

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-19-31
УДК 657.1.012.1(045)
JEL M41

Проблемы регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора в Российской Федерации

А.В. Зонова, А.В. Холкин

Вятский государственный университет, Киров, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена выявлению и описанию проблем регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора Российской Федерации, возникших как побочные последствия реформирования учета, основанного на использовании международных стандартов финансовой отчетности как базиса разработки отечественных стандартов. С этой **целью** были изучены законодательство Российской Федерации, документы в сфере регулирования бухгалтерского учета и иные нормативные акты. В **результате** проведенного исследования установлены: несоответствия нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет, законодательству РФ, противоречия как между различными документами, так и конфликты внутри конкретного документа, применение нормативных актов, не включенных в законодательно установленный перечень видов документов, регулирующих данные общественные отношения в Российской Федерации, неполнота регулирования в части критичных для ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации аспектов, неопределенности в регулировании ряда вопросов. Указана основная причина возникновения данных проблем, связанная с некорректным использованием положений актов наднационального регулирования при разработке отечественных аналогов, а также недостатки самих актов наднационального регулирования. В статье определены дальнейшие направления исследований, связанные с разработкой комплекса мер по разрешению указанных проблем и преодолению их негативных последствий как условие достижения целей устойчивого развития. **Ключевые слова:** бухгалтерский учет; законодательство о бухгалтерском учете; международные стандарты финансовой отчетности; федеральные стандарты бухгалтерского учета

Для цитирования: Зонова А.В., Холкин А.В. Проблемы регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит.* 2025;12(3):19-31. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-19-31

ORIGINAL PAPER

Problems of the Accounting Regulations in the Non-financial Sector's Enterprises of the Russian Federation

A.V. Zonova, A.V. Kholkin

Vyatka State University, Kirov, Russian Federation

ABSTRACT

The relevance of this article is to focus on identification and description of the problems of accounting regulations for enterprises in the non-financial sector of the Russian Federation. The problems have arisen as side effects of accounting reform based on the use of international financial reporting standards for the development of domestic standards. For this **purpose**, the legislation of the Russian Federation, documents in the field of accounting regulation and other regulations have been studied. The inconsistencies have been established between the regulations of governing accounting and the legislation of the Russian Federation, as well as contradictions between various documents, and controversy within the texts of a particular document. **Research results.** The article revealed the use of regulations that were not included in the legally established list of types of documents governing these social relations in the Russian Federation. The research work also indicated incompleteness of regulations in terms of aspects critical for accounting in the Russian Federation. **Practical implications.** The article indicates the main reason for these problems: the incorrect use of the provisions of supranational regulatory acts in the development of domestic equivalents, as well as the shortcomings of these acts. As a

Зонова А.В., Холкин А.В., 2025

follow up, it defines the further research directions related to formulating a complex of measures to resolve the specified problems and overcome their negative consequences, in order to achieve the purposes of sustainable development.

Keywords: accounting; accounting regulations; international financial reporting standards; federal accounting standards

For citation: Zonova A.V., Kholkin A.V. Problems of the accounting regulations in the non-financial sector's enterprises of the Russian Federation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2025;12(3):19-31. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-19-31

ВВЕДЕНИЕ

Реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляется с 1991 г. Этот длительный исторический процесс развивается через эволюционные изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, контуры и параметры которой определяются законодательно, а фактическое наполнение формируется соответствующими органами исполнительной власти. В отношении организаций нефинансового сектора таким органом является Министерство финансов Российской Федерации. Важно не только наличие и соблюдение законодательно заданных параметров регулирования, но и соответствие фактического наполнения законным требованиям, а также интересам и ожиданиям всех участников общественных отношений в процессе осуществления бухгалтерского учета и использования бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим задачей современной науки должно быть исследование состояния регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора как результата осуществления целенаправленного воздействия полномочных органов власти на совокупность регулирующих актов для выявления возможных проблем в учете. Это делает выбранную тему исследования актуальной.

Цель исследования заключается в выявлении и обосновании основных проблем регулирования бухгалтерского учета как последствий его реформирования на основе изучения законодательства РФ о бухгалтерском учете и документов в сфере его регулирования.

Для достижения данной цели были решены следующие задачи:

- оценка полноты регулирования учета исследуемых организаций;
- исследование соответствия регулирующих актов законодательству;
- изучение взаимосвязей регулирующих документов.

Предметом исследования является совокупность нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета.

Научная новизна исследования состоит в выявлении и классификации проблем регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора.

Научная значимость исследования — использование методов анализа для выявления проблем регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные результаты могут быть использованы для разработки комплекса мер по устранению выявленных проблем регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Решение поставленных в исследовании задач осуществлялось путем использования следующих методов: анализ и синтез, дедукция и индукция, группировка и обобщение, догматический метод, сравнительно-правовой анализ, системный анализ.

Материалами исследования послужили научные труды, опубликованные как в зарубежных, так и в российских изданиях, а также нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет.

Были исследованы работы следующих авторов: А. Андреев [1], Д. Луговский, М. Кутер [2], А. Мейтова, М. Фейгель [3], Т.Ю. Дружиловская [4], А.Е. Иванов [5], С.В. Козменкова, Р.А. Алборов [6], Т.В. Кушнаренко, Н.В. Кочнева [7], Н.Т. Лабынцев, О.В. Чухрова [8], Е.В. Лупикова [9], Н.А. Миславская [10], Л.О. Пудеян [11], Т.Ю. Серебрякова, Л.В. Маркина [12], Л.В. Сотникова [13], Н.Н. Хахонова [14].

Изучение трудов выявило, что современная российская экономическая наука уделяет недостаточно внимания проблемам последствий реформирования регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора: исследователи, указывая, как правило, на отдельные недостатки, не рассматривают их в системной связи и взаимозависимости. Это определяет актуальность проведенного исследования, его научную новизну и теоретическую и практическую значимость.

Все нормативные акты рассмотрены в действующей редакции.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Решение поставленных в исследовании задач с использованием вышеуказанных методов позволило получить следующие результаты.

1. Установлена неполнота регулирования бухгалтерского учета нефинансовых организаций, что следует из *таблицы*.

Анализ *таблицы* показывает, что система регулирования имеет следующие недостатки: отсутствует регламентация определений, условий, понятий и классификаций ряда объектов бухгалтерского учета, не установлены требования к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации организации.

2. При оценке соответствия документов в сфере регулирования бухгалтерского учета законодательству выявлены противоречия, которые в связи с их значительным количеством были классифицированы по видам и категориям противоречий. Данная классификация представлена на *рисунке*.

3. Изучение единства и взаимосвязи документов, регулирующих бухгалтерский учет, позволило установить два типа конфликтов между нормативными актами. Внешние противоречия представляют собой разногласия между различными актами. Внутренние противоречия проявляются как расхождения между отдельными пунктами одного и того же акта. В связи со значительным количеством выявленных конфликтов была разработана их классификация. В частности, выделены следующие классы и подклассы конфликтов:

1 класс — внешние конфликты, подклассы:
конфликты между федеральными стандартами бухгалтерского учета (далее — ФСБУ);
конфликты между ФСБУ и положениями по бухгалтерскому учету (далее — ПБУ);
конфликты между ПБУ.

2 класс — внутренние конфликты, подклассы:
конфликты внутри отдельных ФСБУ;
конфликты внутри отдельных ПБУ.

Анализ современного состояния регулирования бухгалтерского учета нефинансовых организаций в РФ выявил следующие проблемы:

наличие внешних конфликтов между документами;
наличие внутренних конфликтов в документах;
неполнота регулирования;
неопределенности в регулировании;
использование документов, не входящих в систему регулирования.

Таким образом, выявленные проблемы, возникающие как негативные последствия любого процесса глобальных изменений, требуют особого внимания и своевременного устранения. Это должно стать ключевой задачей реформирования регулирования бухгалтерского учета.

Вышеуказанные проблемы актуальны для организаций нефинансового сектора.

Для целей данного исследования под «нефинансовыми организациями» понимаются экономические субъекты, не относящиеся к финансовым или бюджетным организациям, то есть в отношении которых

Таблица / Table

**Оценка полноты регулирования бухгалтерского учета /
Assessment of the completeness of accounting regulations**

Предмет регулирования / The issue of regulations	Нормативное регулирование / Statutory regulation	Оценка полноты регулирования / Assessment of the completeness of regulations
Факты хозяйственной жизни	Статья 3 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Определено только понятие
Активы	—	Установлено регулирование только по отдельным активам
Обязательства	Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»	Установлено регулирование только по кредиторской задолженности
Источники финансирования		Установлено регулирование только в отношении прибыли

Окончание таблицы / Table (continued)

Предмет регулирования / The issue of regulations	Нормативное регулирование / Statutory regulation	Оценка полноты регулирования / Assessment of the completeness of regulations
Доходы	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»	Установлены
Расходы	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»	Установлены
Допускаемые методы денежного измерения объектов	Документы в области регулирования бухгалтерского учета	Определены только в отношении отдельных объектов
Пересчет стоимости объектов, выраженных в иностранной валюте	Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)»	Установлен
Учетная политика, инвентаризация, документы и документооборот	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету»; Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»; Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»	Установлены
План счетов бухгалтерского учета и порядок его применения	Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»	Установлен
Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»	Установлены
Условия достоверности отчетности		
Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица	Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»	Определено
Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица	—	Не определено
Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета	Приказ Минфина России от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства»	Установлены

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the author.

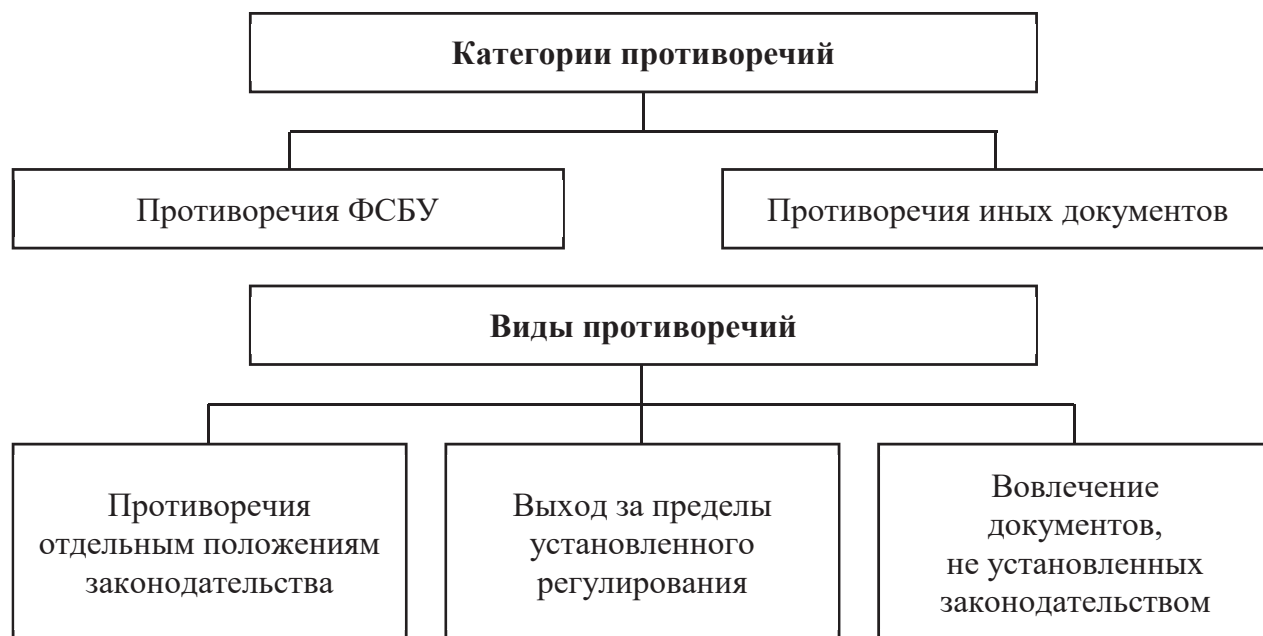


Рис. / Fig. Классификация противоречий документов в сфере регулирования бухгалтерского учета законодательству / **Classification of contradictions of documents in the field of legislation for accounting regulations**

Источник: составлено авторами / *compiled by the authors.*

распространяют свое действие ФСБУ и ПБУ. При этом к ним не применяются документы, изданные Банком России в пределах реализации полномочий по регулированию бухгалтерского учета и ФСБУ для организаций государственного сектора.

Оценка полноты регулирования производилась посредством сравнения состава элементов предмета регулирования, которые, исходя из положений законодательства РФ о бухгалтерском учете, должны быть зафиксированы в ФСБУ, и фактического содержания документов в сфере регулирования бухгалтерского учета, как ФСБУ, так и ПБУ, действующих на момент проведения исследования. Состав элементов предмета регулирования был определен на основании изучения ч. 3 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете). Данный состав нашел свое отражение и в исследовании А. Мейтова, М. Фейгель [3], а также в труде Е.В. Лупиковой [9]. В результате сравнения выявлена неполнота регулирования, проявляющаяся в отсутствии понятий, условий признания, признаков и классификаций для таких объектов бухгалтерского учета, как активы, обязательства и источники финансирования деятельности.

При этом в отдельных ФСБУ и ПБУ содержатся понятия, признаки либо условия признания отдель-

ных объектов, которые могут быть квалифицированы как активы (например, основные средства, нематериальные активы), но в целом понятие и условия признания объекта в качестве актива в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет организаций нефинансового сектора, отсутствуют.

Следует отметить, что содержащееся в п. 12 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (далее — ФСБУ 4/2023) понятие «актив» имеет ограниченное использование, так как оно всего лишь определяет составную часть бухгалтерского баланса и содержит тавтологию («в активе баланса» отражаются «активы»), не устанавливает конкретных понятий, признаков и условий признания активов экономического субъекта.

Аналогично и введенное в п. 12 ФСБУ 4/2023 понятие «пассив» не содержит конкретных определений и условий признания как самих пассивов, так и обязательств и источников финансирования деятельности экономического субъекта. Использование термина «пассив» в тексте ФСБУ 4/2023 не соответствует ст. 5 Закона о бухгалтерском учете, поскольку пассивы не являются объектом бухгалтерского учета. Но, учитывая открытость перечня объектов бухгалтерского учета, а также

то, что состав объектов допустим к расширению положениями ФСБУ, можно утверждать, что пассивы являются объектом бухгалтерского учета на законных основаниях.

Неполнота регулирования является одной из ключевых проблем современного состояния регулирования бухгалтерского учета, которая негативно сказывается на отношениях, возникающих в процессе ведения учета и использования его результатов. Негативный эффект проявляется в том, что при отсутствии универсальных понятий «активы», «обязательства», «источники финансирования деятельности» невозможно адекватно квалифицировать любой объект бухгалтерского учета, достоверно и однозначно соотнести его с конкретным видом объекта, применить для него соответствующий вид оценок и достоверно раскрыть сведения о нем в отчетности.

Также выявлена неполнота регулирования процедур ведения учета, особенно в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в ситуации ликвидации организации.

Сравнительный анализ Закона о бухгалтерском учете с нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет нефинансовых организаций, позволил выявить ряд несоответствий (конфликтов) между отдельными положениями и требованиями Закона и других правовых актов. В связи с большим количеством выявленных разногласий авторы для удобства восприятия и исследования сгруппировали и классифицировали их по признаку природы возникновения.

К сожалению, объем статьи не позволяет раскрыть и описать все выявленные противоречия, поэтому приводятся примеры по каждому классу противоречий.

Пример противоречия отдельным положениям Закона о бухгалтерском учете проявляется в конфликте между п. 10 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (далее — ФСБУ 27/2021) и п. 2 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете в части трактовки требования полноты.

О наличии проблем с применением ФСБУ 27/2021 указано в исследовании Н. Т. Лабынцева и О. В. Чухровой [8].

Пункт 2 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете в качестве требования полноты вводит запрет на пропуски и изъятия при регистрации объектов, за исключением мнимых и притворных.

В свою очередь п. 10 ФСБУ 27/2021 в качестве требования полноты устанавливает получение необходимой всем пользователям информации, что больше соответствует принципу уместности, чем полноте. В этом и заключается основное противоречие между положениями ФСБУ 27/2021 и Закона о бухгалтерском учете.

Примером выхода нормативного акта за пределы регулирования, установленные Законом о бухгалтерском учете, являются требования к промежуточной отчетности, установленные п. 55–57 ФСБУ 4/2023. Данный конфликт выявлен при сравнении со ст. 14 и 21 Закона о бухгалтерском учете. Согласно данному Закону ФСБУ могут устанавливать только состав промежуточной отчетности, без определения требований к раскрытию в ней необходимых показателей, что предписано п. 55–57 ФСБУ 4/2023. Следовательно, установление требований к промежуточной отчетности в ФСБУ 4/2023 является выходом за пределы регулирования, определенного Законом о бухгалтерском учете для ФСБУ.

Другим примером выхода акта за пределы регулирования являются введенные п. 68 ФСБУ 4/2023 требования к подписи бухгалтерской (финансовой) отчетности несколькими лицами и оформлению данного реквизита. Однако п. 8 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете требует только наличие подписи руководителя экономического субъекта, не вводя требований к ее оформлению. При этом, согласно подп. 6 и 7 п. 3 ст. 21 Закона о бухгалтерском учете ФСБУ могут устанавливать исключительно состав, содержание и порядок формирования информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности [15]. О том, что ФСБУ могут устанавливать какие-либо требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности даже в части оформления ее отдельных составляющих и реквизитов, положениями Закона о бухгалтерском учете не предусмотрено. Статья 13 Закона о бухгалтерском учете содержит все требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, их дополнение, изменение, конкретизация ФСБУ не допускается. Таким образом, в ФСБУ 4/2023 имеется выход за пределы допустимой Законом о бухгалтерском учете сферы регулирования.

Вовлечение документов, не установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в состав документов в сфере регулирования бухгалтерского учета можно проиллюстрировать следующим примером.

Пункт 38 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹ (далее — ФСБУ 6/2020), аналогично п. 17 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»² (далее — ФСБУ 26/2020), п. 43 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»³ (далее — ФСБУ 14/2022), предписывает проводить проверку на обесценение.

Поскольку ни один нормативный акт, относимый к ФСБУ или ПБУ, не устанавливает требования к порядку осуществления данной процедуры, то во всех указанных ФСБУ предписано следовать нормам Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»⁴. Таким образом, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 14/2022 распространяют действие международного стандарта на регулирование учета данных объектов, то есть вовлекают и легализуют использование норм международных стандартов при ведении бухгалтерского учета в Российской Федерации. Использование международных стандартов для регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации нашло подтверждение в трудах Д. Луговского, М. Кутера [2], Т.Ю. Дружиловской [4], а также Т.В. Кушнаренко, Н.В. Кочнева [7].

Между тем п. 1 ст. 21 Закона о бухгалтерском учете установлен закрытый и исчерпывающий перечень документов, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации, в состав которых международные стандарты финансовой отчетности не входят. Однако Закон о бухгалтерском учете не наделяет какой-либо орган исполнительной власти правом расширять данный перечень. Следовательно, вовлечение в регулирование бухгалтерского учета актов, не указанных в Законе о бухгалтерском учете, противоречит ему.

Аналогичный вывод можно сделать в отношении п. 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)⁵ (далее —

ПБУ 1/2008), который предписывает при формировании учетной политики в отношении неурегулированных ФСБУ вопросов руководствоваться преимущественно международными стандартами.

Авторы выделяют вовлечение актов, не предусмотренных Законом о бухгалтерском учете, в регулирование бухгалтерского учета как отдельную проблему, поскольку ее решение требует не только внесения изменений в действующие ФСБУ, ПБУ и иные нормативные акты, но и разработки новых ФСБУ, что следует из подп. 2 п. 3 ст. 21 Закона о бухгалтерском учете, и направлено на устранение неполноты регулирования.

Несоответствие ФСБУ, ПБУ и других актов, регулирующих бухгалтерский учет, представляет собой одну из ключевых проблем бухгалтерского учета и относится к классу внешних конфликтов. Проблемным аспектом является то, что такие противоречия свидетельствуют о несоблюдении принципа единства системы требований в процессе разработки, утверждения и применения ФСБУ и ПБУ, закрепленного п. 2 ст. 20 Закона о бухгалтерском учете. В связи с этим возникает риск отмены противоречащих актов, в том числе через судебные решения, как несоответствующих закону, что негативно скажется на устойчивости регулирования учета в целом.

Значительная часть проблем связана с конфликтами (противоречиями) актов, имеющих более низкий по сравнению с Законом о бухгалтерском учете уровень правового регулирования, включая противоречия между ФСБУ и ПБУ, а также между отдельными положениями.

Авторы классифицируют данные конфликты в зависимости от наличия или отсутствия связей с другими документами следующим образом.

1. Внешние конфликты — противоречия между положениями различных регулирующих документов.

2. Внутренние конфликты — противоречия между положениями одного и того же нормативного акта.

В этих классах авторами выделены подклассы в зависимости от вида документов, между которыми или внутри которых выявлены конфликты.

Рассмотрим примеры выявленных конфликтов.

Противоречия между ФСБУ: конфликт в оценке запасов, полученных при ремонте или реконструкции основных средств (конфликт между п. 16 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ

¹ Утвержден Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н.

² Утвержден Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н.

³ Утвержден Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н.

⁴ Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

⁵ Утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

5/2019 «Запасы» (далее — ФСБУ 5/2019)⁶ и п. 15 ФСБУ 26/2020). Положения ФСБУ 5/2019 предписывают для оценки рассматриваемых объектов одни виды стоимости (стоимость аналогичных запасов, балансовая стоимость активов и затрат на извлечение), а ФСБУ 26/2020 устанавливает другие виды оценок этих же объектов (расчетная стоимость, определяемая исходя из фактических затрат на приобретение (создание), либо справедливая стоимость, чистая стоимость продажи, стоимость аналогичных ценностей).

Противоречия между ФСБУ и ПБУ в части сальдирования прочих доходов и расходов, возникших в результате выбытия основных средств, при их отражении в отчетности проявляются следующим образом. Пункт 44 ФСБУ 6/2020 обязывает осуществлять сальдирование доходов и расходов от выбытия без каких-либо условий, ограничений и исключений, тогда как п. 18.2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации ПБУ 9/99 (далее — ПБУ 9/99) и п. 21.2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (далее — ПБУ 10/99) допускают сальдирование только при соблюдении трех условий: разрешение сальдирования другими нормативными актами, единая причина (основание) возникновения, несущественность доходов и расходов.

На это противоречие накладывается вступившее в силу с 1 января 2025 г. ФСБУ 4/2023, п. 28 которого введена обязанность сальдирования прочих доходов и расходов при наличии двух исключений: установлен иной порядок другими ФСБУ; исполнение либо следование требованию существенности по раскрытию информации.

Противоречия в регулировании одного объекта бухгалтерского учета разными актами. Это касается незавершенного производства. Подпункт «е» п. 3 ФСБУ 5/2019 относит его к запасам, и его учет должен осуществляться в соответствии с требованиями данного нормативного акта. Вместе с тем п. 63 и 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации⁷ (далее по тексту — Положение), которые также регламентируют ведение учета данного объекта, значительно отличаются от норм

ФСБУ 5/2019, а именно п. 63 Положения в состав незавершенного производства не включает незаконченные работы и услуги, тогда как согласно п. 3 ФСБУ 5/2019 данные объекты квалифицируются как незавершенное производство. Пункт 64 Положения допускает в массовом и серийном производстве оценку незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, в п. 27 ФСБУ 5/2019 данный способ оценки не предусмотрен.

Проблема конфликта нормативных актов имеет продолжительную историю, что подтверждается выявленными противоречиями в ПБУ, изданных до 1 января 2013 г. Данный вывод подтверждается и исследованиями Н.А. Миславской [10].

Примером такого конфликта являются *противоречия в условиях признания выручки* способом «по мере готовности». Пункт 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (далее — ПБУ 2/2008)⁸ устанавливает возможность достоверного определения финансового результата как условие применения метода, тогда как п. 13 ПБУ 9/99 связывает его применение с возможностью определения готовности работы. При этом ПБУ 9/99 не содержит положений, ограничивающих его применение и не распространяющих его действие на доходы, полученные при выполнении договоров строительного подряда, то есть на сферу действия ПБУ 2/2008.

Внешние конфликты также являются серьезной проблемой регулирования бухгалтерского учета, поскольку их наличие предусматривает возможность избирательности действий субъекта, применяющего ФСБУ и ПБУ при ведении бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, что может сказаться на достоверности отчетных данных. Кроме того, внешние конфликты являются нарушением принципа единства требований, установленного п. 2 ст. 20 Закона о бухгалтерском учете, могут привести к признанию конфликтных актов или их положений незаконными и их отмене судом или иным компетентным органом. Это создает нестабильность в регулировании бухгалтерского учета и может привести к несопоставимости отчетных данных и принятию на их основе необоснованных решений, что подтверждается и результатами исследований, проведенных Н.Н. Хахоновой [14].

⁶ Утвержден Приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н.

⁷ Утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

⁸ Утверждено Приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н.

Другим классом конфликтов являются внутренние конфликты. В данном классе авторами выделены два подкласса: конфликты внутри ФСБУ и конфликты внутри ПБУ.

В качестве примера внутреннего конфликта внутри ФСБУ можно привести конфликт положений п. 9, 10 и 64 ФСБУ 4/2023. Так, п. 9 и 10 разрешают дополнять бухгалтерский баланс рядом показателей, например, такими как «права пользования активами» и «инвестиции в аренду». Однако п. 64 ФСБУ 4/2023 устанавливает обязательное указание кода по каждой статье отчетности из Приложения № 10 к ФСБУ 4/2023. При этом в Приложении № 10 не по всем показателям, допускаемым к раскрытию в бухгалтерской отчетности сверх установленного минимума, приведены коды (в частности, для упомянутых выше примеров). Экономический субъект, желая обособленно раскрыть в бухгалтерском балансе показатели «Права пользования активами» или «Инвестиции в аренду», не сможет указать по ним код, так как его нет в Приложении 10. Таким образом, п. 64 ФСБУ 4/2023 ограничивает реализацию права экономического субъекта, установленно п. 9 и 10 ФСБУ 4/2023. При этом экономический субъект не наделен правом осуществлять самостоятельную кодировку показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внутренние противоречия в ПБУ могут быть проиллюстрированы следующим примером. Пункт 8 ПБУ 10/99 наделяет организации правом самостоятельно формировать перечень статей затрат, тогда как п. 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 экономическим субъектом не самостоятельно. В этом и заключается данное противоречие. Данная проблема выявлена и описана в трудах А.Е. Иванова [5], С.В. Козменковой и Р.А. Алборова [6].

Наличие внутренних конфликтов также является проблемой бухгалтерского учета и может привести к неустойчивости регулирования, снижению достоверности и несопоставимости отчетных данных. Подтверждение этому можно найти и в исследовании Л.В. Сотниковой [13].

При этом проблема наличия внутренних и внешних конфликтов, включая и несоответствие Закону о бухгалтерском учете, может быть устранена путем внесения соответствующих изменений в действующие нормативные акты, включая отмену уста-

ревших и (или) разработку новых актов, взамен неактуальных. То есть посредством развития документов в сфере регулирования бухгалтерского учета.

Также одним из классов проблем являются неопределенности в регулировании. В качестве примера проблемы можно привести следующее.

Подпункт «з» п. 57 ФСБУ 4/2023 требует раскрытия в промежуточной отчетности с учетом существенности сведений о фактах хозяйственной жизни. Исходя из положений ст. 3, 5, 9, 10, 13 Закона о бухгалтерском учете, 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. При этом ФСБУ 4/2023 не устанавливает, как должны быть раскрыты сведения о существенных фактах: либо, как отмечалось выше, 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 невозможным использование такой информации для проведения экономического анализа и принятия на его основе управленческих решений.

Одним из принципов регулирования бухгалтерского учета, установленных п. 1 ст. 20 Закона о бухгалтерском учете, является соответствие потребностям пользователей, то есть использование отчетной информации при проведении экономического анализа и принятии управленческих решений. В силу того что информация, предписанная к раскрытию в соответствии с п. 57 ФСБУ 4/2023, не может применяться в анализе, то и потребностей пользователей она не удовлетворяет. Следовательно, данное положение ФСБУ 4/2023 не соответствует установленному Законом о бухгалтерском учете принципу.

Наличие указанных проблем приводит к возникновению затруднений при ведении учета,

а также к повышению риска ошибок. Затруднения и большее количество ошибок ведут к росту затрат учетного труда и снижению достоверности отчетных данных. Данный вывод подтверждается исследованиями Л. О. Пудеян [11], Т. Ю. Серебряковой, Л. В. Маркина [12].

Выявленные конфликты нормативных актов, неурегулированные вопросы и неполнота регулирования обусловлены рядом причин, включая воздействие объективных и субъективных факторов. Все это в совокупности позволяет сделать вывод об отсутствии либо нарушении логических связей между различными документами в сфере регулирования бухгалтерского учета. Отсутствие связей между документами вынуждает авторов констатировать тот факт, что вся совокупность созданных и действующих нормативных актов в учетной сфере лишена системности, и весь комплекс данных актов методологически неверно было бы определять как систему.

В качестве основной причины текущего состояния нормативного регулирования бухгалтерского учета считаем то, что согласно п. 4 ст. 20 Закона о бухгалтерском учете в качестве основы разработки федеральных стандартов использованы международные стандарты финансовой отчетности, а в данных актах не соблюдается принцип единства системы требований [16]. Поэтому использование международных стандартов без надлежащего анализа на предмет соответствия принципам регулирования бухгалтерского учета, установленных законодательством РФ, и при необходимости их модификации под российскую специфику привело к возникновению описанных в данном исследовании проблем.

Негативным моментом является также и то, что, приняв на себя обязательство следовать международным стандартам, что можно обнаружить и в исследовании А. Андреевской [1], Российская Федерация не имеет в настоящее время каких-либо эффективных способов воздействия на их содержание и не может способствовать устранению выявленных проблем в международных стандартах.

Однако, несмотря на выявленные недостатки в международных стандартах, отказ от их использования при разработке российских нормативных актов может привести к еще большим негативным последствиям, так как международные стандарты в настоящее время являются единственным способом достижения гармонизации данных бухгалтер-

ской (финансовой) отчетности, без чего невозможно устранение препятствий свободного перетока капитала, что необходимо для достижения целей устойчивого развития.

Поскольку выявленные проблемы являются актуальными и влекут за собой негативные последствия как для отдельных экономических субъектов, так и для экономики, общества и государства в целом, то они требуют безотлагательного решения.

При этом разработка конкретных мер по развитию как законодательства РФ о бухгалтерском учете, так и документов, регулирующих бухгалтерский учет, предусматривает использование методов, отличных от примененных авторами в данном исследовании, в частности методов правового конструирования. А значит, требует проведения отдельного, самостоятельного исследования, которое может быть основано на представленных результатах.

ВЫВОДЫ

В статье выявлены и описаны основные проблемы в регулировании бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора в Российской Федерации, возникшие как побочные последствия его реформирования.

Установлено наличие неполного регулирования бухгалтерского учета, а именно: отсутствие общих подходов к квалификации ряда объектов, их классификациям, а также неполная регламентация ряда учетных процедур.

Выявлены, описаны и классифицированы несоответствия (конфликты) между законодательством РФ по бухгалтерскому учету и нормативными актами, изданными федеральным органом исполнительной власти в пределах своей компетенции по осуществлению регулирования бухгалтерского учета организаций нефинансового сектора.

Исследование единства и взаимосвязи установило наличие противоречий (конфликтов) как между различными документами, так и внутри отдельных документов. Все конфликты описаны на уровне примеров и классифицированы.

Помимо этого выявлены и описаны такие проблемы, как неопределенности в регулировании и легализация использования актов, не включенных в закрытый перечень установленных законом документов, регламентирующих бухгалтерский учет.

Установлена основная причина возникновения данных проблем, которая связана с некорректным

использованием в качестве основы разработки актов наднационального регулирования.

Определено, что наличие проблем в регулировании бухгалтерского учета в Российской Федерации, возникших как последствия его реформирования, негативно влияет на достоверность отчетных данных и в целом на общественные отношения, возникающие в процессе ведения бухгалтерского учета, формирования, представления и использования бухгалтерской (финансовой) отчетности, что требует

их незамедлительного решения путем развития всего комплекса нормативных актов, действующих в данной сфере.

В качестве направления будущих исследований определена разработка комплекса мер, имеющих целью развитие всей совокупности регулирующих актов для придания ей системности путем установления жестких логических связей, четкого разграничения сфер действия и устранения неурегулированных либо недостаточно урегулированных аспектов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Andreenkova A. The History of IFRS Development in the Russian Federation From Late 1980's to the Present Day: Did Russia Manage to Catch Up? *Accounting and Financial History Research Journal*. 2019;(16):176–205.
2. Lugovsky D., Kuter M. Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy. In: Antipova T. (eds). *Integrated Science in Digital Age. ICIS 2019. Lecture Notes in Networks and Systems*. Vol 78. Springer, Cham. 2020. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-22493-6_15
3. Meytova A., Feygel M. Federal Accounting Standards as a Form of Changing the Accounting Paradigm in the Digital Economy in Russian Practice. *DEFIN-2021: IV International Scientific and Practical Conference "Digital Economy and Finance"* (St. Petersburg, March 2021). Conference proceedings. St. Petersburg. 2022;55:1–4. URL: <https://doi.org/10.1145/3487757.3490902>
4. Дружиловская Т.Ю. Проблемы применения МСФО в российском бухгалтерском учете: прошлое и современность. *Бухучет в здравоохранении*. 2024;4(268):13–21. DOI: 10.33920/med-17-2404-02
5. Иванов А.Е. Современное состояние реформы бухгалтерского учета в России: итоги 2017 года. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):14–25. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-14-25
6. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.). *Международный бухгалтерский учет*. 2022;25(11):1261–1282. DOI: 10.24891/ia.25.11.1261
7. Кушнарченко Т.В., Кочнева Н.В. К вопросу о внедрении МСФО в российскую систему бухгалтерского учета. *Вестник науки и образования*. 2021;5–1(108):21–25. DOI: 10.24411/2312-8089-2021-10504
8. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Развитие бухгалтерского учета в условиях электронного документооборота. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2023;(1):32–38. DOI: 10.51760/2308-9407_2023_1_32
9. Лупикова Е.В. Закон «О бухгалтерском учете» в системе предпринимательского права. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2024;(1):2–13. DOI: 10.51760/2308-9407_2024_1_2
10. Миславская Н.А. Реализм, номинализм и возможность исчезновения бухгалтерской профессии. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(5):85–90. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-85-90
11. Пудеян Л.О. Потенциал и объективные пределы модернизации современного учетно-аналитического обеспечения предприятия. *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право*. 2024;(9):94–101. DOI 10.37882/2223–2974.2024.09.31.
12. Серебрякова Т.Ю., Маркина Л.В. Риски недостоверности бухгалтерского учета в контексте его реформирования. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(6):692–710. DOI: 10.24891/ia.26.6.692
13. Сотникова Л.В. Возможность и необходимость отступления от требований стандартов бухгалтерского учета. *Бухучет в здравоохранении*. 2023;(1):26–33. DOI: 10.33920/med-17-2301-03
14. Хахонова Н.Н. Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2021;(5):19–29. DOI: 10.51760/2308-9407_2021_5_19
15. Зонова А.В., Холкин А.В. Проблемы применения федеральных стандартов бухгалтерского учета. *Вестник Академии знаний*. 2023;2(55):104–112.
16. Зонова А.В., Холкин А.В. Проблемы применения российских стандартов бухгалтерского учета. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2024;(9):605–614. DOI: 10.33920/sel-11-2409-02

REFERENCES

1. Andreenkova A. The History of IFRS Development in the Russian Federation From Late 1980's to the Present Day: Did Russia Manage to Catch Up?. *Accounting and Financial History Research Journal*. 2019;(16):176–205.
2. Lugovsky D., Kuter M. Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy. In: Antipova T. (eds). *Integrated Science in Digital Age. ICIS 2019. Lecture Notes in Networks and Systems*. Vol 78. Springer, Cham. 2020. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-22493-6_15
3. Meytova A., Feygel M. Federal Accounting Standards as a Form of Changing the Accounting Paradigm in the Digital Economy in Russian Practice. *DEFIN-2021: IV International Scientific and Practical Conference "Digital Economy and Finance"* (St. Petersburg, March 2021). Conference proceedings. St. Petersburg. 2022;55:1–4. URL: <https://doi.org/10.1145/3487757.3490902>
4. Druzhilovskaya T. Yu. Problems of applying IFRS in Russian accounting: Past and present. *Buhuchet v zdravoohranenii = Accounting in healthcare*. 2024;4(268):13–21. (In Russ.). DOI: 10.33920/med-17-2404-02
5. Ivanov A.E. The current state of accounting reform in Russia: the results of 2017. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(2):14–25. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-14-25
6. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. Results and prospects of accounting development in Russia (1991–2021). *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet = International accounting*. 2022;25(11):1261–1282. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.25.11.1261.
7. Kushnarenko T.V., Kochneva N.V. On the implementation of IFRS in the Russian accounting system. *Vestnik nauki i obrazovaniya*. 2021;5–1(108):21–25. (In Russ.). DOI: 10.24411/2312-8089-2021-10504.
8. Labynceva N.T., Chuhrova O.V. Accounting development within the framework of electronic document management. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for Professional Accountants*. 2023;(1):32–38. (In Russ.). DOI: 10.51760/2308-9407_2023_1_32
9. Lupikova E.V. Law on Accounting in the business law system. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for Professional Accountants*. 2024;(1):2–13. (In Russ.). DOI: 10.51760/2308-9407_2024_1_2
10. Mislavskaja N.A. Realism, nominalism and how probable the disappearance of accounting profession is. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(5):85–90. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-5-85-90
11. Pudyan L.O. Opportunities and objective limits in upgrading modern accounting and analytical enterprise procurement. *Sovremennaya nauka: actual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ehkonomika i pravo = Modern science: actual problems of theory and practice. Series: Economics and Law*. 2024;(9):94–101. (In Russ.). DOI: 10.37882/2223-2974.2024.09.31
12. Serebryakova T. Yu., Markina L.V. Accounting unreliability risks in the context of accounting reform. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet = International accounting*. 2023;26(6):692–710. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.6.692
13. Sotnikova L.V. The possibility and necessity of deviation from the requirements of accounting standards. *Buhuchet v zdravoohranenii = Accounting in healthcare*. 2023;(1):26–33. (In Russ.). DOI: 10.33920/med-17-2301-03
14. Hahonova N.N. Difficulties and prospects for accounting development in the digital economy. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for Professional Accountants*. 2021;(5):19–29. (In Russ.). DOI: 10.51760/2308-9407_2021_5_19
15. Zonova A.V., Kholkin A.V. Problems of application of federal accounting standards. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2023;2(55):104–112. (In Russ.).
16. Zonova A.V., Kholkin A.V. Problems in the application of Russian accounting standards. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in agriculture*. 2024;(9):605–614. (In Russ.). DOI: 10.33920/sel-11-2409-02

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Алевтина Вениаминовна Зонova — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, Киров, Российская Федерация
Alevtina V. Zonova — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Prof. of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, Kirov, Russian Federation
<https://orcid.org/0000-0003-2125-8257>
alev.zonova2013@yandex.ru

Анатолий Владимирович Холкин — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Вятский государственный университет, Киров, Российская Федерация
Anatolii V. Kholkin — Ph. D. (Econ.), Assoc. Prof., Assoc. Prof. of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Vyatka State University, Kirov, Russian Federation
<https://orcid.org/0000-0002-2790-1314>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
khav76@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 20.03.2025; после рецензирования 18.04.2025; принята к публикации 17.06.2025
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 20.03.2025; revised on 18.04.2025 and accepted for publication on 17.06.2025.
The authors have read and approved the final version of the manuscript