

## ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

### НАЦИОНАЛЬНОЕ ПРАВО КАК ФАКТОР, ОГРАНИЧИВАЮЩИЙ ПРИМЕНЕНИЕ МСФО

Санникова И.Н., к.э.н., доцент

*Алтайский государственный университет*

В настоящее время мы можем наблюдать спонтанность и бессистемность в деле правового регулирования общественных отношений, связанных с бухгалтерским учетом. Правоведы не могут определиться, к какой отрасли права следует отнести законодательство в области бухгалтерского учета. Сложность проблемы заключается в том, что на базе бухгалтерского учета строится защита частных и общественных интересов, осуществляется обеспечение имущественных интересов различных субъектов общества.

Так, бухгалтерский учет обеспечивает частные имущественные интересы организации; частные имущественные интересы акционеров (учредителей), инвесторов, кредиторов, контрагентов; имущественные интересы государства.

Особенностью правовой регламентации бухгалтерского учета следует считать необходимость обеспечения не только частных имущественных интересов конкретных пользователей отчетности, но и имущественных интересов неограниченного круга лиц потенциальных инвесторов и контрагентов, потенциальных пользователей информации. В данном случае бухгалтерский учет призван обеспечить публичный интерес.

При создании учетной информации и формировании отчетности подразумевается, что все заинтересованные пользователи обеспечиваются информацией о финансовом состоянии экономического субъекта, тем самым результат бухгалтерской работы соответствует признаку публичности, отсутствие которого привело бы к невозможности, с одной стороны, реализовать частные интересы, а с другой – обеспечить нормальное развитие общества в целом.

Обеспечивая информационные запросы пользователей, организация обязана составлять и представлять отчетную информацию, сформированную в соответствии с учетными нормами, а пользователи информации, включая и государство, имеют права требования выполнения этих обязанностей. Здесь мы можем наблюдать такую специфику: возникающая правовая связь носит абсолютный характер. Основная отличительная особенность правоотношений – это наличие абсолютной обязанности – обязанности перед неопределенным кругом субъектов. Данная обязанность выражается не в запрете, а в позитивном обязывании – обязанности совершать определенные действия по представлению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от административно-правовых отношений, где права требования выполнения обязанностей принадлежат государству, в данных специфических правоотношениях права требования возникают, существуют и реализуются у неопределенного круга лиц, потенциально являющихся пользователями отчетной информации.

К настоящему моменту в современной юридической науке не сложилось единого представления о месте и

роли учетных норм в общей системе права. На первый взгляд, законодательство, посвященное бухгалтерскому учету, должно быть отнесено к финансовому праву, так как учет обслуживает финансовые отношения. Однако большинство юристов, занимающихся проблемами определения предмета финансового права, подчеркивают исключительную публичность рассматриваемой отрасли. Но когда речь идет о международно-правовых финансовых нормах, то практически никто не сомневается, что стандарты финансовой отчетности являются представителями этих самых норм.

Мы считаем, что сложный характер взаимопереплетения частных и публичных интересов не дает возможности ставить вопрос об отнесении учетных норм строго только к одной традиционной отрасли права. Систематизация норм, объективный характер которых не вызывает сомнения, и отраслей права также зависит от выбора признаков, положенных в ее основание. Выбор признака определяется теми целями, которые ставятся в ходе какого-либо исследования. Коллектив авторов «Правовой бухгалтерии» считает, что в настоящее время возможно существование и «классической» систематизации по предмету и методу, и вновь формируемой «функциональной» систематизации права, в основе которой лежит отношение норм к той или иной сфере практической деятельности человека [3]. «Учетные нормы» содержатся в гражданском и налоговом законодательстве, а также в специальном учетном законодательстве, а, следовательно, носят комплексный характер.

Действующий закон «О бухгалтерском учете» имеет характер специального нормативного акта со специфическим предметом регулирования, в который включаются общественные отношения, складывающиеся по поводу создания и использования экономической информации. Правила, установленные Законом о бухгалтерском учете, как специализированным законодательным актом, имеют приоритетное значение по сравнению с диспозитивными нормами ГК РФ и НК РФ.

Современное законодательство о бухгалтерском учете можно определить как совокупность нормативных актов и отдельных учетных норм, регулирующих бухгалтерский учет. В целом «бухгалтерское законодательство» можно отнести к комплексному законодательству, так как оно включает нормы нескольких общепризнанных отраслей права, которые регулируют по своему видовому содержанию отношения, составляющие относительно самостоятельную сферу общественной жизни.

Проанализировав существующие нормы права, относящиеся к бухгалтерскому учету, можно констатировать, что в современной юридической литературе отсутствует четкое определение терминологического аппарата. Достаточно размыто само понятие бухгалтерского учета; нет характеристики правоотношений, складывающихся в процессе осуществления учетных процедур, субъектов и объектов этих правоотношений; не разработаны меры защиты прав участников данных специфических отношений.

Частично такое положение дел можно объяснить сложностью представленной проблемы, которая усугубляется разрывом в области правовых и экономических знаний. Очевидно, у нас отсутствует общая мето-

дологическая основа, без которой невозможен комплексный подход к изучению экономической действительности. Экономические науки пытаются изучать хозяйственную жизнь без рассмотрения формирующихся имущественных правоотношений. Естественно, в бухгалтерской науке приоритет отдается экономическому содержанию операции, хозяйственная деятельность оценивается с точки зрения выгоды и целесообразности. А юристы возмущаются, что юридические права и обязанности субъектов, возникающие в результате хозяйственной деятельности, хотя и признаются, но им не уделяется должного внимания.

В немногочисленных публикациях и учебниках для юристов, посвященных бухгалтерскому учету, мы находим обоснование необходимости жесткой государственной регламентации специфических «бухгалтерских» норм. «Действуя в интересах всего общества, государство, как правообразующее начало, устанавливает единые для всех и однозначные нормы бухгалтерского учета. При этом в качестве основных элементарных способов правового воздействия оно использует сочетание общих юридических запретов и позитивных обязываний с преобладанием последних» [3, стр. 67]. Или: «Установление единых правил в отношении правового режима отдельных видов имущества, фондов, капиталов, резервов объясняется в первую очередь публичными интересами, заставляющими унифицировать данные нормы в целях: создания однотипного решения вопросов налогообложения; формирования единых институтов хозяйствования (например, одинакового правового значения уставного, резервного капитала и проч.); ведения бухгалтерского учета в организациях по единым правилам с тем, чтобы можно было контролировать исполнение обязательств перед государством» [4, стр. 61].

При анализе приведенных и подобных им цитат, создается впечатление, что авторы, пишущие о «бухгалтерских правоотношениях», не имеют представления о необходимости методической вариантности ведения учета. Таким образом, юридическая формула: «единый учет с исключительной целью обеспечения публичных интересов» - это тоже следствие фрагментации знаний. Хотя практически во всех источниках приводится информация о задачах реформирования отечественного учета, о международных стандартах финансовой отчетности. Безусловно, и юристы, и экономисты, скорее интуитивно, нежели основываясь на глубоких знаниях, осознают сложность возникшей проблемы. Для юристов бухгалтерский учет представляет собой отражение экономической жизнедеятельности хозяйствующих субъектов, которое должно обслуживать складывающиеся в обществе имущественные отношения, обеспечивать реализацию публичного и частных имущественных интересов. В данном случае правовое регулирование учета выступает особым уровнем – обеспечением правового регулирования экономических отношений через регулирование их отражения. Таким образом, учету с точки зрения права должна быть отведена важная роль, конечное назначение которой – это регулирование экономических отношений в обществе.

Соответственно предмету избирается и метод правового регулирования рассматриваемых отношений. Для регулирования хозяйственной деятельности используются императивные приемы воздействия, например, для налоговых отношений, и диспозитивные – для гра-

жданско-правовых отношений. Так как бухгалтерский учет является инструментом отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта, то для обеспечения публичного интереса, по мнению юристов, необходимо применять императивное правовое регулирование. «Реализация публичного интереса требует такого соотношения между деятельностью хозяйствующего субъекта и ее отражением в учете, когда каждому обстоятельству этой деятельности, подлежащему отражению, соответствует вполне определенная, причем единственно верная, информация. Такой алгоритм отражения может достигаться только путем императивного правового регулирования» [3, стр. 66]. Тем не менее, признается, что в действующем учетном законодательстве применяются и юридические дозволения, например, в части формирования учетной политики организаций. Использование таких дозволений придает учетным отношениям определенный диспозитивный характер.

Обозначенная выше проблема разрыва между юридическими и экономическими знаниями ярко высвечивается при анализе соотношения базовых категорий гражданского права, таких как «имущество», «собственность», «право собственности» и категорий учета. Сложность анализа заключается не только в сопоставлении правовых и экономических категорий, но и в неоднозначности правовых понятий, используемых в разных отраслях права.

Понятие «имущество» четко не закрепляется ни в одной отрасли российского национального права, как и в международно-правовых нормах. Содержание гражданско-правового понятия «имущество» и содержание понятия «имущество для целей налогообложения», зафиксированное в ч. 2 ст. 38 НК РФ, не соответствуют содержанию понятия «имущество», сформированному практикой применения Конвенции о защите прав человека и основных свобод, которая является частью правовой системы России. Но ни Европейский Суд по правам человека, ни Конституционный Суд РФ не сформировали четких критериев для определения объектов, способных формировать имущество субъекта права.

Гражданское законодательство в состав имущества субъекта гражданско-правовых отношений включает имущественные права, а налоговое законодательство в ч. 2 ст. 38 НК, определяя понятие «имущество для целей налогообложения» и используя гражданско-правовую классификацию видов объектов гражданских прав, исключает имущественные права. В соответствии со ст. 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага. Под имущественными правами понимаются субъективные вещные права участников гражданских правоотношений, возникающие по поводу владения, пользования и распоряжения имуществом, а также обязательственные права требования, вытекающие как из договорных, так и из внедоговорных обязательств.

Многие авторы, исследовавшие проблему взаимодействия гражданского права и налогового законодательства, отмечают очевидное влияние норм гражданского права на налоговое законодательство. Так, налоговое законодательство ставит возникновение тех или

иных обязательств перед бюджетом в зависимости от вида деятельности, осуществляемой субъектом права. В свою очередь, вид деятельности определяется правовым статусом субъекта права и сущностью гражданско-правовых отношений, возникающих между ним и его контрагентом. Таким образом, часть первая НК РФ показывает тенденцию проникновения частноправовых основ в сферу публично-правового регулирования. Аналогичного пока нельзя сказать о категории «имущество».

Юридический энциклопедический словарь определяет имущество следующим образом: «Имущество – совокупность экономических ценностей. В разных целях законодательство включает в понятие имущества более или менее широкое содержание. Так, по действующему российскому законодательству, понятием «имущество» охватываются: материальные вещи; денежные средства и ценные бумаги; обязательственные требования; исключительные права (например, интеллектуальная собственность); активы и пассивы участников гражданского оборота... Имущество юридического лица должно получить отражение в балансе» [1, стр. 190].

Если абстрагироваться от категории «имущество для целей налогообложения», то можно констатировать, что под «имуществом» юристы понимают совокупность вещей и материальных ценностей, в том числе деньги и ценные бумаги; совокупность вещей и имущественных прав; совокупность вещей, имущественных прав и обязанностей, которые характеризуют имущественное положение организации на отчетную дату.

Для нас, безусловно, самым важным из этого определения является обращение к бухгалтерскому балансу. Получается, что «имущество» как правовая категория теснейшим образом связана с бухгалтерским учетом. Можно ли сказать, что данная категория является юридико-экономической и понимается однозначно в рамках бухгалтерского учета и гражданского законодательства?

Объективное обращение правоведов к балансу должно вызывать у них естественное желание определить правовой режим имущества. Правовой режим имущества означает совокупность требований, которые предъявляются к имуществу при его приобретении, использовании в процессе хозяйственной деятельности, выбытии. Правовой режим отдельных видов имущества означает существование внутри основных правовых форм (собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления) особых правил реализации правомочий по владению, пользованию, распоряжению имуществом в ходе хозяйствования. По мнению И.В. Ершовой, в силу этого: «... перед юридической наукой стоит задача – разработки правового подхода ко всем бухгалтерским категориям, выяснения с правовых позиций оценки организации бухгалтерского учета, его принципов, юридизации бухгалтерской техники» [4, стр. 201].

Исходя из предлагаемого подхода, бухгалтерскую науку следует причислить к сугубо правовым наукам, а правовой режим имущества не воспринимать только с позиций распорядительных возможностей субъекта. Цитируемый автор заявляет, что правовой режим имущества должен проявляться и в установлении особых правил учета данного имущества, порядка погашения его стоимости, отнесения стоимости имущества на себестоимость выпускаемой продукции, переоценки и др.

Для решения поставленных задач соотношения бухгалтерских и правовых категорий, выяснения важности

бухгалтерских основ определения правового режима имущества, необходимо обратиться также к категории «имущественный комплекс». Имущественным комплексом определяется предприятие как объект прав в ст. 132 ГК РФ. В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором. В целом предприятие как имущественный комплекс признается недвижимостью.

Предприятие как имущественный комплекс выступает в гражданско-правовом обороте в качестве самостоятельного, единого объекта гражданских прав. Имущественный комплекс представляет собой совокупность не только зданий, сооружений, оборудования и других вещей, но и определенных прав и обязанностей, в том числе, как следует из определения, неимущественного характера. Юридически предприятие представляет собой совокупность вещей, прав и обязанностей, которая в некоторых случаях может быть разделена на отдельные части. В то же время в правоотношении, объектом которого является имущественный комплекс, он всегда выступает как единое целое.

Несмотря на то, что в состав предприятия входят как движимые, так и недвижимые вещи, основа предприятия – недвижимое имущество, признаками которого являются его неподвижность, незаменимость, индивидуальная определенность. Деньги в состав предприятия обычно включаться не должны. Причем неподвижность должна принадлежать собственнику на праве собственности. Здесь мы наблюдаем различное толкование понятия «предприятие» в экономическом и юридическом значении. Например, если вся недвижимость организации – это взятое в аренду торговое помещение. В данном случае юридически предприятия не возникает, но с точки зрения оценки эффективности деятельности предпринимателя мы можем говорить об эффективности деятельности «предприятия», не задумываясь о юридическом признании данного объекта. В этом смысле предприятие – не юридический, а экономический институт. Эффективность деятельности предприятия может представлять интерес лишь с точки зрения экономики и предстает явлением фактическим, а не правовым. В юридическом смысле важно лишь то, что предприятие как имущественный комплекс пригодно к ведению определенного дела.

Предприятие как имущественный комплекс не признается юридическим лицом. Оно является частью имущества юридического лица или предпринимателя без образования юридического лица (индивидуального предпринимателя), поэтому по его долгам взыскание может быть обращено и на имущество, относящееся к данному предприятию, а если субъекту принадлежит несколько предприятий, что вполне возможно, то и на относящееся к другим предприятиям имущество. Отчуждение предприятия одним субъектом права другому не означает прекращение первого субъекта, и деятельность его может быть продолжена или бизнес может быть переориентирован в зависимости от конкретных

условий. «Жизнь» предприятия не зависит от смены личности владельца.

Такой подход к определению предприятия в российском гражданском законодательстве соответствует немецкой правовой доктрине, согласно которой предприятие представляет собой определенный имущественный комплекс, являющийся только объектом права. Предприятие может быть объектом сделок купли-продажи, залога, аренды и других, связанных с установлением и прекращением прав на него.

Юристы, исследующие категорию предприятия как имущественного комплекса, обязательно подчеркивают, что предприятие является исключительно объектом права, поскольку в советский период предприятие рассматривалось как субъект права.

Несмотря на понимание предприятия как имущественного комплекса в юридическом смысле, юристы в своих исследованиях обязательно обращаются к бухгалтерскому балансу. Имущество фиксируется в бухгалтерском балансе.

Мы не можем не согласиться с тем, что существуют серьезные различия в юридической и экономической трактовке понятия «предприятия». В то же время, очевидно, что правовые «оковы» нашего гражданского законодательства оказывают непосредственное влияние на бухгалтерскую технику, закрепляют «имущественный» подход к построению баланса.

В качестве альтернативы такому подходу мы можем привести пример французского законодательства. Во Франции предприятие относится к разряду «бестелесных» движимостей, являясь совокупностью прав (в том числе и права аренды торгового помещения), объединенных вокруг клиентелл и призванных ее сохранять. При таком понимании предприятие носит ярко выраженный экономический характер, представляясь коммерческим делом, бизнесом. В целом данный подход позволяет строить баланс исходя из «ресурсной» концепции, что соответствует современным тенденциям развития международных стандартов финансовой отчетности. Отечественные юристы категорически отрицают возможность рецепции подобного подхода.

Российское законодательство, в отличие от зарубежных стран, не обязывает предпринимателя вести отчетность (торговые книги) по каждому предприятию. Обязательный бухгалтерский учет предусмотрен у нас в отношении имущества организации в целом. Поэтому, если предприниматель использует в деятельности несколько отдельных имущественных комплексов, могут возникнуть очевидные экономические и юридические проблемы, связанные с отнесением прав и обязанностей к каждому из таких комплексов.

Более очевидное влияние обнаруживается при изучении одного из основных допущений учетной политики, используемых в российской нормативной базе, – допущения имущественной обособленности организации. Данное допущение отсутствует в перечне принципов МСФО. По общему признанию, отсутствие подобного принципа в нормах МСФО – это максимальный уход от юридического влияния на учетный процесс и вопросы составления отчетности. Но при установлении национальных норм и принципов, а также в ходе нормоприменения не удается освободиться от юридического влияния.

Допущение имущественной обособленности напрямую связано с гражданско-правовым понятием «обо-

собленное имущество». В статье 48 ГК РФ зафиксировано, что юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету.

Таким образом, в балансе должно быть представлено «обособленное имущество». Согласно ресурсной концепции, которая используется в МСФО, активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем. Актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, и когда актив имеет стоимость, которая может быть надежно измерена. Исходя из имущественной концепции, неважна связь активов с экономической выгодой, необходимо лишь, чтобы активы находились в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении. То есть, если актив не приносит экономической выгоды и не ожидается, что он ее когда-либо принесет в соответствии с правовыми нормами, он все равно в обязательном порядке должен быть отражен в балансе организации. В данном случае баланс – это не только экономическая категория, но и юридическая. Причем реальная действительность информационной востребованности отчетности свидетельствует о приоритете юридических основ ее составления и представления.

В МСФО в полной мере соблюдается принцип приоритета содержания перед формой. В рамках МСФО у организаций не возникает проблем, связанных с признанием активов, если существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию от использования данного актива и его стоимость можно надежно оценить. Контролируемый организацией актив признается независимо от юридических оснований.

Закрепление допущения имущественной обособленности на уровне законодательства по бухгалтерскому учету наблюдается в ст. 8 закона «О бухгалтерском учете», где говорится, что имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Данная норма фактически означает, что в баланс включаются только активы, находящиеся в собственности организации.

Уход МСФО от юридического основания в учете и отчетности мы можем заметить в отсутствии специального стандарта по учету уставного капитала. В различных странах, даже в рамках одной страны, существуют разнообразные требования, предъявляемые к выпуску и обращению ценных бумаг, и требования, касающиеся ограничений на операции с акционерным капиталом.

Так, в США, где основополагающим является понятие корпорации, а акционерному обществу соответствуют предпринимательские корпорации, выпускающие акции, распространены акции без номинальной цены. В Европе безноминальные акции выпускаются только в Бельгии. Английским законодательством о компаниях безноминальные акции не предусмотрены, поскольку профсоюзы, влияние которых достаточно сильно, категорически против такой идеи.

В некоторых странах отсутствует понятие уставного капитала как некоторой фиксированной величины. Минимальные требования к величине уставного капитала также достаточно широко варьируются. В законодательстве стран романо-германской семьи, как правило, предусмотрен минимальный размер уставного капитала. Минимальный размер уставного капитала может различаться в зависимости от формы акционерного общества. В США минимальный размер капитала законом не оговаривается.

В английской публичной компании минимальный размер уставного капитала не может быть менее 50 тыс. фунтов стерлингов. Если акционерный капитал снижается, то компания должна быть перерегистрирована в частную компанию. Понятие акционерного капитала, отраженного в учредительных документах компании в качестве определенной стоимости, должно сопровождаться наличием у компании определенного имущества, составляющего чистые активы компании (net assets). Согласно ст. 142 Закона о компаниях 1982 г., если чистые активы публичной компании составляют половину или менее оплаченного акционерного капитала компании, директора обязаны в течение 28 дней, как только данный факт становится им известным, созвать внеочередное собрание акционеров. Целью собрания является поиск необходимых мер для приведения в соответствие чистого имущества компании со стоимостью привлеченного акционерного капитала.

В России уставный капитал является одним из ключевых понятий гражданского законодательства. В ст. 90 и ст. 99 ГК РФ определяются основные требования к уставному капиталу общества с ограниченной ответственностью и уставному капиталу акционерного общества. Гражданским кодексом установлено, что уставный капитал определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы его кредиторов. Размер уставного капитала не может быть менее суммы, определенной законом. Размер уставного капитала общества фиксируется в уставе общества в денежном выражении, являясь условной (учетной) величиной.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, введенным в действие с 1 января 2001 года, сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся только при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации. В данном случае мы опять можем констатировать преобладание принципа приоритета формы над содержанием. Исходя из указанной инструкции, до момента внесения соответствующих изменений в уставные документы организации средства, поступающие в оплату акции, должны отражаться в учете в корреспонденции со счетами по учету кредиторской задолженности, а не уставного капитала.

Гражданское законодательство России предъявляет требования по формированию уставного капитала, устанавливая его минимальные границы. Цель – защита интересов кредиторов. Но, по сути, эти требования не обеспечивают кредитоспособность. Кредитоспособность и платежеспособность – это независимые показатели деятельности экономического субъекта, при оцен-

ке которых следует принимать во внимание не минимальный размер уставного капитала, а финансовое положение компании в целом.

Понимание данного фактора побудило законодателя установить требования по соотношению величины уставного капитала и чистых активов организации. Указанные выше статьи ГК РФ определяют, что если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке. Если стоимость чистых активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Данное требование, действительно в определенной степени становится некоторой защитой для кредиторов. Появления подобной нормы в гражданском законодательстве приветствовалось отечественными цивилистами.

Вопрос только в том, как определять чистые активы. Простая формула: активы минус обязательства – вызывает сложные методологические проблемы определения чистых активов. Здесь не обойтись без бухгалтерских категорий. В настоящее время методика исчисления чистых активов определяется приказом Минфина России и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 5 августа 1996 г. № 71/149 «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ». Естественно, что определение чистых активов – бухгалтерское дело. Предположим, что российская компания представляет отчетность только в соответствии с МСФО, то есть состав активов и обязательств, а также их оценка существенно отличаются от принятых российских норм. Как быть с определением чистых активов? Данным примером подкрепляется естественное желание юристов вмешиваться в бухгалтерскую практику и жестко регламентировать процедуры составления отчетности. Тем более, что в настоящее время по признаю и зарубежных, и отечественных специалистов наблюдается усиливающаяся тенденция отделения управления от собственности. И по гражданскому законодательству единственным и полномочным собственником своего имущества является само акционерное общество как юридическое лицо.

В экономическом смысле понятие чистых активов является базовым при выборе финансовой концепции поддержания капитала. Как известно, в настоящее время в мировой практике существуют две концепции поддержания капитала – это финансовая и физическая.

Согласно финансовой концепции капитала, капитал рассматривается как синоним чистых активов или собственного капитала компании. При выборе финансовой концепции капитала прибыль считается полученной только в случае, если сумма чистых активов в конце периода превышает сумму чистых активов на начало периода. Публичные западные компании выбирают именно эту концепцию. Их выбор объясняется информационными запросами широкого круга лиц. Бухгалтерский баланс, сформированный исходя из концепции финансового капитала, дает максимально полное представление о «поставщиках» финансовых ресурсов, об условиях их участия в деятельности компании, о вложениях «поставщиков» в экономические ресурсы. Сле-

дую логику финансовой концепции капитала, привязке вложений «поставщиков» финансовых ресурсов к получаемым экономическим выгодам, в отчете о прибылях и убытках отражается информация о выгодах, которые получают заинтересованные лица. Финансовая концепция поддержания капитала, таким образом, призвана обслуживать интересы реальных и потенциальных «поставщиков» финансовых ресурсов, способствовать принятию ими взвешенных и выгодных решений.

Физический капитал – это производственная мощность компании, представляющая собой совокупность балансовых активов компании, которая используется в хозяйственной деятельности. Информация о физическом капитале раскрывается в активе баланса в конкретных физических формах вложения капитала. В данном случае структура и характер «поставщиков» не имеют особого значения. Организация при таком подходе рассматривается как единый имущественный комплекс, что более соответствует российскому гражданско-правовому закреплению сущности предприятия.

МСФО в принципе допускают и ту, и другую концепцию поддержания капитала. Желание привлечь дополнительные финансовые инвестиции заставляет компании отдать предпочтение финансовой концепции поддержания капитала. Отсутствие заинтересованных пользователей в финансовой информации, советские традиции и правовое давление удерживают российские организации от применения данной концепции.

Действительно, пока МСФО допускают возможности использования концепции физического поддержания капитала, но дальнейшее их развитие связывается с финансовой концепцией поддержания капитала. Перечень основных направлений МСФО выглядит следующим образом: приоритет баланса; отказ от исторической стоимости; замена концепции собственности концепцией контроля; переход от учета имущества к учету ресурсов; от брутто-оценок к нетто-оценкам; отказ от регулирования учета в пользу регулирования отчетности.

Таким образом дальнейшее развитие МСФО серьезно противоречит желаниям юристов разработать правовой подход ко всем бухгалтерским категориям, провести юридикацию бухгалтерского учета.

По нашему мнению, одной из основных причин существующих правовых барьеров, отдаляющих отечественный учет от международных стандартов, является обращение гражданского законодательства к бухгалтерскому учету.

В настоящее время среди юристов нет единого мнения в отношении регламентации деятельности коммерческих организаций. Многие специалисты признают, что справедливо регулировать деятельность коммерческих организаций гражданским законодательством, а акционерное право признавать подотраслью гражданского права. Известный противник такого подхода В.В. Лаптев аргументировано возражает, что акционерное право может рассматриваться как подотрасль гражданского права, поскольку в данном случае помимо частноправовых отношений присутствуют публично-правовые. По его мнению, акционерное право в большей степени относится к предпринимательскому праву. Гражданский кодекс и другие законодательные акты не охватывают всего комплекса отношений в сфере предпринимательства. «Развитие правового регулирования экономики с неизбежностью должно привести к созданию единого

хозяйственного (предпринимательского) законодательства, всесторонне и в органическом единстве регулирующего складывающиеся в хозяйственной системе отношения, как по горизонтали, так и по вертикали. Попытки регламентировать предпринимательскую деятельность в гражданском законодательстве создают иллюзию отсутствия необходимости ее государственного регулирования, которое в действительности все равно осуществляется, но это делается без адекватной нормативной базы, что приводит к нарушению прав и интересов хозяйствующих субъектов» [2, стр. 10].

В.В. Лаптев настаивает, что включение частноправовых норм о предпринимательстве в ГК РФ привело к исключительно гражданской трактовке правосубъектности субъектов предпринимательства без учета их участия в отношениях, связанных с регулированием хозяйственной деятельности, которые гражданским законодательством не охватываются.

В настоящее время предпринимательское право получило официальное признание в качестве учебной дисциплины, но предусмотренное Указом Президента РФ от 29 апреля 1994 года № 848 издание Предпринимательского Кодекса не состоялась.

Законодательство, регулирующее коммерческую деятельность, действовало в дореволюционной России и существует в настоящее время в большинстве зарубежных стран с развитой рыночной экономикой. Так, французский торговый кодекс действует с 1.01.1808, германское торговое уложение – с 1.01.1900, испанский торговый кодекс – с 1.01.1886, торговый кодекс Португалии – с 1.01.1889, торговый кодекс США – основной нормативный акт, регулирующий торговые отношения на территории всей страны, действует с 1952 года. В указанных кодексах самым тесным образом переплетено право частное и право публичное. Даже в тех странах, где решили отказаться от существования торгового кодекса, инкорпорировав нормы, регулирующие торговый оборот, в единый гражданский кодекс (Швейцария и Италия), тем не менее, продолжают говорить о существовании торгового права.

В любом случае, следует учитывать, что в мировой практике по отношению к правилам гражданского права нормы предпринимательского (торгового, коммерческого) права считаются специальными, то есть к коммерческим отношениям они подлежат применению в первую очередь и имеют приоритет, когда возникают противоречия с гражданско-правовыми нормами.

В рамках нашего исследования особенно важным является, то, что торговые (коммерческие) кодексы регламентируют ведение торговых книг и записей.

Как свидетельствует зарубежный опыт, предпринимательское (коммерческое, торговое) право представляет собой самостоятельную комплексную отрасль права, так как охватывает совокупность взаимосвязанных правовых норм, регулирующих относительно самостоятельную область общественных отношений.

В отличие от узкоцивилистического подхода, который имеет место у нас в настоящее время, предпринимательское (коммерческое, торговое) право обеспечивает сочетание частноправовых и публично-правовых начал. Бухгалтерские нормы как раз должны обслуживать и те и другие интересы. Вот поэтому правила ведения торговых книг и бухгалтерские нормы логичнее было бы рассматривать в пределах предпринимательского кодекса.

Дело не только в бухгалтерском учете. В современных условиях отношения в экономике настолько усложнились, что они уже не укладываются в узкие рамки традиционной цивилистики. Многие юристы отмечают ограниченность представления некоторых цивилистов о том, что в рыночных условиях достаточно иметь гражданский кодекс. Современная экономика в условиях глобализации требует гораздо более развитого регулирования, чем частноправовые нормы, отвечавшие потребностям товарного производства.

В условиях усложнения экономических связей субъектами предпринимательской деятельности являются не только индивидуальные предприниматели и организации. Постоянно возрастающее количество крупных хозяйственных систем (финансово-промышленные группы, холдинги, группировки аффилированных предприятий) в целом, как правило, не признаются субъектами права и не пользуются правами юридического лица, но при этом обладают некоторыми элементами хозяйственной правосубъектности. Так, хозяйственная система составляет «группу лиц», признаваемых субъектом права в отношениях, регулируемых антимонопольным законодательством. Для целей применения антимонопольного законодательства группа лиц выступает как единый хозяйствующий субъект – организация, занимающаяся предпринимательской деятельностью. Особенность антимонопольного законодательства заключается в том, что содержащиеся в нем положения позволяют абстрагироваться от оболочки юридического лица в публично-правовых отношениях, складывающихся по поводу исполнения предписаний антимонопольных органов и пресечения нарушений правил о добросовестной конкуренции.

Сложность отношений крупных хозяйственных систем состоит в том, что формально независимые лица являются составными частями этой общей системы, управляются из единого центра и осуществляют предпринимательскую деятельность для удовлетворения интересов группы лиц. Фактически зависимые участники группы лиц не свободны в определении своего поведения на рынке и действуют под контролем другого субъекта. Этот факт стал основным аргументом в деле появления консолидированной отчетности.

В России институт консолидированной (сводной) отчетности фактически отсутствует. С одной стороны, отсутствуют информационные запросы на такую отчетность, с другой стороны, оболочка юридического лица, поддерживаемая гражданским законодательством, не стимулирует интерес к составлению и представлению такой отчетности. Вместе с тем, международные стандарты финансовой отчетности ориентированы, прежде всего, на консолидированную отчетность. И понятно, что говорить о достоверности информации невозможно без учета взаимовлияния связанных лиц при осуществлении предпринимательской деятельности.

Заканчивая рассуждения о соотношении понятий бухгалтерского учета и общегражданских понятий, давления гражданского законодательства на нормоприменение в бухгалтерском учете, мы должны констатировать, что особенности национального законодательства действительно являются достаточно сильным ограничителем при применении международных учетных принципов и норм. В данной работе такое влияние рассматривается на примере России, но наша страна не является исключением. Национальное право является подоб-

ный ограничителем в любой стране. Доказательство этого факта – сами международные стандарты финансовой отчетности, точнее – отстранение разработчиков от наиболее проблемных вопросов, непосредственно выходящих на Национальное право.

Что можно предложить для российской практики регулирования бухгалтерского учета и вопросов составления отчетности?

Во-первых, для ответа на сложный вопрос необходимо исходить из соблюдения баланса публичного и частных интересов, оптимального соотношения между применяемыми «обязываниями» и «дозволениями». Во-вторых, нужно исходить из того, что существует серьезная разница между понятиями права и бухгалтерского учета, но жестко разграничить право и учет невозможно. Даже если со временем будут даны четкие и однозначные разграничения сферы действия и применения юридических и экономических понятий, в пределах гражданского законодательства не удастся избежать обращений к бухгалтерскому учету, например, для определения чистых активов, а значит, учету не удастся избежать ограничений со стороны законодательства. В-третьих, реформирование отечественного учета – это комплексная задача. Как показал анализ, проведенный выше, решить данную задачу исключительно посредством технических бухгалтерских норм, без реального изменения правовых норм, невозможно.

Следует признать, что учет обозначенных выше обстоятельств приводит к пониманию необходимости создания Предпринимательского кодекса. Причем создание Предпринимательского кодекса – это не только работа юристов. Прежде чем обрести правовую форму, экономические требования должны быть выявлены, обоснованы и концептуализированы. На сегодняшний день мы этого не имеем.

По нашему мнению, ориентируясь на зарубежный опыт, при создании Предпринимательского кодекса совместная работа экономистов и юристов не позволила бы сделать экономические и юридические подходы взаимоисключающими. Следуя логике делового оборота, экономические и юридические основания должны дополнять друг друга, обеспечивая рассмотрение хозяйственной деятельности в единстве ее правовых форм и экономического содержания. Как было замечено в предыдущих параграфах, в общественном производстве материальные блага и правоотношения по поводу этих благ не существуют отдельно друг от друга.

## Литература

1. Юридический энциклопедический словарь - М.: Научное издательство «Большая Российская энциклопедия», 2003.- 559 с.
2. Лаптев В.В. Акционерное право.- М.: Юридическая фирма «Контракт», 1999.- 254 с.
3. Правовая бухгалтерия. - М.: Московская государственная юридическая академия, 2001.- 432 с.
4. Ершова И.В. Имущество и финансы предприятия. Правовое регулирование, М.: Юрист, 1999, 397с.

*Санникова Инна Николаевна*