

# О нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета на микропредприятиях: теоретический аспект

## On Legal Regulation of Accounting in Microenterprises: a Theoretical Aspect

УДК 657.22

DOI: 10.12737/article\_5cde69a17de136.66301307

**С.Н. Поленова**, д-р экон. наук, профессор  
департамента учета, анализа и аудита ФГОУ ВО  
«Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации»

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**S.N. Polenova**, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
Department of the of Accounting, Analysis and Audit,  
Financial University under the Government  
of the Russian Federation

**e-mail:** polenov\_d@mail.ru

**Аннотация.** На основе анализа специфических особенностей микропредприятий, реальных источников финансирования их деятельности, ограниченности издержек ведения бизнеса, экономических интересов пользователей информации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности проанализированы отдельные теоретические компоненты нормативно-правового регулирования учетного обеспечения микропредприятий и обоснованы предложения по их совершенствованию.

**Ключевые слова:** микропредприятия, особенности, информация, бухгалтерский учет, отчетность, нормативно-правовое регулирования, развитие.

**Abstract.** Based on the analysis of specific features of microenterprises, real sources of financing of their activities, limited business costs, economic interests of users of accounting information and accounting (financial) statements, some theoretical components of the regulatory framework of accounting support of micro enterprises were analyzed and proposals for their improvement were justified.

**Keywords:** microenterprise, particularities, information, accounting, reporting, normative-legal regulation, development.

**Ф**едеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» отделяет отдельных юридических и физических лиц, ведущих предпринимательскую деятельность, от остальных субъектов бизнеса по определенным качественным и количественным критериям. Качественными критериями отнесения субъектов хозяйствования к малым и средним предприятиям выступают их организационно-правовая форма, структура собственности для обществ с ограниченной ответственностью, высокая инновационная составляющая акционерных обществ и хозяйственных партнерств.

Инновационный характер как существенная черта малого бизнеса обусловливается полученными практическими результатами: в составе 58 крупнейших изобретений XX в. малые предприятия предложили не менее 46 [11, с. 121]. Инновациями считаются новые

или обновленные продукты в результате усовершенствования технологии производства либо новые или усовершенствованные услуги, предлагаемые на рынке [16, с. 30].

Определяя количественные критерии группировки таких субъектов экономики отечественное законодательство включает нормы их деления на средние, малые предприятия и микропредприятия. Для последних характерна среднесписочная численность работников — не более 15 человек, а нетто-выручка от продажи продукции, работ, услуг — не более 120 млн руб. в год [2].

Идентификация микропредприятий как отдельных субъектов малого бизнеса свойственна также другим странам. Так, в Европейском союзе характеристиками микропредприятий, которые в совокупности с малыми и средними предприятиями составляют сектор SME-экономики, служат число занятых — до 10 человек и соблюдение критерия неза-



висимости. Он выполняется, когда одному или нескольким субъектам экономики, не относящимся к малым или средним предприятиям принадлежит не более 25% уставного капитала организаций [10, с. 91]. Микропредприятиями в странах, входящих в Международную организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), являются субъекты бизнеса с числом работающих до 20 человек [11, с. 73], а в Италии — с количеством работающих не более 19 [11, с. 75].

Микропредприятия как самостоятельные субъекты бизнеса, играющие довольно значимую роль в его развитии, должны функционировать в условиях особенного отношения со стороны правового обеспечения их работы, включая систему нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и налогообложения. В связи с этим актуально мнение Е.С. Тереховой о негативных факторах, влияющих на динамику развития малого бизнеса, включая «...отсутствие отдельного комплекса документов, регламентирующих деятельность организации, ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности...» [15, с. 34], приводящих к его недостаточной «живучести».

Формирование специальной системы нормативно-правового регулирования создания микропредприятий, их бухгалтерского учета и налогообложения должно быть обусловлено целями, которые ставятся собственниками при их создании. Однако данные вопросы рассмотрены в экономической литературе недостаточно полно, а сами исследования базируются на главенствующем принципе предпринимательства в рыночной среде — максимизации прибыли при любых формах бизнеса. Так, формулируя авторское определение микропредприятия, Н.В. Зылева и Е.И. Луговая считают, что они представляют собой такую часть субъектов малого бизнеса, которые, осуществляя свою деятельность в целях получения прибыли небольшим количеством сотрудников в более мелких масштабах, нежели малые предприятия зарегистрированы как юридические лица [5, с. 85].

Между тем более глубокий анализ причин создания микропредприятий показывает: в их отношении не всегда реализуется принцип максимизации прибыли или, по крайней мере,

для большинства собственников он не является приоритетным. Более важными причинами организации такого бизнеса ученые называют независимость, автономность, возможность творческой реализации человека, свободный график, гибкость деятельности. Нельзя не согласиться с мнением Е.С. Крупиновой: «...нередко для микропредприятий могут быть характерны специфические целевые установки, предопределенные системой ценностей владельца бизнеса и не свойственные для хозяйствующих субъектов большего масштаба...» [8, с. 100]. Подобная ситуация серьезно влияет на построение внутренней экономической среды микропредприятий, структуру коммуникативных связей, информационную наполненность принимаемых управлеченческих решений, понимание значимости учетного обеспечения их работы. Ситуация осложняется невысоким уровнем профессионализма специалистов, занимающихся бухгалтерским учетом микропредприятий, сложностью его ведения, многочисленностью правил, требований и методик бухгалтерского учета, трудностями повышения квалификации специалистов, ограниченными возможностями выполнять обязанности по ведению бухгалтерского учета самим руководителем предприятия, предусмотренными п. 3 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1], тем более что в отдельных ситуациях бухгалтерам приходится применять профессиональное суждение, например, при формировании учетной политики. Оно, как отмечают специалисты, «...непосредственно влияет на качество учетной информации, формируемой на ее основе» (учетной политики — С.П.) [17, с. 41]. По этим причинам многократно возрастает роль нормативно-правового обеспечения деятельности микропредприятий, формирования информации в бухгалтерском учете, бухгалтерской (финансовой) отчетности, налогообложении, способствующего упорядочению и сокращению издержек микропредприятий, и в конечном итоге обеспечению успешности бизнеса.

Разработок авторов по вопросам развития нормативно-правовой базы бухгалтерского учета микропредприятий немного, а существующие предложения обосновывают применение приемов МСФО для малых предпри-

ятий [9, с. 12; 14, с. 380–384], хотя известно, что российские субъекты малого предпринимательства в настоящее время не применяют международные стандарты. Практика бухгалтерского учета на микропредприятиях только по российским правилам обусловлена объективным обстоятельством: сложностью привлечения зарубежных инвестиций в российскую экономику не только в настоящее время, но и перспективе, а нехватка капитала и инвестиций, система управления, не отвечающая потребностям, в большинстве своем являются причинами банкротств малых предприятий [4, с. 213].

Расширение отечественными банками кредитования российского бизнеса, включая малые предприятия, без чего невозможен рост ВВП страны, позволит предметно установить совокупность отчетных данных для объективной оценки финансового положения и финансовых результатов работы микропредприятий. Отдельные рекомендации по совокупности отчетных показателей для видов малых предприятий предложены И.Н. Санниковой и М.В. Ласкиной [13, с. 2–8]. Кроме того, расширение возможностей финансирования за счет дополнительно привлекаемых сторонних источников, как справедливо указывает Е.Н. Потехина, окажет влияние на выбор системы бухгалтерского учета малого предприятия [12, с. 1323–1324]. Действительно, привлечение ресурсов в развитие микропредприятий и обязательность представления инвесторам требуемого объема отчетной информации потребуют усложнения бухгалтерского учета и применения более профессионального варианта его ведения.

Современная нормативно-правовая база, на основе которой организуется бухгалтерский учет на микропредприятиях, объединяет следующие документы, обязательные для применения:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- федеральные стандарты бухгалтерского учета (ПБУ), в тексте которых содержатся особенности организации и ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях, включая микропредприятия (п. 2б ст. 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»);
- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого

предпринимательства, утвержденные приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н.

Наряду с ними должностные лица, ведущие бухгалтерский учет, могут воспользоваться документами разъяснительного характера, среди которых:

- Информация от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016 Минфина России «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности»;

- Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные решением Президентского совета НП ИПБ России от 25.04.2013 №4/13.

Наиболее существенные правила бухгалтерского учета содержатся в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», в соответствии с п. 4 ст. 6 которого субъекты малого предпринимательства, за исключением поименованных в п. 4 этой же статьи, могут применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета. Отсюда следует, что и микропредприятия вправе применять упрощенные способы учета, а также доверить его ведение руководителю организации, другому должностному лицу, главному бухгалтеру либо заключить договор об оказании бухгалтерских услуг (п. 3 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете») со специализированной организацией. Совокупность способов бухгалтерского учета, принятых экономическим субъектом, объединены, составляя его учетную политику (п. 1 ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а значит, законодательством вменена обязательность ее формирования и на микропредприятиях.

Способы ведения бухгалтерского учета, представленные в п. 2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [3], — это первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни. Отсюда упрощенные способы ведения бухгалтерского учета для микропредприятий — это более простые варианты формирования бухгалтерской информации путем первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной



жизни по сравнению с более крупными организациями. Совокупность применяемых способов бухгалтерского учета, по мнению Н.В. Зылевой и Ю.Н. Руф, «...позволяют получить всестороннюю характеристику деятельности экономического субъекта...» [6, с. 37], с чем вряд ли можно согласиться. Наоборот, сочетание выбранных в учетной политике способов учета даст возможность расставить акценты на тех или иных сторонах хозяйственной деятельности в соответствии с экономическими интересами пользователей.

Использование микропредприятиями и предприятиями малого бизнеса собственных источников финансирования при выборе способов ведения бухгалтерского учета побуждает специалистов ориентироваться на соблюдение экономических интересов внутренних пользователей. Финансирование организаций малого, среднего и крупного бизнеса за счет внешних заемных и кредитных ресурсов ведет к принятию в учетной политике правил бухгалтерского учета, которые представляют результаты работы в более выгодном свете для внешних пользователей. Данный вывод еще раз подтверждает необходимость создания специализированных федеральных стандартов бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса, включая микропредприятия, ориентированных исключительно на внутренние источники финансирования и удовлетворение экономических интересов внутренних пользователей, в первую очередь, собственников. Задачей бухгалтерского учета на таких предприятиях является его организация с минимальными затратами для получения достоверной информации, во-первых, в целях налогообложения, а, во-вторых, для принятия управленческих решений, обеспечивающих выживаемость бизнеса. Разработка специализированного федерального стандарта бухгалтерского учета для таких предприятий даст возможность существенно сократить затраты на учетно-информационное и налоговое сопровождение бизнеса.

Возможность варьирования источников финансирования малых предприятий и микропредприятий будет способствовать тому, что при формировании учетной политики таким субъектам экономики должны быть предоставлены более широкие полномочия в из-

менении учетной политики. По правилам ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» изменение учетной политики допускается, если обновляются требования нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету, если новый способ бухгалтерского учета приведет «...к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета» [1] или когда существенно изменились условия деятельности экономического субъекта. Под существенным изменением деятельности в п. 10 ПБУ «Учетная политика организации» отмечены реорганизация, изменение видов деятельности и др., а понятие «качество информации об объекте бухгалтерского учета» в нормативных правовых документах не определено.

Возвращаясь к проблеме изменений способов бухгалтерского учета в учетной политике малых предприятий и микропредприятий, когда организации переходят на заемные источники финансирования и возникает необходимость изменения приоритетов в представлении информации о финансовом положении, финансовом результате и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, следует, на наш взгляд, предусмотреть в нормативных правовых документах возможность изменения способов ведения бухгалтерского учета. Это должно найти отражение в специальном федеральном стандарте бухгалтерского учета (ФСБУ) «Учет на малых предприятиях», а разработка специального федерального стандарта бухгалтерского учета для микропредприятий, предлагаемого исследователями [7, с. 751], является, по нашему мнению, нецелесообразной. Кроме того, в случае разработки специализированных федеральных стандартов, предложенных автором в ранее опубликованных работах — ФСБУ «Учет на малых предприятиях» и ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность малых предприятий», разумным будет дополнение этих стандартов Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности для микропредприятий. С учетом специфики таких предприятий в этих стандартах появится возможность детально прописать правила и методики бухгалтерского учета его объектов, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрытия для заинтересованных

пользователей минимальной информации о деятельности микропредприятий, и ее практического применения для принятия управленческих решений.

### Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ (в ред. от 18.07.2017 №160-ФЗ) [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.minfin.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/legislation/>
2. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (в ред. от 28.12.2018 №537-ФЗ) [Электронный ресурс]. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52144/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/)
3. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 24.07.2017 №69н) [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.minfin.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/positions/>
4. Андреев С.В. Учетно-информационное обеспечение деятельности малых предприятий в современных условиях // Экономические науки. — 2010. — № 5 (66). — С. 213–216.
5. Зылева Н.В., Луговая Е.И. Формирование учетной политики микропредприятиями, применяющими упрощенные способы ведения бухгалтерского учета // Территория науки. — 2016. — № 3. — С. 84–93.
6. Зылева Н.В., Руф Ю.Н. Регулирование бухгалтерского учета малых предприятий: употребляем термины правильно // Вестник Омского университета. — 2016. — № 2. — С. 36–44. — (Экономика).
7. Крупинова Е.С. Институциональный подход к регламентации организации учета в микропредприятиях // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — Т. 21. — № 7. — С. 746–758.
8. Крупинова Е.С. Микропредприятия как объект бухгалтерского учета // Вестник Казанского ГАУ. — 2016. — № 3 (41). — С. 99–105.
9. Крупинова Е.С. Об упрощенной системе бухгалтерского учета на микропредприятиях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — № 17. — С. 10–18.
10. Лебедева С.Ю. Регулирование и поддержка малого и среднего предпринимательства в ЕС и России // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — № 1. — С. 90–96
11. Мурыгина Л.С. Теория малого предпринимательства в условиях рыночной экономики : монография. — Челябинск : Изд-во ЗАО «Библиотека А. Миллера», 2018 — 212 с.
12. Потехина Е.Н. Проблемы и пути совершенствования учета на малых предприятиях // Фундаментальные исследования. — 2014. — № 9. — С. 1322–1325
13. Санникова И.Н., Ласкина М.В. Формирование и анализ отчетности субъектов малого предпринимательством // Бухгалтер и закон. — 2009. — № 8 (128). — С. 2–8.
14. Сафонова И.В. Формирование учетной информации у субъектов малого предпринимательства на принципах МСФО // Управленческие науки в современном мире. — 2015. — Т. 1. — № 1. — С. 380–384.
15. Терехова Е.С. К вопросу о нормативном регулировании бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса // Аудитор. — 2016. — № 2 (252). — С. 33–40
16. Терлецкий В. Высокие технологии на низком старте // Директор. — 2015. — № 3. — С. 30–31.
17. Харченко О.Н., Туровец А.А. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях : монография. — Красноярск : Сибирский федеральный ун-т, 2012. — 208 с.

