфина России по бухгалтерскому учету и отчетности. Нормативно-правовое регулирование в области бухгалтерского учета и отчетности включало документы:

- I уровень – *законодательный*. Включает Федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ;
- II уровень – *нормативный*. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету;
- III уровень – *методический (регулятивный)*. Нормативные документы (иные, чем положения), методические указания;
- IV уровень – *организационный (внутрихозяйственный)*. Документы, формирующие учетную политику организации (организационно-распорядительная документация) [см. 1, с. 14, 15].

Данная система нормативного регулирования имела слабые места:

- первый уровень не может включать указы Президента РФ и постановления

Правительства РФ, поскольку они не являются законодательными документами;

- считаем, что ко второму уровню относятся именно указы Президента РФ и постановления Правительства РФ;
- нормативный уровень включает законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и ряд других документов, поэтому если I уровень был определен как законодательный, то наименование II уровня не могло быть обозначено как «нормативный». Считаем, что нужно уточнить наименование данного уровня как «нормативный (за исключением законодательных актов)»;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ) и остальные документы, утвержденные Минфином России, отличались тем, что ПБУ были зарегистрированы в Минюсте России, а методические указания, рекомендации, другие инструктивные письма – нет, таким образом, в пределах регулятивного уровня должны были быть подразделения.

Отдельные авторы даже выделяли до семи уровней нормативного регулирования бухгалтерского учета. Так, коллектив авторов под руководством доктора экономических наук, профессора Я.В. Соколова, исследуя структуру бухгалтерского права, выделял семь уровней:

- Конституция Российской Федерации;
- Федеральные конституционные законы;
- Кодексы Российской Федерации;
- Федеральные законы;
- Указы Президента Российской Федерации;
- постановления Правительства Российской Федерации;
- нормативные документы министерств и ведомств [14, с. 70].

В данном случае более подробно рассмотрен законодательный уровень, однако Кодексы Российской Федерации и Федеральные законы требовалось объединить. Также более подробного анализа требовали подзаконные акты.

Первым и одним из основных законодательных документов в области бухгалтерского учета явилось утверждение Федерального закона «О бухгалтерском учете».

В 1996 г. был издан Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ¹⁴, а в 2011 г. – № 402-ФЗ¹⁵. В данном законе в ст. 3 было определено, что «законодательство о бухгалтерском учете состоит из настоящего федерального закона, а также других законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ». Как видим, здесь федеральные законы, а также указы Президента РФ и постановления Правительства РФ приравнены, что является ошибочным.

В законе № 402-ФЗ в ст. 4 идет уже другая формулировка: «законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из... № 402-ФЗ, ...других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов».

Рассмотрим более подробно существующую версию закона № 402-ФЗ в части регулирования бухгалтерского учета.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» нормативно-правовое регулирование представлено в двух главах: гл. 1 «Общие положения» ст. 4 «Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете» и гл. 3 «Регулирование бухгалтерского учета» ст. 21 «Документы в области

регулирования бухгалтерского учета». Думается, лучше было бы их объединить, так как многие понимают регулирование бухгалтерского учета, начиная с федеральных стандартов, а между тем, имеются еще и законодательные акты по бухгалтерскому учету. В данном законе нормативное регулирование представлено следующим образом:

- I уровень – *законодательный*. Включает Федеральные законы;
- II уровень – *нормативный (за исключением нормативных актов)*. Включает федеральные стандарты (п. 3 ст. 21). В них установлены критерии признания тех или иных объектов бухгалтерского учета, способы их оценки, требования к учетной политике, план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и другие элементы;
- III уровень – *методический (регулятивный)*. Включает отраслевые стандарты, посредством которых осуществляется применение федеральных стандартов для отдельных видов экономической деятельности, отраслей экономики (сельское хозяйство, химическая промышленность, автомобилестроение, машиностроение, строительная отрасль, другие отрасли и виды деятельности); не должны противоречить федеральным стандартам;
- IV уровень – *организационный*. На основании ст. 21 «О бухгалтерском учете» включает рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются коммерческими и некоммерческими организациями на добровольной основе, включают документы, разработанные саморегулируемыми профессиональными бухгалтерскими и аудиторскими организациями, как, например, толкование ФСБУ и отраслевых стандартов. Также сюда

¹⁴ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/

¹⁵ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

относятся альбомы унифицированных форм, разработанные и утвержденные ранее Росстатом (Госкомстатом) России.

До 1 января 2013 г. в соответствии с законом № 129-ФЗ данные альбомы являлись обязательными к применению экономическими субъектами, однако в настоящее время на основании ст. 9 закона № 402-ФЗ организации разрабатывают формы первичных учетных документов самостоятельно (исключение составляют обязательные к применению, например, кассовые и некоторые другие первичные документы). При этом они могут пользоваться и унифицированными формами, но перечень форм и сами формы должны быть утверждены приказом «Об учетной политике организации». Стандарты экономического субъекта могут включать приказ «Об учетной политике», график документооборота, план инвентаризации, рабочий план счетов и типовую корреспонденцию, план отчетности, структуру бухгалтерского аппарата [15], а также другие документы, определяющие методику и организацию бухгалтерского учета конкретного предприятия.

Между тем, поскольку остаются проблемные вопросы в системе правового регулирования бухгалтерского учета, считаем нужным обратиться к юридической практике, представленной подробно такими авторами, как Н.И. Матузов и А.В. Малько¹⁶, коллективом авторов под редакцией О.В. Мартышина¹⁷, В.И. Цыганова¹⁸ и Т.С. Ельцовой [16, 17].

Законы Российской Федерации включают: Конституцию Российской Федерации, Федеральные конституционные законы,

Федеральные законы, законы субъекта Российской Федерации. В бухгалтерском учете основное значение имеют федеральные законы. Кроме Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», сюда относятся № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»¹⁹, а также законы, прямо или косвенно регулирующие те или иные вопросы и организацию учета в области трудового²⁰, гражданского, налогового права^{21, 22, 23}, ответственности за отсутствие бухгалтерского учета либо тех или иных хозяйственных операций в учете^{24, 25}, неприменение контрольно-кассовой техники²⁶ и др.

К подзаконным актам относятся^{27, 28}:

- указы Президента Российской Федерации – «высшие по юридической силе подзаконные акты»;

¹⁹ О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 26.07.2019). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=330071&fld=134&dst=1000000001,0&nd=0.2547447535406895#002704874016989156>

²⁰ Трудовой кодекс Российской Федерации: от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 02.08.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/

²¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ): от 30.11.1994 № 51-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/

²² Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 15.04.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/

²³ Налоговый кодекс РФ (НК РФ): от 31.07.1998 № 146-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

²⁴ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 02.08.2019; с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/

²⁵ Уголовный кодекс Российской Федерации: от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 02.08.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/

²⁶ О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации: Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_42359/

²⁷ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. 4-е изд., испр. и доп. М.: Дело; РАНХиГС, 2011. С. 285–287.

²⁸ Цыганов В.И. Теория государства и права: тезисы лекций / 8-е изд., испр. и доп. Н. Новгород: Кириллица, 2017. С. 116–121.

¹⁶ Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. 4-е изд., испр. и доп. М.: Дело; РАНХиГС, 2011. С. 285–287.

¹⁷ Теория государства и права: учебник / под общ. ред. О.В. Мартышина. М.: Норма, 2009. 496 с.

¹⁸ Цыганов В.И. Теория государства и права: тезисы лекций / 8-е изд., испр. и доп. Н. Новгород: Кириллица, 2017. С. 116–121.

- постановления Правительства РФ – одновременно на всей территории РФ по «акты исполнительного органа государства, наделенного широкой компетенцией по управлению общественными процессами»;
- инструкции, приказы министерств и ведомств – «регулируют, как правило, общественные отношения, находящиеся в пределах компетенции конкретной исполнительной структуры»;
- локальные нормативные акты – нормативные предписания, принятые на уровне конкретной организации, группы взаимосвязанных организаций.

Нами выделены те из них, которые используются в области регулирования бухгалтерского учета.

Таким образом, в области регулирования бухгалтерского учета можно выделить:

- федеральные законы;
- указы Президента РФ;
- постановления Правительства РФ;
- инструкции, приказы министерств и ведомств. К ним относятся Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) и отраслевые стандарты (не могут противоречить ФСБУ);
- локальные нормативные акты, включающие рассмотренную организационную документацию.

Для того чтобы более точно определить соотношение нормативных актов, считаем нужным рассмотреть действие нормативных актов во времени, в пространстве и по кругу лиц.

Действие нормативного акта во времени обусловлено вступлением его в силу и утратой силы. «Федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального собрания вступают в силу

одновременно на всей территории РФ по истечении 10 дней после их официального опубликования, если самими законами или актами палат не установлен другой порядок вступления их в силу»²⁹.

Если мы рассматриваем такие нормативные документы по бухгалтерскому учету, как положения, методические рекомендации по бухгалтерскому учету, то обычно они вступают в действие с 1 января года, следующего за годом утверждения приказом Минфина России. За это время обычно бухгалтеры и другие пользователи изучают вновь вводимый в действие документ.

Действие нормативного акта в пространстве определяется территорией, на которую распространяются властные полномочия органа, его издавшего. По отношению к бухгалтерскому учету территорией является вся Российская Федерация, так как нормативные акты являются либо федеральными законами, либо их издают министерства и ведомства. Поскольку бухгалтер также еще и начисляет налоговые платежи, то по региональным налогам на конкретной территории могут действовать законы субъектов Российской Федерации (например, по налогу на имущество организаций), в которых определены ставки налога, действующие на конкретной территории.

Действие акта по кругу лиц предполагает, что существуют специальные нормативные акты, распространяющиеся только на отдельные категории граждан, государственных органов. По отношению к бухгалтерскому учету предполагается, что есть отраслевой учет (например, в сельскохозяйственных организациях) и учет разных видов деятельности (например, некоммерческих организаций, банковской, страховой

²⁹ О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания: Федеральный закон от 14.06.1994 № 5-ФЗ (последняя редакция), ст. 6. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3859/

деятельности). Так, издание Банком России правил ведения учета кассовых операций относится ко всем организациям и действует на территории всей Российской Федерации, а нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности кредитных организаций относятся только к данным организациям (они выделены отдельно в законе № 402-ФЗ, ст. 21).

Существует еще ряд проблемных вопросов, влияющих на систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Так, бухгалтер учитывает доходы и расходы в соответствии с ПБУ 10/99 «Доходы организации»³⁰ и 10/99 «Расходы организации»³¹. На основании этих стандартов составляется отчет о финансовых результатах.

Далее, для расчета налога на прибыль доходы и расходы в налоговом учете переформируются в соответствии с требованиями Налогового кодекса (гл. 25), то есть ведется налоговый учет (ст. 313 НК РФ). При этом классификация доходов и расходов в финансовом учете и налоговом учете, как и их состав, отличаются. Возникает вопрос: можно ли организациям вести учет этих объектов только по требованиям налогового законодательства? Считаем, что на сегодняшний момент не только можно, но и нужно, так как Налоговый кодекс – законодательный документ, а бухгалтерские стандарты – документы более низкого уровня.

Если коммерческая организация является публичным акционерным обществом и получает инвестиции путем продажи своих акций на фондовых рынках, она обязана составлять финансовую отчетность по требованиям МСФО, а для налогообложения вести налоговый учет по Налоговому кодексу

РФ. Вместе с тем, большинство российских организаций не являются публичными, налоговый учет для них вести очень дорого, поэтому считаем, что более правильно вести учет, исходя из сложившейся ситуации, и требований Налогового кодекса РФ.

В России поставлена задача: разработать федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) на основе МСФО и утвердить их. Основой МСФО является требование вести учет по справедливой стоимости, то есть, прежде всего, по рыночной стоимости. Однако для многих организаций, не являющихся участниками рынка ценных бумаг, это требование означает переоценку всего актива бухгалтерского баланса. Когда было введено требование о создании оценочных резервов, многие коммерческие организации столкнулись с проблемой переоценки материально-производственных запасов, поскольку при их большом количестве проведение независимой оценки оказалось невозможным в финансовом отношении.

Вопрос оценки является очень сложным, так как разным группам пользователей нужна финансовая информация в различной оценке. Об этом писал еще доктор экономических наук, профессор Я.В. Соколов: «Собственник, если он собирается работать, а не создавать псевдобанкротство фирмы, заинтересован только в одном: правильно сопоставить доходы и расходы, выявить финансовый результат, поэтому для него оценка – это то, сколько он (собственник) потратил и сколько получил, то есть затраты выявляются по стоимости (исторической цене); администратор, инженер, управленец могут по-разному оценивать один и тот же объект в зависимости от того, где он используется, какую прибыль он приносит или может принести; для кредитора, наоборот, затраты кредитополучателя – дело не важное, главное в этом случае то, сколько можно выручить при продаже его имущества...» [18, с. 198].

³⁰ Доходы организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина России 06.05.1999 № 32н. В кн.: 26 Положений по бухгалтерскому учету. М.: Проспект, 2019. С. 106–111.

³¹ Расходы организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99): утв. приказом Минфина России 06.05.1999 № 32н. В кн.: 26 Положений по бухгалтерскому учету. М.: Проспект, 2019. С. 112–118.

Таким образом, мы видим, что так называемая «справедливая стоимость» нужна далеко не всем категориям пользователей финансовой отчетности. Поэтому для разных категорий экономических субъектов нормативное регулирование должно иметь свои особенности (ведь есть обычная система налогообложения, есть упрощенная, есть специальные налоговые режимы).

На основании проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета имеет свою историю и требует дальнейшего развития.
2. Классификация и учет доходов и расходов в бухгалтерском учете должны основываться на требованиях Налогового кодекса Российской Федерации, а для публичных акционерных обществ и иных экономических субъектов, составляющих индивидуальную либо консолидированную финансовую отчетность на основе МСФО, следует утвердить состав доходов и расходов дополнением к Федеральному
- закону «О бухгалтерском учете» либо иным законодательным актом.
3. Применение международных стандартов финансовой отчетности считаем оправданным для определенного круга лиц, перечисленных в законе № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», участников фондовых рынков, а также организаций, составляющих в добровольном порядке, наряду с индивидуальной бухгалтерской финансовой отчетностью по российским учетным стандартам, индивидуальную финансовую отчетность по МСФО. Для остальных, в основном, средних, малых и микропредприятий, разработать и утвердить учетные стандарты, исключая применение «справедливой стоимости», «оценочных резервов» и других элементов МСФО.
4. Существует проблема распространения нормативных документов для различных групп экономических субъектов, круг которых нечетко определен. Это позволит на практике воплотить принцип рациональности бухгалтерского учета.

Список литературы

1. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. 125 с.
2. Бабаева З.Ш. Нормативное регулирование бухгалтерского учета во Франции // Актуальные вопросы современной экономики. 2017. № 4. С. 150–153.
URL: <https://readera.org/normativnoe-regulirovanie-buhgalterskogo-ucheta-vo-francii-143164340>
3. Поленова С.Н. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности в России // Бухгалтер и закон. 2008. № 5. С. 12–20. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativnoe-regulirovanie-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti-v-rossii>
4. Поленова С.Н. Институционализм в регулировании бухгалтерского учета и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 23. С. 13–18.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalizm-v-regulirovanii-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti>
5. Слабинская И.А., Атабиева Е.Л., Ковалева Т.Н. Современный взгляд на нормативное регулирование бухгалтерского учета в России // Белгородский экономический вестник. 2017. № 4. С. 192–199.
6. Синьяо У. Нормативное регулирование бухгалтерского учета Китая // Теория и практика современной науки. 2017. № 5. С. 730–733.
URL: https://modern-j.ru/domains_data/files/23/Sinao.pdf
7. Дружиловская Т.Ю. Нормативное регулирование некоммерческих организаций: современное состояние и перспективы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 8. С. 35–40.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativnoe-regulirovanie-nekommercheskih-organizatsiy-sovremennoe-sostoyanie-i-perspektivy>
8. Львова М.В., Воскресенская Н.В. Государственные методы регулирования институциональной структуры бухгалтерского учета // Современные проблемы науки и образования. 2012. № 5. С. 259. URL: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=7190>
9. Филобокова Л.Ю. Учет и отчетность малого предприятия: национальные и международные стандарты // Аудитор. 2015. № 1-2. С. 94–100. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/99789-uchet-otchetnost-malogo-predpriyatiya-nacionalnye-mezhdunarodnye-standarty>
10. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 53–57. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/139964>
11. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 12. С. 50–55.
12. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет как профессия // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 3. С. 124–134. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.3.124>
13. Куликова Л.И. Профессиональное суждение бухгалтера при ведении учета по договорам строительного подряда (Начало) // Бухгалтерский учет. 2010. № 5. С. 36–40.
URL: <https://www.lawmix.ru/bux/10981>
14. Соколов Я.В., Пятов М.Л., Быков В.А. и др. Бухгалтерский учет для руководителя. 2-е изд. перераб. и доп. М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. 320 с.

15. Козменкова С.В., Константинова Н.В. Организация общих центров обслуживания: преимущества и недостатки // Все для бухгалтера. 2016. № 4. С. 32–38.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-obshchih-tsentrov-obsluzhivaniya-preimuschestva-i-nedostatki>
16. Цыганов В.И., Ельцова Т.С. Приостановление и возобновление действия нормативных правовых актов // Власть. 2010. № 9. С. 97–100.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priostanovlenie-i-vozobnovlenie-deystviya-normativnyh-pravovyh-aktov>
17. Цыганов В.И., Ельцова Т.С. Правовое регулирование действия нормативных актов во времени в досоветский период // Власть. 2009. № 5. С. 80–84.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovoe-regulirovanie-deystviya-normativnyh-aktov-vo-vremeni-v-dosovetskiy-period>
18. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ACCOUNTING REGULATIONS: HISTORY AND CONTEMPORANEITY**Viktor I. TSYGANOV^a, Svetlana V. KOZMENKOVA^{b,*}**^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
ziganovw@yandex.ru
ORCID: not available^b National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
skozmenkova@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 30 August 2019
Received in revised form
4 September 2019
Accepted 9 September 2019
Available online
16 September 2019**JEL classification:** K10, M41**Keywords:** legal and
regulatory framework,
accounting**Abstract****Subject** This article discusses the issues related to the accounting system based on the application of numerous legal and regulatory documents.**Objectives** The article aims to explore the system of accounting regulation concerning the historical perspective, and identify problems and ways of its further development.**Methods** For the study, we used the methods of comparative analysis, as well as systematization, induction, and deduction.**Results** The article tells about the importance of accounting regulation in Russia in today's environment. It also formulates certain proposals to clarify the regulatory regime in Russia, taking into account the provisions of the Russian Tax Code in terms of accounting for income and expenses, as well as the practical application and regulation of accounting in Russia on the basis of international financial reporting standards.**Conclusions and Relevance** The accounting regulatory system has become much more complex. It took shape in Russia in the late 1990s. It is influenced by tax regulation, international financial reporting standards, national standards, and other factors. The results obtained and proposals formulated can be applied in the theory and practice of accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Tsyganov V.I., Kozmenkova S.V. Accounting Regulations: History and Contemporaneity. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 9, pp. 968–982.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.9.968>**References**

1. Bakaev A.S. *Normativnoe obespechenie bukhgalterskogo ucheta. Analiz i kommentarii* [Accounting regulations. Analysis and comments]. Moscow, Mezhdunarodnyi tsentr finansovo-ekonomicheskogo razvitiya Publ., 1996, 125 p.
2. Babaeva Z.Sh. [Accounting regulation in France]. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki*, 2017, no. 4, pp. 150–153. (In Russ.) URL: <https://readera.org/normativnoe-regulirovanie-buhgalterskogo-ucheta-vo-francii-143164340>
3. Polenova S.N. [Accounting and reporting regulation in Russia]. *Bukhgalter i zakon*, 2008, no. 5, pp. 12–20. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativnoe-regulirovanie-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti-v-rossii> (In Russ.)

4. Polenova S.N. [Institutionalism in accounting and reporting regulation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 23, pp. 13–18.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalizm-v-regulirovanii-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti> (In Russ.)
5. Slabinskaya I.A., Atabieva E.L., Kovaleva T.N. [A modern look at accounting regulation in Russia]. *Belgorodskii ekonomicheskii vestnik*, 2017, no. 4, pp. 192–199. (In Russ.)
6. Xinyao Wu. [Normative regulation of accounting in China]. *Teoriya i praktika sovremennoi nauki*, 2017, no. 5, pp. 730–733. (In Russ.) URL: https://modern-j.ru/domains_data/files/23/Sinao.pdf
7. Druzhilovskaya T.Yu. [Regulation of non-profit organizations: the current state and prospects]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2017, no. 8, pp. 35–40.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativnoe-regulirovanie-nekommercheskikh-organizatsiy-sovremennoe-sostoyanie-i-perspektivy> (In Russ.)
8. L'vova M.V., Voskresenskaya N.V. [The State regulation methods of institutional accounting structure]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2012, no. 5, p. 259. (In Russ.)
URL: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=7190>
9. Filobokova L.Yu. [Accounting small business: national and international standards]. *Auditor*, 2015, no. 1-2, pp. 94–100. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/99789-uchet-otchetnost-malogo-predpriyatiya-nacionalnye-mezhdunarodnye-standarty> (In Russ.)
10. Sokolov Ya.V., Terent'eva T.O. [Professional judgement of the accountant: the results of the past century]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2001, no. 12, pp. 53–57.
URL: <https://www.lawmix.ru/bux/139964> (In Russ.)
11. Nikolaeva S.A. [Professional judgment in accounting regulation]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 12, pp. 50–55. (In Russ.)
12. Ivashkevich V.B. [Management accounting as a profession]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 3, pp. 124–134. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.3.124>
13. Kulikova L.I. [Professional judgment of an accountant in keeping records under construction contracts (The beginning)]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 5, pp. 36–40.
URL: <https://www.lawmix.ru/bux/10981> (In Russ.)
14. Sokolov Ya.V., Pyatov M.L., Bykov V.A. et al. *Bukhgalterskii uchet dlya rukovoditelya* [Accounting for the manager]. Moscow, PBOYUL Grizhenko E.M. Publ., 2001, 320 p.
15. Kozmenkova S.V., Konstantinova N.V. [Organizing shared services centers: pros and cons]. *Vse dlya bukhgaltera = All for Accountant*, 2016, no. 4, pp. 32–38.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-obschih-tsentrov-obsluzhivaniya-preimuschestva-i-nedostatki> (In Russ.)
16. Tsyganov V.I., El'tsova T.S. [Suspension and renewal of regulations]. *Vlast' = The Authority*, 2010, no. 9, pp. 97–100. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priostanovlenie-i-vozbnovlenie-deystviya-normativnyh-pravovyh-aktov> (In Russ.)

17. Tsyganov V.I., El'tsova T.S. [Legal regulation of regulations in time in the pre-Soviet period]. *Vlast' = The Authority*, 2009, no. 5, pp. 80–84. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovoe-regulirovanie-deystviya-normativnyh-aktov-vo-vremeni-v-dosovetskiy-period> (In Russ.)
18. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [Basics of accounting theory: a monograph]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 495 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.