

2.8. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ НЕФТЕГАЗОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В РОССИИ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН;

Панкратова В.В., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»

Московского финансово-правового института

Статья посвящена исследованию правового статуса бухгалтерских норм, месту, которое данные нормы занимают с точки зрения юриспруденции. Также в данной статье были освещены основные точки зрения на вопросы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Несмотря на то, что большинство нефтегазовых компаний составляют альтернативную отчетность в соответствии с ГААП США, на государственном уровне рассматривается вопрос сближения российского учета с Международными стандартами финансовой отчетности. В связи с этим в статье рассмотрены основные действующие законы в данной области, а также проекты законов.

ПРАВОВОЙ СТАТУС БУХГАЛТЕРСКИХ НОРМ

Российские нефтегазовые компании, как и компании других отраслей, ведут бухгалтерский учет в соответствии с требованиями российского законодательства. Однако в отношении нормативного регулирования бухгалтерского учета есть множество неясностей.

Для начала разберемся, могут ли нормы, регулирующие бухгалтерский учет, могут быть вообще отнесены к нормам права. В соответствии с теорией права норма права – установленные или санкционированные государством правила поведения, общеобязательные в пределах сферы своего действия, обеспеченные его принудительной силой и отраженные в источнике права. Все нормы права в совокупности составляют объективное право, а регулирующие лишь определенный круг общественных отношений – отрасль права. Внутри отраслей нормы также группируются по институтам и субинститутам (подинститутам) [1].

Правовые нормы имеют следующие признаки.

Регулирование поведения. Нормы права регулируют поведение людей (как правило, в отношениях с другими людьми), деятельность организаций, представляют собой правила поведения.

- **Общий характер.** Неконкретность адресата, неперсонифицированный характер (в отличие от правоприменительных актов). Они регулируют типичные отношения и рассчитаны на многократное применение.
- **Общеобязательность.** Нормы права обязательны для всех, кому они адресованы.
- **Связь с государством.** Правовые нормы устанавливаются или санкционируются государством, при необходимости обеспечиваются государственным принуждением.
- **Формальная определенность.** Нормы права, как правило, фиксируются в правовых актах государства и четко закрепляют права, обязанности и запреты.
- **Системность.** Нормы права взаимосвязаны и не противоречат друг другу.

В соответствии с теорией права одним из трех составляющих элементов нормы права является гипотеза. Гипотеза – элемент юридической нормы, который указывает на адресата нормы (субъектов регулируемых отношений) и условия, при которых норма подлежит применению (юридические факты) [1]. В отношении бухгалтерского учета в Российской Федерации ги-

потезой нормы права могут служить бухгалтерские правоотношения. Основной тип бухгалтерского правоотношения – это отношение между организацией и пользователями по поводу предоставления информации о деятельности организации. В отношении бухгалтерского учета подобные правоотношения возникают в разных сферах общественной деятельности.

1. Для информирования внешних заинтересованных пользователей и участников организаций (товариществ, обществ, кооперативов), законодательных гарантий соблюдения их интересов, например, требования к проведению аудита учета и отчетности, разделному (обособленному) учету событий и операций, требования к доступности информации.
2. При осуществлении оценочной деятельности. Согласно законодательству, при проведении оценки объектов собираются и обрабатываются данные бухгалтерского учета и отчетности.
3. Для ведения внутреннего учета, в частности для формирования обязательных отчислений в специальные резервы и специальной отчетности.
4. В целях налогового учета и налогового контроля, в том числе при реализации соглашений об избежании двойного налогообложения.
5. При формировании статистических показателей.
6. Для таможенного контроля (таможенной ревизии), а также при определении таможенной стоимости товаров.
7. В целях учета имущества, находящегося в собственности государства оценки эффективности его использования – в том числе по доле прибыли, перечисляемой в бюджет.
8. Для государственного контроля за деятельностью субъектов, в том числе за достоверностью представляемой ими бухгалтерской (финансовой) отчетности.
9. Для финансового анализа и оценки финансовой надежности поставщиков товаров (работ, услуг), в том числе государством при организации конкурсов и аукционов.
10. При лицензировании определенных видов деятельности/выдаче разрешений на определенные виды деятельности / государственной регистрации, в частности: государственной регистрации кредитной организации и получения лицензии на осуществление банковских операций.
11. Для установления круга субъектов для государственной поддержки, в частности: субъектов, к которым могут быть применены меры по реструктуризации задолженности.
12. При осуществлении антимонопольного регулирования, в том числе для оценки состояния конкурентной среды.
13. В целях ограничения недобросовестного поведения субъектов, в частности в ходе проверки действий лиц, содержащих признаки манипулирования ценами на рынке ценных бумаг.
14. При определении признаков банкротства субъектов.
15. Для расчета показателя чистых активов обществ при корпоративной реорганизации уставного капитала.
16. Важным показателем в законодательном регулировании является балансовая стоимость объектов имущества предприятий и организаций. Данный показатель, в частности, используется: при определении крупной сделки, существенной сделки, при составлении передаточного акта при приватизации имущественного комплекса унитарного предприятия и т.д. [6].

Таким образом бухгалтерские правоотношения соответствуют первому признаку нормы права и являются одним из ее элементов.

Общий характер применения бухгалтерских норм подтверждается многократным применением Закона «О бухгалтерском учете» и приказов Министерства финансов РФ (Минфин РФ).

На соответствие бухгалтерских норм признаку общеобязательности нормы указывает факт наличия Федерального закона «О бухгалтерском учете». В соответствии с п. 1 ст. 5 Закона о бухучете «общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляется

Правительством РФ». В п. 2 этой же статьи говорится об обязательности норм, установленных органами исполнительной власти, которым делегируется функция нормотворчества: «Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РФ, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ [6]:

- планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета;
- положения и стандарты, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета и отчетности для таможенных целей».

Из вышеуказанной цитаты прямо вытекает признак общеобязательности данных норм.

Нормы, устанавливающие правила ведения бухгалтерского учета, также характеризуются признаком формальной определенности, данные нормы содержатся в: нормативно-правовых актах – законах, указах Президента РФ, приказах Минфина РФ, положениях и других нормативно-правовых актах.

В результате того, что нормы бухгалтерского учета содержат государственно-властное веление, они приобретают государственную защиту, т.е. становятся обеспеченными принудительной силой государства. В соответствии с теорией права государственная защита правила находится в структурном элементе нормы – в санкции. Санкция (иначе...) – третий элемент юридической нормы, который указывает на правовые последствия несоблюдения установленных требований, как правило неблагоприятные для правонарушителя (меры государственного принуждения, меры юридической ответственности, наказания).

Неблагоприятные последствия, которые следуют за нарушениями норм бухгалтерского права, содержатся ст. 14.13 «Неправомерные действия при банкротстве» и ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» Кодекса об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ), а также в ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» Налогового кодекса РФ (НК РФ) [6].

Последнему признаку норм права – системности – бухгалтерские нормы очень часто не соответствуют. Однако подобная проблема стоит перед почти всеми общепризнанными в юридической науке отраслями норм права, следовательно, можно сказать, что бухгалтерские нормы соответствуют почти всем признакам норм права.

Стоит отметить, что в описании соответствия бухгалтерских норм мы не коснулись второго из трех элементов юридической нормы-диспозиции. Диспозиция – элемент юридической нормы, который содержит само правило поведения и указывает на то, каким может и каким должно быть это поведение, которому должны следовать участники правоотношений, устанавливает субъективные права и обязанности адресатов.

По характеру предписания диспозиции подразделяются на:

- управомочивающие – предоставляющие участникам общественных отношений право действовать определенным образом;
- обязывающие – устанавливающие обязанность совершать определенные действия;
- запрещающие – устанавливающие запрет совершать определенные действия.

В отношении бухгалтерских норм диспозиция, безусловно, присутствует. Она отражается в приказах Минфина РФ и других нормативно-правовых актах. Как правило, это управомочивающие диспозиции. Не всегда бухгалтерские нормы содержат сразу все три элемента нормы права, однако многие нормы не имеют идеальной трехэлементной структуры. К примеру, нормы Конституции (например, нормы, определяющие компетенцию органов государственной власти) содержат только один или два элемента: гипотезу и диспозицию (такая структура характерна для многих регулятивных норм) или одну диспозицию (нормы-принципы), нормы Особенной части Уголовного кодекса содержат только диспозиции и санкции (такая структура характерна для охранительных норм).

Существуют несколько классификаций норм права, как то по юридической силе, по форме предписания, однако в литературе в отношении бухгалтерских норм часто используется разделение на технические и социальные нормы.

Технические нормы определяют «наиболее рациональные методы, приемы, средства обращения с естественными и искусственными объектами, в том числе последовательность и содержание технологических операций».

Социальные нормы – это общепризнанные или достаточно распространенные эталоны, указатели, правила поведения людей, средства регуляции их взаимодействий. Социальные нормы так или иначе отражают закономерности общественного развития, но сами в качестве таковых не выступают.

Многие юристы придерживаются точки зрения, согласно которой нормы бухгалтерского учета – это технические нормы. Согласно этому представлению, нормативным можно назвать только само требование вести бухгалтерский учет, а способ ведения учета – это технология данного процесса, в законодательном регулировании которого нет необходимости. Автор статьи поддерживает данную точку зрения. Кроме того, среди технических норм есть такие, которые получают закрепление в правовых актах и таким образом приобретают юридическую силу. Их можно назвать технико-правовыми.

Таким образом, бухгалтерские нормы соответствуют нормам права, как по признакам нормы права, так и по элементам, из которых данная норма состоит. Сточки зрения классификации норм права бухгалтерские нормы относятся скорее к технико-правовым.

В соответствии с теорией права совокупность норм, регулирующих качественно однородную группу общественных отношений, образуют отрасль права. Среди отраслей права, признанных юридической наукой выделяются следующие:

- гражданское право;
- конституциональное право;
- административное право;
- уголовное право и другие.

В данном списке бухгалтерского права как отрасли нет, однако стоит отметить, что наряду с основными

отраслями права в системе российского права нередко выделяют так называемые комплексные отрасли. Эти отрасли формируются на стыке двух или нескольких основных отраслей права, как правило, они складываются из некоторых основных отраслей права.

Одной из особенностей бухгалтерского права является тот факт, что его учетные нормы содержатся и в гражданском законодательстве, и в налоговом, и в других нормативных актах. Фактически эти нормы фактически содержатся в разных отраслях законодательства. В частности в отношении бухгалтерского учета нефтегазовых компаний большую роль в регулировании играют приказы Министерства топлива и энергетики РФ, Министерства природных ресурсов РФ, а также Федеральный закон «О недрах» №2395-1 от 21 февраля 1992 г. Однако подобная разрозненность регулирующих не свидетельствует об эффективности и об объективной природе такого размещения, а также о его целесообразности.

С точки зрения функциональной классификации бухгалтерское право можно также считать вполне состоявшимся как отрасль. Нормы бухгалтерского учета не могут не составлять бухгалтерское право, поскольку в рыночной экономике бухгалтерский учет играет значимую роль, оценить которую можно хотя бы по той доле, которую занимают бухгалтерские нормы в информационных правовых системах. Часто именно бухгалтерские нормы выделяются не просто в отдельные тематические блоки, а в целые обособленные подсистемы. По таким фактам бухгалтерское право можно считать одной из главных отраслей современного российского права.

Все многообразие теоретических трактовок места и роли бухгалтерского учета в общественных отношениях сводится к тому, что бухгалтерский учет выполняет прежде всего информационную функцию. Данное утверждение также было высказано Конституционным судом РФ в постановлении от 1 апреля 2003 г. №4-П [4], в котором говорится о публичности бухгалтерской отчетности как о главном свойстве отчетности, на основании которой пользователи формируют свое мнение о финансово-хозяйственной деятельности организации.

СТРУКТУРА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Современная система нормативного регулирования бухгалтерского учета не содержит единую нормативную структуру, поэтому на сегодняшний день существует несколько мнений по поводу уровней законодательного регулирования бухгалтерского учета. Большинство ученых выделяют три уровня законодательного регулирования бухгалтерского учета: федеральный, регионально-отраслевой и внутрифирменный.

Некоторые авторы выделяют восемь уровней нормативного регулирования бухгалтерского учета в соответствии с юридическим статусом [5].

1. Законодательство РФ, в частности Закон о бухгалтерском учете, Налоговый кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ и т.д.
2. Указы Президента РФ. Причиной выделения указов Президента в отдельный уровень регулирования автор считает тот факт, что в настоящее время данные указы используются в основном в тех случаях, когда тот или иной аспект предпринимательской деятельности не урегулирован, а осуществление данной деятельности необходимо.
3. Постановления и распоряжения Правительства РФ. Эти документы, как правило, разрабатываются в развитие феде-

ральных законов и указов Президента РФ. В них уточняются отдельные вопросы и спорные моменты.

4. Положения по бухгалтерскому учету, разрабатываемые и утверждаемые Минфином РФ. В данных документах устанавливаются общие правила ведения бухгалтерского учета и порядок отражения отдельных видов операций. Требования бухгалтерского учета не могут противоречить документам более высоких уровней.
5. Методические рекомендации, инструкции и прочие нормативные документы, разъясняющие применения отдельных положений по бухгалтерскому учету, разрабатываемые федеральными органами управления (министерствами и ведомствами). Требования данных документов носят общий характер и обязательны к применению всеми организациями.
6. Методические рекомендации, инструкции и прочие нормативные документы, разъясняющие применения отдельных положений по бухгалтерскому учету, разрабатываемые федеральными отраслевыми органами управления. К числу таких органов относятся Министерство обороны РФ, Министерство здравоохранения и социального развития РФ и т.д. Требования данных документов обязательны к применению организациями, деятельность которых подконтрольна данным органам управления.
7. Указания, письма и прочие документы, разъясняющие применение отдельных требований документов более высокого уровня. В отличие от документов предыдущих уровней данные документы носят рекомендательный характер и необязательны к использованию.
8. Внутренние документы организации, разработанные соответствующими структурными подразделениями.

По мнению авторов статьи, разделение законодательного регулирования на четыре уровня, наиболее точно отражает действительную структуру нормативного регулирования без излишней детализации. Согласно данной классификации уровни законодательного регулирования подразделяются на [6]:

- федеральный уровень;
- положения по бухгалтерскому учету;
- акты методического (нормативно-технического) характера;
- внутренние учетные документы компании.

Федеральный уровень

Основой правового регулирования бухгалтерского учета в стране является Конституция РФ, принятая 12 декабря 1993 г. Она имеет высшую юридическую силу, прямое действие, применяется на всей территории РФ. В соответствии с Конституцией РФ официальный бухгалтерский учет, являющийся инструментом финансового регулирования и единой финансовой политики, находится в ведении государства. Он обеспечивает единство экономического пространства РФ, гарантируемое основным законом, конституционное право на единый рынок, реализацию принципов правового равенства юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность на договорных отношениях, конкуренции, коммерческом риске.

Вторым по значимости документом, определяющим предпринимательские отношения в стране и оказывающим прямое воздействие на систему бухгалтерского учета и отчетности, является Гражданский кодекс РФ, который регулирует гражданские и предпринимательские отношения в стране, упорядочивая большую часть отношений в обществе.

Гражданские права и обязанности, регулируемые нормами Гражданского кодекса РФ, последствия которых отражаются в системе бухгалтерского учета и отчетности, возникают:

- из договоров и иных сделок, предусмотренных законом, а также из договоров и сделок, не предусмотренных законом, но не противоречащих ему;
- из актов государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей;
- из судебного решения, установившего гражданские права и обязанности;
- в результате приобретения имущества по основаниям, допускаемым законом;
- в результате создания произведений науки, литературы, искусства, изобретений и иных результатов интеллектуальной деятельности;
- вследствие причинения вреда другому лицу;
- вследствие неосновательного обогащения;
- вследствие действий граждан и юридических лиц и др.

Немаловажным документом в рамках регулирования бухгалтерского учета является Налоговый кодекс РФ (НК РФ). НК РФ регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Система налогообложения оказывает существенное влияние на методику бухгалтерского учета, поскольку суммы рассчитанных налогов и сборов за отчетный налоговый период отражаются в первичных учетных документах, регистрах аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности.

Трудовой кодекс РФ устанавливает государственные гарантии трудовых прав и свобод граждан, создает благоприятные условия труда, обеспечивает защиту прав и интересов работников и работодателей. Реализация целей в процессе трудовых отношений в конкретной организации определяет формы и системы оплаты труда, документальное оформление движения личного состава работников организации и учет отработанного времени, порядок расчета сумм оплаты труда, принципы, задачи, методики и способы учета сумм оплаты труда и других выплат компенсирующего и стимулирующего характера.

Уголовный кодекс РФ предусматривает меры ответственности за нарушения, в том числе в экономике. Правовые нормы, предусмотренные Уголовным кодексом РФ, имеют превентивное значение, позволяют упредить возможные противоправные действия экономического характера, а также затруднить их совершение. Система бухгалтерского учета построена таким образом, что в ней всегда остаются следы правонарушений.

Так как нефтегазовые компании имеют определенную экономическую специфику, следовательно, на законодательном уровне существуют специальные законы, которые оказывают определенное влияние на бухгалтерский учет. К таким документам, бесспорно, относится Федеральный закон «О недрах», изданный 21 февраля 1992 г. Данный закон регламентирует вопросы собственности на недра, систему взаимодействия государственных органов в отношении недр, требования к кандидатам на пользование недрами, вопросы получения лицензии, сроки лицензии, требования к соответствию экологическим нормам и так далее. Все вышеперечисленные пункты оказывают определенное влияние на бухгалтерский учет.

Положения по бухгалтерскому учету

Второй уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ включает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином РФ. ПБУ относятся к актам, которые принимают федеральные органы исполнительной власти (министерства и ведомства), и обязательны к исполнению организациями (табл. 1).

Таблица 1

ПЕРЕЧЕНЬ ДЕЙСТВУЮЩИХ ПБУ

ПБУ	Название	Приказ Минфина РФ	Дата приказа	Дата вступления в силу
1/08	Учетная политика организации	№106н	6 октября 2008 г.	1 января 2009 г.
2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	№167	20 декабря 1994 г.	1 января 1995
3/06	Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте	№147н	25 декабря 2007 г.	28 января 2008 г.
4/99	Бухгалтерская отчетность организации	№43н	6 июля 1999 г.	Начиная с 2000 г.
5/01	Учет материально-производственных запасов	№44н	9 июня 2001 г.	Начиная с 2002 г.
6/01	Учет основных средств	№26н	30 марта 2001 г.	Начиная с 2001 г.
7/98	События после отчетной даты	№56н	25 ноября 1998 г.	1 января 1999 г.
8/01	Условные факты хозяйственной деятельности	№96н	28 ноября 2001 г.	Начиная с 2002 г.
9/99	Доходы организации	№32н	6 мая 1999 г.	1 января 2000 г.
10/99	Расходы организации	№33н	6 мая 1999 г.	1 января 2000 г.
11/08	Информация о связанных сторонах	№48н	29 апреля 2008 г.	26 мая 2008 г.
12/00	Информация по сегментам	№11н	27 января 2000 г.	Начиная с 2000 г.
13/00	Учет государственной помощи	№92н	16 октября 2000 г.	1 января 2001 г.
14/07	Учет нематериальных активов	№153н	27 декабря 2007 г.	23 января 2008 г.
15/08	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	№60н	6 октября 2008 г.	1 января 2009 г.
16/02	Информация по прекращаемой деятельности	№66н	2 июля 2002 г.	1 января 2003 г.
17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	№115н	19 ноября 2002 г.	1 января 2003 г.
18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль	№114н	19 ноября 2002 г.	1 января 2003 г.
19/02	Учет финансовых вложений	№126н	10 декабря 2002 г.	Начиная с 2003 г.
20/03	Информация об участии в совместной деятельности	№105н	24 ноября 2003 г.	22 января 2004 г.
21/08	Изменение оценочных значений	№106н	6 октября 2008 г.	1 января 2009 г.

Министерства и ведомства вправе издавать нормативные акты в тех пределах и конкретных случаях, которые определены федеральными законами, указами

Президента РФ и постановлениями Правительства РФ. В соответствии с принятыми в тексте нормативных документов наименованиями актов федеральных органов исполнительной власти они носят названия подзаконных актов.

По состоянию на 1 января 2009 г. принято 21 ПБУ, обязательных к исполнению организациями на территории РФ, в том числе при осуществлении деятельности за пределами страны.

В табл. 1 приведен полный перечень ПБУ, выпущенных на настоящий момент, а также указан соответствующий международный стандарт финансовой отчетности.

Они содержат принципы, правила признания, оценки, группировки информации по объектам бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности имущества, обязательств и групп хозяйственных операций.

Акты методического (нормативно-технического) характера

Третий уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета включает акты методического (нормативно-технического) характера. Они представлены методическими указаниями, положениями, инструкциями разъяснительного, уточняющего, рекомендательного характера по отдельным вопросам бухгалтерского учета и отчетности, утвержденными Минфином РФ, Центральным банком РФ (ЦБ РФ), Федеральной службой государственной статистики, другими министерствами и ведомствами.

Акты методического (нормативно-технического) характера представляют нормативные документы министерств и ведомств, которые по результатам юридической экспертизы признаются Министерством юстиции РФ не нуждающимися в государственной регистрации (не требующими государственной регистрации). Эти документы носят методический характер и являются обязательными для исполнения. Согласно п. 1 приказа Минфина РФ от 4 марта 1999 г. №47 «О совершенствовании работы по подготовке и государственной регистрации нормативных правовых актов Министерства финансов РФ», акты Минфина РФ, признанные Минюстом РФ не нуждающимися в государственной регистрации, подлежат обязательному опубликованию в «Финансовой газете».

Данные документы не имеют самостоятельного значения, а обязательность их исполнения определена нормативными правовыми актами. В актах методического (нормативно-технического) характера содержатся предписания, установленные для определенных лиц и означающие обязательность их исполнения такими лицами.

Акты методического (нормативно-технического) характера можно разделить на две группы:

- акты, урегулированные ПБУ;
- акты, не урегулированные ПБУ.

Акты, урегулированные ПБУ, приняты по вопросам, разработанным и утвержденным ранее приказами Минфина РФ. К ним относятся следующие документы:

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. №91н;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. №119н.

Акты, не урегулированные ПБУ, приняты по вопросам, ранее не разработанным Минфином РФ в форме ПБУ:

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49;
- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. №112;
- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. №64н;
- Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденные приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. №44н и др.
- План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ №94н от 31 октября 2000 г. В документе раскрыты посредством организации системы бухгалтерских счетов принципы и правила, содержащиеся в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.
- План счетов бухгалтерского учета содержит перечень счетов и субсчетов синтетического учета, применяемых для текущего бухгалтерского учета хозяйственных операций. Счета являются обязательными для применения, а субсчета используются по мере надобности. Предприятия имеют право уточнять содержание отдельных из них, исключать или объединять, а также вводить новые субсчета. Поскольку субсчета в Главную книгу предприятия можно вводить в виде отдельных рубрик, они могут выступать самостоятельными счетами. Это правило делает систему счетов гибкой, способной адаптироваться к любым новым объектам бухгалтерского учета.
- Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета определяет основные методические принципы и порядок ведения бухгалтерского учета. В ней раскрыты экономическая характеристика, структура и назначение отдельных счетов и субсчетов, отражаемые на них хозяйственные операции.

Внутренние учетные документы компании

Четвертый уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета содержит документы, регламентирующие бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность в самой организации. К ним относится приказ руководителя организации «Об учетной политике», который представляет собой нормативный акт, способствующий решению ее основных и оперативных задач. В составе приказа «Об учетной политике» разрабатываются и утверждаются следующие рабочие документы:

- формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- рабочий План счетов бухгалтерского учета;
- формы внутренней бухгалтерской отчетности и др.

Несмотря на разнообразии правовых документов, регулирующих нормы бухгалтерского учета, стоит отметить, что на сегодняшний день существует единственный нормативный документ, относящийся к федеральному уровню регулирования и целиком посвященный только организации бухгалтерского учета – это Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» распространяется на все организации, находящиеся на

территории РФ, на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами, кроме организаций, находящихся на специальных режимах налогообложения (упрощенной системе налогообложения).

Закон не определяет цели бухгалтерской отчетности организаций в целом, однако задачи бухгалтерского учета в нем прописаны. Основными задачами законодательства о бухгалтерском учете являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Закон содержит следующие нормы:

- основные требования к ведению бухгалтерского учета;
- порядок оформления всех хозяйственных операций, проводимых организацией, первичными учетными документами;
- правила ведения регистров бухгалтерского учета, предназначенных для систематизации и накопления учетной информации, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Согласно закону регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях;
- виды оценки имущества и обязательств организации для их отражения в учете и отчетности, а также в случаях начисления амортизации объектов и оценки объектов бухгалтерского учета путем резервирования;
- правила проведения инвентаризации имущества и обязательств организации, порядок урегулирования выявленных в ходе инвентаризации расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета;
- состав бухгалтерской отчетности, ее содержание и порядок оформления, периодичность ее составления, правила представления и утверждения отчетных форм и др.

В нем также определены понятия «синтетический учет», «аналитический учет», «план счетов бухгалтерского учета», «бухгалтерская отчетность», представлены разрешенные варианты ведения бухгалтерского учета (бухгалтерской службой – подразделением под руководством главного бухгалтера, штатным бухгалтером, специализированной организацией или специалистом на договорных началах, руководителем организации лично), формирование учетной политики и ее изменений.

Стоит отметить, что с момента вступления в силу закон сыграл положительную роль в организации бухгалтерского учета в стране, так как в нем были закреплены основы регулирования бухгалтерского учета, установлены нормы, связанные с представлением бухгалтерской отчетности. Он ввел разграничение в юридической практике на законодательное регулирование общих вопросов бухгалтерского учета и регули-

рование технических аспектов бухгалтерского учета в положениях по бухгалтерскому учету.

В ходе апробирования закона выявились следующие проблемы, требующие законодательного решения.

1. Предметом правового регулирования действующего закона является методология бухгалтерского учета. По мнению автора статьи подобный подход был оправдан в условиях плановой экономики. Однако в данный момент государству следует максимально сократить фискальную функцию отчетности и перенести акцент в формировании бухгалтерской отчетности на реальное экономическое положение хозяйствующих субъектов.
2. Действующий закон не подразумевает участия профессионального сообщества в регулировании отрасли, хотя интересы государства непосредственно в финансовой отчетности носят объективно вторичный характер по сравнению с интересами бизнеса. Это приводит к низкому качеству государственных услуг, поскольку государство не способно быстро реагировать на изменения окружающей среды.
3. Терминология действующего закона содержит ссылки на понятийный аппарат гражданского законодательства, что не позволяет реализовать один из основополагающих принципов Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – приоритет экономического содержания над юридической формой.
4. Закон не позволяет применить в национальных стандартах принципы других стандартов, в частности, МСФО либо ГААП США. Многие положения действующего закона, в частности правила оценки имущества и обязательств, противоречат принципам этих стандартов.
5. Действующий закон содержит чрезмерно детальные требования к процессу бухгалтерского учета, в частности усложняет обязательные формы первичных учетных документов. Это существенно ограничивает возможности организаций в выборе эффективной технологии обработки учетной информации, усложняет автоматизацию учетных процессов.
6. Действующий закон не закладывает фундамента для создания системы контроля качества бухгалтерской отчетности. В настоящий момент имеет место массовое несоблюдение действующих положений по бухгалтерскому учету из-за неэффективности контроля и отсутствия действенных санкций за их нарушение.

Однако в настоящее время возникли следующие существенные предпосылки для исправления вышеуказанных проблем:

- развитие рыночных отношений в стране, появление новых объектов учета, отсутствовавших на момент подготовки закона, внедрение управленческого учета и корпоративного управления хозяйствующими субъектами;
- появление информационных систем общего пользования и информационно-справочных систем, рыночной инфраструктуры (пока несовершенной) – оценщики, аудиторы, финансовые, бухгалтерские и иные консультанты;
- формирование новой нормативной базы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности путем утверждения Минфином РФ 21 ПБУ, ряда методических указаний по бухгалтерскому учету и документов по формированию форм бухгалтерской отчетности;
- внедрение практики применения МСФО и американского ОПБУ (GAAP) в российскую практику, утверждение Правительством РФ Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, одобрение Минфином РФ Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.);
- ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской отчетности в условиях отсутствия жесткой регламентации этих процессов со стороны государства (сначала путем сокращения количества отраслевых министерств и ведомств, а затем лишения их функций регулирования бухгалтерским учетом вообще);

- становление профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов – Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, принятого в действительные члены Международной федерации бухгалтеров, и т.п.;
- организация новой системы подготовки и переподготовки специалистов бухгалтерского учета, аудиторов, иных специалистов, связанных с бухгалтерским учетом, и заинтересованных пользователей и так далее.

В настоящий момент существуют два законопроекта, призванных заменить действующий федеральный закон:

- «Об официальном бухгалтерском учете»;
- «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности».

Один из двух законопроектов («Об официальном бухгалтерском учете» или «О регулировании бухгалтерского учета и финансовой отчетности») заменит действующий Федеральный закон [3].

На сайте Минфина РФ выложен проект – исследование потенциальных возможностей закона «Об официальном бухгалтерском учете».

Предметом правового регулирования законопроекта являются правоотношения, возникающие в связи с регулированием официального бухгалтерского учета и ведением его хозяйствующими субъектами. Вопросы методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности будут являться предметом подзаконных актов, что позволит обеспечить их соответствие российской деловой практике и МСФО на каждый момент времени.

Концепция законопроекта состоит в определении на уровне закона системы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Проекты нормативных правовых актов будут разрабатываться не государственным органом регулирования, а затем одобряться или мотивированно отклоняться уполномоченным государственным органом. В законопроекте реализованы новые требования к системе регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности, позволяющие формировать качественную нормативную базу:

- независимость;
- профессионализм;
- открытое обсуждение и прозрачность принимаемых решений;
- эффективность процедур;
- участие в международном процессе стандартизации;
- обеспечение суверенитета РФ в регулировании и единство стандартов в различных отраслях экономики.

Помимо изменения системы регулирующих органов в законопроекте заложен дополнительный механизм, предохраняющий от повторения неудачного опыта бухгалтерской реформы последних лет. Таким механизмом служат требования к основным регулирующим документам – стандартам финансовой отчетности, основанные на принятых во всем мире концептуальных принципах подготовки финансовой отчетности.

Законопроект закрепляет независимость понятийного аппарата бухгалтерского законодательства от других областей законодательства. Это позволит применять в подзаконных актах понятийный аппарат МСФО, который, отражая принцип приоритета содержания над формой, является в большей степени общезначимым, чем юридическим.

Законопроект содержит комплекс мер, направленных на усиление ответственности за качество финансовой отчетности. Ст. 12 законопроекта вводит гражданско-правовую ответственность организации и ее аудитора перед пользователями финансовой отчетности и кон-

кретизирует обстоятельства наступления административной ответственности за бухгалтерские нарушения.

По мнению сотрудников Минфина РФ, принятие законопроекта позволит в течение одного года – двух лет создать систему национальных стандартов, полностью соответствующих МСФО, что повысит привлекательность отечественной экономики для зарубежных инвестиций. В то же самое время подобный прорыв будет осуществлен без ограничения суверенитета РФ.

Однако, по мнению автора работы, принятие данного законопроекта не решит всех проблем в российском нормативно- правовом регулировании. С другой стороны принятие данного законопроекта приблизит российский бухгалтерский учет к МСФО.

КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Стоит отметить, что в российской практике пока нет отдельного стандарта, учитывающего особенности формирования активов и расходов добывающих отраслей. Поэтому нефтегазовые компании зачастую самостоятельно разрабатывают способы учета затрат на природопользование и закрепляют их в учетной политике. При этом используются все требования законодательства РФ, регулирующие бухгалтерский учет.

Также стоит отметить, что практически все нефтегазовые компании имеют либо большой объем иностранных инвестиций. Зачастую акции данных компаний продаются либо на европейских, либо на американских биржах. В связи с этим нефтегазовые компании должны вести дополнительно бухгалтерский учет либо в соответствии с МСФО, либо в соответствии с ГААП США.

В МСФО для учета активов и расходов добывающих отраслей в целом применяются общие стандарты, а регулирование учета специфических объектов производится специальными стандартами. Начиная с отчетности за 2006 г. действует МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», регламентирующий учет активов и затрат добывающих предприятий на стадии разведки и оценки минеральных ресурсов. Как отмечают разработчики стандарта, расходы, понесенные до момента получения прав на поиск и разведку, и расходы, понесенные после установления факта технической реализуемости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых, не входят в сферу регулирования МСФО (IFRS) 6.

Добывающие предприятия, чьи ценные бумаги котируются на фондовом рынке США, составляют отчетность согласно US GAAP. Наряду с общими стандартами они используют и стандарты учета, предназначенные специально для добывающего сектора, – SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность предприятий газовой и нефтяной промышленности», FAS 25 «Приостановка некоторых учетных требований для компаний нефтяной и газовой промышленности», FAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа».

Рассмотрев бухгалтерский учет природопользования в Российских стандартах бухгалтерской отчетности (РСБУ) и МСФО, можно констатировать, что регулирование учета этой области находится в стадии разработки. Комитетом по МСФО вопросы, связанные с учетом и составлением отчетности в добывающих отраслях, впервые были включены в рабочую программу в 1998 г.

Совет по МСФО предложил начать осуществление комплексного проекта в целях разработки приемлемого на международном уровне подхода к решению вопросов по финансовой отчетности, с которыми сталкиваются добывающие предприятия. Первоочередной мерой был выпуск МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», касающийся некоторых вопросов учета затрат, понесенных при осуществлении разведки и оценки запасов минеральных ресурсов.

В 2008 г. на очередном заседании Правления Комитета по МСФО был рассмотрен исследовательский проект по вопросам учета в добывающих отраслях. Проектной группой предложены варианты первоначального признания активов, связанных с минеральными и нефтегазовыми запасами. Также обсуждался вопрос об инфраструктуре и основных средствах, связанных с разработанными месторождениями.

В данный момент, некоторые авторы считают, что самым совершенным инструментарием по учету производственных инвестиций нефтяных компаний обладают стандарты US GAAP, и накопленный опыт будет использован при подготовке стандартов учета и отчетности добывающих отраслей в МСФО. Однако на данный момент политика государства такова, что на государственном уровне рассматриваются вопросы сближения российского учета и МСФО [2]. В данной области уже существует документ – Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2004-2010) была одобрена приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180. Согласно тексту самой Концепции, она направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к такой информации заинтересованным пользователями.

Для достижения поставленных целей развитие бухгалтерского учета и отчетности в РФ решено осуществлять по следующим основным направлениям:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- подготовка и повышение квалификации кадров.

В Концепции отмечается, что бухгалтерский учет в РФ должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности. Это, в частности, означает, что разделение функций между элементами данной системы (бухгалтерским, статистическим, налоговым учетом), которое неизбежно возникнет в связи с движением к МСФО, не должно приводить к нарушениям в выполнении своих функций каким-либо из элементов системы.

Концепция предполагает ведение бухгалтерского учета и составление индивидуальной (неконсолидированной) финансовой отчетности компаний по российским стандартам учета, консолидированной финансовой отчетности групп компаний – по МСФО, налоговой отчетности – на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки по правилам налогового законодательства.

Согласно Концепции, индивидуальная бухгалтерская отчетность хозяйствующего субъекта сохраняет контрольную функцию, в частности, она предназначена

для представления в надзорные органы, выявления признаков банкротства, использования при налогообложении. В условиях, когда налоговый учет как полноценная отрасль (не только со специфическими задачами и пользователями информации, но и со своей базой регулирования) еще полностью не сформировался, сохранение контрольной функции индивидуальной бухгалтерской отчетности и, соответственно, более жестких требований к организации бухгалтерского учета представляется целесообразным.

При этом возможно, что информационная функция такой отчетности будет ущемлена, поскольку информация вряд ли будет представлена таким образом, чтобы удовлетворять принципу нейтральности. Вместе с тем в перспективе Концепция предполагает оценку возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО вместо отчетности по российским стандартам. Ясно, что положительная оценка такой возможности в данном случае зависит в том числе и от того, в какой степени налоговый учет будет готов самостоятельно исполнять контрольную функцию в сфере налогообложения.

В числе мероприятий на 2004-2007 гг. в рамках реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу планировался обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, кроме компаний, имеющих ценные бумаги, которые обращаются на фондовых рынках других стран, и составляющих такую отчетность по иным стандартам, признанным в международной практике. К общественно значимым отнесены хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц:

- открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и/или публично обращающиеся ценные бумаги;
- финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц;
- другие организации.

Кроме того, в Концепции указано, что в эти же сроки должен быть утвержден основной комплект российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО.

В 2008-2010 гг. планируется переход на обязательное представление консолидированной финансовой отчетности по МСФО в отношении тех компаний, которые в предыдущие годы применяли для ее составления другие стандарты, признанные в международной практике.

На сегодняшний день, по мнению автора, можно смело утверждать о неучае в выполнении обоих этапов вышеописанных мероприятий. Однако внедрение концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу уже сама по себе является серьезным шагом на пути к МСФО.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу ставит задачу обеспечения относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности.

В то же время следует отметить, что отказ от относительной независимости учетного процесса при предоставлении определенному кругу субъектов возможности представлять финансовую отчетность (и консолидиро-

ванную, и индивидуальную) по МСФО, приведет к возникновению проблем в правоприменительной практике.

Кроме того, данный подход может привести к тому, что правила учета окажутся не единообразными для всех субъектов. В этом случае в нормативных правовых актах, ссылающихся на правила бухгалтерского учета, потребуются уточнения, какие именно правила предполагаются в той или иной норме, а также каким источником данных следует воспользоваться.

Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировок по правилам налогового законодательства.

Следует отметить, что возможность применения корректировок не освобождает компании от необходимости вести налоговый учет, так как для получения значения той или иной корректировки, как правило, необходимо иметь данные об объекте корректировки как в порядке его бухгалтерского учета, так и в порядке учета по правилам налогового законодательства. Зарубежная практика показывает, что корректировки используются для приведения в соответствие в бухгалтерском учете и финансовой отчетности сумм начисленных налоговых выплат (по данным бухгалтерского учета) реальным выплатам (по данным налоговых деклараций), а не для упрощения порядка ведения учета в компании.

В то же время затраты компаний на ведение учета и формирование налоговой отчетности можно снизить, если сократить количество применяемых корректировок, т.е. сблизить правила бухгалтерского и налогового учета. Именно такой подход обозначен в Концепции.

К уже реализованным мерам в данном направлении можно отнести установление в НК РФ открытого перечня прямых расходов (п. 1 ст. 318 НК РФ) и изменение регулирования порядка оценки незавершенного производства – теперь он самостоятельно устанавливается организацией в учетной политике для целей налогообложения (п. 1 ст. 319 НК РФ). Данные изменения были внесены в НК РФ Федеральным законом «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах» от 6 июня 2005 г. №58-ФЗ.

Однако полностью сблизить бухгалтерский и налоговый учет не представляется возможным. Эти виды учета служат разным целям и, как правило, имеют различных пользователей отчетной информации, соответственно, компании при разработке своей учетной политики руководствуются различными стимулами, выбирая тот или иной способ (метод) учета.

Говоря о сближении бухгалтерского и налогового учета, следует принимать во внимание направление, по которому будет осуществляться такое сближение. Как правило, налоговое законодательство содержит более четкие и формализованные (по сравнению с бухгалтерскими) правила учета объектов, в той или иной степени ограничивая применение оценочных суждений. Поэтому привнесение в бухгалтерские стандарты норм, характерных для налогового учета, способно негативно повлиять на сам бухгалтерский учет в связи с тем, что произойдет частичный отказ от применения бухгалтерских методов и способов отражения и оценки объектов. Это в свою очередь поставит под сомнение достоверность информации в бухгалтерской отчетности.

Что касается заимствования в налоговом учете подходов, характерных для бухгалтерского учета, то это требует развитой судебной системы и соответствующих традиций правоприменительной практики.

Еще одна проблема, которая возникает при анализе соотношения бухгалтерского и налогового учета, относится к области регулирования. Искусственное сближение налогового и бухгалтерского учета через систему регулирования (возможность использования регистров бухгалтерского учета для исчисления налоговых обязательств, отсутствие самостоятельной базы регулирования налогового учета и, соответственно, использование данных бухгалтерского учета и отчетности в целях осуществления налогового администрирования и налогового контроля) создает предпосылку для включения контрольной функции в область бухгалтерской информации, что нарушает соблюдение принципа ее нейтральности.

Таким образом, несмотря на то, что Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу предполагает сохранить для индивидуальной бухгалтерской отчетности контрольную функцию, первый шаг ее к минимизации уже сделан.

ПРОЕКТ ЗАКОНА О КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В настоящее время сводная (консолидированная) финансовая отчетность российских компаний составляется в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. №112.

Вместе с тем в действующих российских нормативно-правовых актах сводная (консолидированная) бухгалтерская (финансовая) отчетность поименована отдельно от годовой и квартальной отчетности субъекта, таким образом, можно заключить, что это отдельный вид отчетности, который применяется лишь для тех целей, в отношении которых он поименован. В частности, сводная (консолидированная) финансовая отчетность упоминается в перечне отчетности эмитента (Федеральный закон «О рынке ценных бумаг», п. 9 ст. 22), отчетности банковских групп и банковских холдингов (Федеральный закон «О банках и банковской деятельности», ст. 43), в части центральной компании финансово-промышленной группы (Федеральный закон «О финансово-промышленных группах», ст. 11 и 13), холдинговых компаний, создаваемых при преобразовании государственных предприятий в акционерные общества (Указ Президента РФ от 16 ноября 1992 г. №1392 «О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий»), отчетности федеральных государственных унитарных предприятий и акционерных обществ (постановление Правительства РФ от 4 октября 1999 г. №1116 «Об утверждении порядка отчетности руководителей федеральных государственных унитарных предприятий и представителей интересов РФ в органах управления открытых акционерных обществ»), отчетности субъектов естественных монополий при регулировании тарифов (постановление Правительства РФ от 15 декабря 2004 г. №787 «Об утверждении положения об основах государственного регулирования тарифов на железнодорожном транс-

порте и правил предоставления исключительных тарифов на железнодорожном транспорте»), перечне документов бухгалтерской отчетности в Постановлении Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг РФ от 16 июля 2003 г. №03-33/пс «Об утверждении положения о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ» (п. 2.1.10), а также в сведениях анкеты эмитента (приказ Федеральной службы по финансовым рынкам РФ от 16 марта 2005 г. №05-4/пз-н «Об утверждении стандартов эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг») [6].

Таким образом функции консолидированной (сводной) финансовой отчетности, обозначенные в российском законодательстве, как правило, связаны с информированием пользователей и гарантиями соблюдения их интересов, исключение – постановление Правительства РФ от 15 декабря 2004 г. №787, предполагающее использование сводных бухгалтерских балансов субъектов естественной монополии для определения тарифов на железнодорожном транспорте.

Принимая во внимание, что Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу предполагает составление российскими компаниями консолидированной финансовой отчетности непосредственно по МСФО, а также выводы, представленные выше, можно утверждать, что основным законодательным препятствием реализации Концепции в данной части является отсутствие в настоящее время действующего федерального закона, регулирующего порядок составления, представления и публикации консолидированной финансовой отчетности российскими компаниями.

В то же время проект федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в декабре 2004 г. прошел второе чтение в Государственной Думе. С этого момента процедура его принятия приостановлена [3].

В случае принятия данный закон будет устанавливать общие требования по составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности организацией – юридическим лицом. Консолидированная финансовая отчетность составляется группой компаний, которые рассматриваются как единый хозяйствующий субъект в соответствии с МСФО.

Закон предполагается распространить на кредитные организации, а также на компании, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж или иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

С принятием законопроекта «О консолидированной финансовой отчетности» под консолидированной (сводной) бухгалтерской (финансовой) отчетностью и ее составляющими (консолидированным балансом, консолидированным отчетом о прибылях и убытках и др.) для определенного в этом законопроекте круга субъектов будет пониматься отчетность, составленная в соответствии с МСФО.

Консолидированная финансовая отчетность должна составляться в соответствии с МСФО наряду с бухгалтерской отчетностью организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ.

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется участникам организации, в том числе акционерам, а также в уполномоченный федеральный

орган исполнительной власти всеми организациями, за исключением кредитных, кредитными организациями – в ЦБ РФ. Составление и представление пользователям промежуточной консолидированной финансовой отчетности оставлено в ведении организаций (за исключением кредитных), оно необходимо, если такой порядок установлен в учредительных документах организации (для кредитных организаций – ЦБ РФ).

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному ежегодному аудиту. Аудиторское заключение публикуется вместе с данной отчетностью.

В целом проект федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» отвечает Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу и в настоящее время представляет собой наиболее проработанную (с точки зрения концептуального соответствия МСФО) ее часть. В частности, об этом свидетельствуют следующие положения законопроекта.

1. Основой для подготовки консолидированной финансовой отчетности групп компаний в РФ станут сами МСФО, а не национальные стандарты, разработанные на их основе. Субъект составления консолидированной отчетности также определяется в соответствии с МСФО (п. 2 ст. законопроекта).
2. Консолидированная финансовая отчетность предназначена участникам организации – субъекта отчетности (в том числе, акционерам), потенциальным инвесторам и другим заинтересованным пользователям, которым обычно адресована внешняя обобщенная финансовая отчетность в международной практике.
3. Проект федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» так же, как и Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, устанавливает необходимость придания юридического статуса МСФО в РФ. В п. 3 ст. 3 законопроекта говорится: «На территории РФ применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном Правительством РФ с учетом требований законодательства РФ. Признанные МСФО и Разъяснения МСФО подлежат официальному опубликованию на русском языке».

Вместе с тем проект федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» содержит некоторые положения, требующие конкретизации, в том числе в перспективе.

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу в ближайшем будущем не предполагает возможности для российских компаний составлять и представлять индивидуальную отчетность на основе МСФО вместо бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским стандартам, что отражено в п. 2 ст. 3 законопроекта. Согласно п. 1 ст. 3 законопроекта консолидированная отчетность групп компаний составляется в соответствии с МСФО. Таким образом, компании вынуждены либо вести параллельно два вида бухгалтерского учета, что в существующих условиях им не выгодно, либо трансформировать отчетность всех компаний, входящих в группу. Так или иначе, это дополнительные затраты, которые в тексте Концепции признаны серьезной проблемой в системе российского бухгалтерского учета.
2. Контроль качества информации, содержащейся в консолидированной финансовой отчетности, согласно законопроекту, возлагается на аудиторов. В то же время надзор за представлением и публикацией такой отчетности (кроме консолидированной финансовой отчетности кредитных организаций) осуществляет уполномоченный феде-

ральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством РФ (п. 1 ст. 6 законопроекта).

3. Ранее в тексте законопроекта «О консолидированной финансовой отчетности» также была норма п. 3 ст. 2, согласно которой информация, содержащаяся в консолидированной финансовой отчетности, не может быть использована в целях налогового администрирования и налогового контроля. Таким образом, была сделана попытка создать условия к соблюдению принципа нейтральности информации в рамках консолидированной финансовой отчетности российских компаний. В то же время приведенная формулировка нормы препятствует налоговым органам использовать данные консолидированной финансовой отчетности организаций, в том числе как доказательство в суде. Такое положение представляется неоправданным.

Однако норма, закрепляющая равенство интересов пользователей финансовой отчетности (неприоритетный характер интересов органов государственной власти), в законопроекте «О консолидированной финансовой отчетности» необходима. Это позволит создать определенный баланс информационной и контрольной функций такой отчетности в условиях, когда широкий круг активных пользователей, готовых отстаивать свои интересы, еще не сформирован.

Таким образом, на сегодняшний день бухгалтерский учет сложился как самостоятельная отрасль права, имеющая несколько уровней правового регулирования. Однако нормативные документы, относящиеся к данной отрасли, не образуют систему. Существует ряд пробелов и проблем в данной области.

Зачастую нефтегазовые компании ведут дополнительный учет в соответствии с американскими стандартами учета ГААП США, однако на законодательном уровне рассматривается вопрос сближения российских стандартов только с МСФО.

В отношении вопроса перехода на МСФО в российском бухгалтерском учете практически отсутствует нормативная база, за исключением Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу. Несколько нормативных документов, как то проекты федеральных законов о бухгалтерском учете и проект закона «О консолидированной финансовой отчетности», которые могут изменить ситуацию в данной области, по-прежнему находятся на стадии законопроектов.

Чая Владимир Тигранович

Панкратова Вероника Владимировна

Литература

1. Википедия [Электронный ресурс] : открытая энциклопедия. – Режим доступа: <http://www.wikipedia.ru>.
2. Морозова Е.В. Анализ отечественной и зарубежной практики учета природопользования [Электронный ресурс] / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] : проект федер. закона. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О регулировании бухгалтерского учета и отчетности [Электронный ресурс] : проект федер. закона. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Поленова С.Н. Нормативное регулирование бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / С.Н. Поленова // Бухгалтер и закон. – 2008. – №5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Сухарев И.Р. Препятствия в законодательстве Российской Федерации для создания нормативной базы применения Международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями [Электронный ресурс] / И.Р. Сухарев, О.А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №1-3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Правовые нормы; бухгалтерские нормы; нормативное регулирование бухгалтерского учета; закон о консолидированной отчетности; проект закона «О бухгалтерском учете»; МСФО; ГААП США; нефтегазовые компании.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что нормы бухгалтерского учета достаточно разрознены. Это ведет в частности к проблемам регулирования формирования отчетности, как по российским стандартам, так и по другим стандартам. Нефтегазовые компании составляют немаловажную часть экономики нашей страны, следовательно, бухгалтерский учет данных компаний как источник финансовой информации является важным объектом регулирования. Этим объясняется важность и актуальность данной работы.

На сегодняшний день нефтегазовые компании Российской Федерации составляют альтернативную отчетность в соответствии с ГААП США, однако на уровне государства исследуется вопрос интеграции бухгалтерского учета в систему международных стандартов. На сегодняшний день данный вопрос находится на стадии обсуждения, что делает материал данной статьи также актуальными.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета в нефтегазовых компаниях, что подтверждает практическую значимость статьи.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к публикации в научном издании.

Суйц В.П., д-р экон. наук, профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

2.8. ACCOUNTING ISSUES IN OIL AND GAS COMPANIES

V.T. Chaya., Doctor of Science and Economics, Professor, Member of Russian Academy of Natural and Science;
V.V. Pankratova, Ph.d. Student, Chair of Accounting and Audif of Moscow Finance-law Institute

The article studies the legal position of accounting norms, place which these norms occupy in legal point of view. Also the main points of view regarding legal regulation of accounting in Russia are presented.

Despite the fact that most of oil companies prepare alternation financial statements in accordance with GAAP USA, Russian government is going to integrate Russian accounting system into International Standards. Therefore the article includes also description of the main laws and law projects in this sphere.

Literature

1. Informational dictionary portal Wikipedia. www.wikipedia.ru
2. Project of Federal Law «About regulation of accounting and financial reporting» // data from database Konsultant.
3. Project of Federal Law №55792-4 «About consolidated financial statements» // data from database Konsultant.
4. I.R. Sucharev, O.A. Suchareva. Russian governmental preclusions in legal base for international accounting Standards' application in preparing financial statements by Russian organizations. International Accounting. – 2007, – №1-3 // data from database Konsultant.
5. Morozova E.V. Russian accounting and international accounting practice of natural resources. International Accounting. – 2009, – №1 // data from database Konsultant
6. Polenova S.N. Regulatory of Accounting. Accounting and law. – 2008, – №5 // data from database Konsultant.

Keywords

legal norms; accounting norms; legal regulation of Accounting; Law of consolidated Financial Statements; Project of Law «About Accounting»; IAS; GAAP USA; oil and gas companies.