

2.2. СУБЪЕКТЫ НЕГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ФОРМИРОВАНИИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ¹

Поленова С.Н., д.э.н., доцент, департамент Учета, анализа и аудита

*Финансовый университет
при Правительстве РФ, г. Москва*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Регулирование бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет важнейший компонент учетного процесса, результаты которого находят практическое воплощение в содержании информации для управления на разных уровнях хозяйствования. Формирование важнейшего государственного информационного ресурса, коим являются учетные и отчетные данные субъекта экономики, должно осуществляться в рамках отечественного правового поля. Тогда усиливается экономическая безопасность страны, сокращаются расходы на получение достоверной информации, повышается эффективность принятия управленческих решений. С учетом отмеченных подходов в статье обоснованы рекомендации по изменению регламентации бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренной отечественным законодательством в отношении субъектов негосударственного регулирования.

Новацией, содержащейся в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» (2011 г.) и имеющей принципиальное теоретическое и практическое значение, является привлечение субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета к работе, требующей высокой квалификации. Она, по нормам ст. 22 Закона, заключается в том, что такие субъекты могут осуществлять регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации и разрабатывать федеральные и отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности. К субъектам негосударственного регулирования, по законодательству, отнесены следующие организации:

- саморегулируемые организации предпринимателей;
- саморегулируемые организации иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- саморегулируемые организации аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета.

Кроме того, по нормам Федерального закона «О бухгалтерском учете» субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета могут быть ассоциации и союзы, иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Анализ представленных в законодательстве о бухгалтерском учете правил его регулирования свидетельствует, что, несмотря на фактическое отсутствие в российском бухгалтерском учете практики разра-

ботки его правил иными заинтересованными организациями и объединениями, кроме органов государственного регулирования, характерной как для дореволюционной, так и послереволюционной России, она внедряется и становится в настоящее время возможной. Нормы, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете», свидетельствуют, по словам М.Л. Пятова, «...лишь о возможности для саморегулируемых организаций принимать участие в процессе регулирования бухгалтерского учета» [9, с. 182]. Далее исследователь отмечает: «Такая формулировка Закона закрепляет определенный компромисс между англо-американским подходом к регулированию учетной практики и континентально-европейской системой, традиционным для которой является законодательное регулирование практики бухгалтерского учета. Это прослеживается и в нормах Закона, определяющих функции субъектов государственного и негосударственного регулирования учета и устанавливающих процедуру принятия соответствующих документов» [9, с. 182].

В основе представленного мнения, на наш взгляд, лежат веские основания, обусловленные принципиальными различиями правовых систем, которые лежат в основе англо-американской и континентальной (романо-германской) моделей учетной регламентации. Отечественное правовое поле, обусловленное континентальной правовой системой, объединяет высоко детализированную совокупность правил и норм для методического и организационного обеспечения учетной деятельности в субъектах хозяйствования, разрабатываемую субъектами государственного регулирования бухгалтерского учета.

В их качестве до принятия Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.) выступал уполномоченный федеральный орган. Им, по определению, представленному в ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете», является «...федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» [2].

Органы исполнительной власти, инициировавшие обязательные регламенты по организации и методическому обеспечению бухгалтерского учета и отчетности, ранее успешно осуществляли данные функции. Наряду с Министерством финансов РФ (Минфин РФ), нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету разрабатывали, внедряли, контролировали их применение отраслевые министерства и ведомства, обеспечивая полноценную нормативно-правовую базу бухгалтерского учета с учетом отраслевых особенностей и их организационными и технологическими составляющими.

Ориентация в 1990-х гг. бухгалтерского учета и отчетности на более совершенную, как тогда казалось, англо-американскую модель бухгалтерского учета и формирования нормативно-правовой базы, была в русле тенденций и направленности экономической жизни страны на развитые страны и, прежде всего, США, что до сих пор прослеживается

¹ Статья подготовлена в рамках Общеуниверситетской темы НИР «Информационно-аналитическое обеспечение систем управления в условиях использования информационных технологий» по направлению «Совершенствование нормативно-правового регулирования и методического обеспечения реформы российского бухгалтерского учета».

в современном бухгалтерском учете. Как констатировал А.С. Бакаев, «...в течение 2004 г. был принят ряд правительственных решений, в результате которых все федеральные органы исполнительной власти (за исключением Министерства финансов РФ) были лишены функций по регулированию бухгалтерским учетом (утверждению нормативных правовых актов, изданию разъяснений, подготовке отраслевых указаний и др.)» [6, с. 8].

Данный путь мало соответствует российской правовой системе, трудно реализуем в бухгалтерской работе, а при практическом воплощении сопровождается в соответствии с положениями институциональной теории высокими транзакционными издержками, снижающими эффективность бухгалтерского учета и управленческих решений, принимаемых на основе его информации на макро- и микроэкономическом уровнях. Результатом административной реформы 2003-2004 гг. стало замедление работы по методическому обеспечению бухгалтерской деятельности. Функции субъектов негосударственного регулирования по созданию проектов федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, предусмотренных ст. 24 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.), практически не выполняются. Последний принятый федеральный стандарт – Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» – датирован 2011 г.

Принятая в 2016 г. Минфином РФ Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг. подтверждает сложность привлечения саморегулируемых организаций, заинтересованных в развитии бухгалтерского учета, их ассоциаций и союзов к подобной работе. Среди 14 федеральных стандартов, запланированных к разработке и принятию в этом периоде, Минфином РФ должны быть сформированы шесть стандартов:

- документы и документооборот в бухгалтерском учете;
- аренда;
- участие в зависимых организациях и совместная деятельность;
- реорганизация юридических лиц;
- вознаграждения работникам;
- План счетов бухгалтерского учета.

Фондом развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», представляющим, на наш взгляд, искусственное образование для выполнения задачи участия негосударственных органов в формировании нормативно-правовой базы отечественной системы бухгалтерского учета в связи с отсутствием других реальных разработчиков. По нормам ст. 123.17 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), фонд имеет право на функционирование как некоммерческая унитарная организация, не имеющая членства, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов и преследующая благотворительные, культурные, образовательные или иные социальные, общественно полезные цели [1, с. 75]. По Программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг., фонд должен

разработать пять федеральных стандартов по бухгалтерскому учету:

- запасы;
- основные средства;
- нематериальные активы;
- финансовые активы и обязательства;
- некоммерческая деятельность.

В связи с утверждением Минфином РФ Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета (2016 г.), осталась неясной судьба ПБУ, которые были разработаны Фондом «Национальная организация по стандартам финансовой отчетности», – учет основных средств, учет запасов, учет вознаграждений работникам (разработаны в 2011 г.), учет аренды, доходы организации (разработаны в 2012 г.), неоднократно обсуждались профессиональным сообществом, но так и остались непринятыми для практического использования.

Некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (ИПБ России) Программой разработки федеральных стандартов (2016 г.) предусмотрено формирование двух положений:

- доходы;
- расходы.

Между тем в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (1998 г.), принятой постановлением Правительства РФ, данный орган должен был, наряду с другими профессиональными организациями, уже в течение более 15 лет заниматься формированием нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету. В Программе (1998 г.) прямо записано: «При этом ставится задача возрастания роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухгалтерского учета...» [4, с. 18]. Реальность показала низкую заинтересованность профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов в работе по формированию нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету. Однако это не позволило внести коррективы в мало осуществимые планы из-за их несоответствия более вековой отлаженной практике формирования нормативных правовых актов в сфере бухгалтерского учета федеральными органами исполнительной власти, ведущейся с минимальными затратами.

Разработку одного федерального стандарта по бухгалтерскому учету взяла на себя саморегулируемая организация аудиторов Некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата». Остальные саморегулируемые организации аудиторов оказались незаинтересованными в создании нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету.

Таким образом, анализ заинтересованности профессионального сообщества в создании отечественной нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету, включая отраслевые стандарты, показал низкую готовность органов негосударственного регулирования в лице саморегулируемых организаций предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованных принимать участие в регулиро-

вании бухгалтерской (финансовой) отчетности, их ассоциаций, союзов, иных некоммерческих организаций, которые включены в состав субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета п. 2 ст. 22 Федерального закона «О бухгалтерском учете», к выполнению функций формирования федеральных и отраслевых стандартов.

Низкая активность в создании не только стандартов, но и других нормативных правовых актов (например, рекомендаций), обусловило, на наш взгляд, следующее мнение А.С. Бакаева. Автор отмечал, что в разрабатываемый новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» следует включить правила контроля качества бухгалтерского учета и особенно бухгалтерской отчетности [6, с. 10]. А.С. Бакаев писал: «При этом следует предусмотреть все формы контроля, как государственного со стороны, например, федерального органа, ответственного за состояние финансового рынка, так и в виде проведения аудиторских проверок для подтверждения достоверности представляемой отчетности, а также иные формы проверки бухгалтерской отчетности» [6, с. 10].

Вопросы качества и достоверности учетной и отчетной информации определяются не только точностью исполнения правил нормативных правовых документов, но, в первую очередь, качеством этих документов. Исследователи обращают особое внимание на данные вопросы. Так, А.В. Глущенко отмечает: «...качество учетной информации – это, прежде всего, качество системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета» [7, с. 37]. Е.С. Соколова считает требования к процессу подготовки учетной информации – правила ведения бухгалтерского учета, его допущения и принципы – «...критериями для оценки того, правильно ли сформирована учетная информация» [10, с. 55].

Следовательно, качество бухгалтерского учета и отчетности обусловлено объективными и субъективными факторами. Объективным фактором является качество системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, позволяющей в условиях национального правового поля с наименьшими затратами сформировать информацию в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Современная совокупность нормативных правовых документов вряд ли позволяет практикующим бухгалтерам без дополнительных затрат генерировать учетную информацию. В условиях скудной нормативно-правовой базы бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, сокращенной инструкции к Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности субъекты хозяйствования вынуждены тратить значительные ресурсы для разработки собственных локальных (внутренних) стандартов, инструкций, указаний по ведению бухгалтерского учета по отдельным объектам, правила формирования учетной информации, по которым они либо не разработаны, либо являются малоинформативными и конспективными.

Современная ситуация с нормативно-правовым обеспечением бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности требует изменений, расширения номенклатуры положений по бухгалтер-

скому учету по сравнению с Программой разработки федеральных стандартов на 2016-2018 гг. Минфина РФ. Кроме того, уполномоченный орган государственного регулирования бухгалтерского учета, по нашему мнению, должен не только выполнять функции по формированию и утверждению программы федеральных стандартов, как это введено п. 1 ст. 23 Федерального закона «О бухгалтерском учете», но с учетом рекомендаций соответствующих министерств, ведомств, групп юридических лиц, саморегулируемых организаций, ассоциаций, союзов разработать программу отраслевых стандартов, поскольку по правилам п. 3 ст. 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» они являются обязательными к применению, если иное не установлено этими стандартами. Такова потребность со стороны практикующего сообщества, что подтверждается проведенным анкетированием 123 главных бухгалтеров организаций г. Москвы и Московской области, 87% которых считают: федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета должны разрабатываться и утверждаться Минфином РФ.

По законодательству, для проведения экспертизы проектов федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета при уполномоченном федеральном органе создается Совет по стандартам бухгалтерского учета (п. 1 ст. 25 Федерального закона «О бухгалтерском учете»), который имеет полномочия по определению соответствия проектов федеральных стандартов законодательству РФ, потребностям пользователей отчетности и уровню развития бухгалтерской науки и практики, единства системы требований к бухгалтерскому учету, обеспечения условий для их единообразного применения [2].

Между тем, при создании федеральных и отраслевых стандартов разными субъектами негосударственного регулирования существует значительная вероятность возникновения в разработанных и принятых нормативных правовых актах нестыковок, несоответствий правилам других стандартов, наличия в нормах глубинных противоречий, несмотря на высокий профессионализм разработчиков и экспертов. В таких условиях будут расти издержки ведения бизнеса и снижаться его эффективность, а требование «рациональности», представляющее по правилам ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н (в ред. приказа от 6 апреля 2015 г. №57н), правило организации бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, останется только декларацией. Впрочем, такая ситуация возникла уже давно, например, при реализации правил некоторых ПБУ и Плана счетов бухгалтерского учета (2000 г.), регламентирующих учет отдельных объектов или групп фактов хозяйственной деятельности, не позволяющих выполнить требования осмотрительности и приоритета содержания перед формой.

Таким образом, разработка федеральных и отраслевых стандартов по бухгалтерскому учету и создание с наименьшими затратами современной системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, адекватной национальной экономике, пред-

ставляет сложную задачу, которую вряд ли можно решить посредством внедрения системы регламентации бухгалтерского учета и финансовой отчетности, характерной для англо-американской модели. Ее несоответствие отечественной правовой системе, российской практике разработки нормативных правовых актов и контроля за выполнением их правил, привлечение искусственно созданных органов государственного регулирования бухгалтерского учета будут, по нашему мнению, способствовать росту затрат на формирование учетной и отчетной информации, приведут к снижению качественного уровня национальной системы регулирования бухгалтерского учета и негативно повлияют на достоверность данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы не можем не согласиться с мнением исследователей: «Не получается пока в России саморегулирование по одной простой причине, — то, что происходит сегодня, это происходит в результате деятельности не самостоятельной и не инициативной, а элементарно — по приказу сверху» [8, с. 62].

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Текст] : утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283 // Реформа бухгалтерского учета. — М. : Ось-89, 2003. — 384 с.
4. Программа разработки федеральных стандартов на 2016-2018 гг. [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 23 мая 2016 г. №70н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Бакаев А.С. О новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете» [Текст] / А.С. Бакаев // Бухгалтерский учет. — 2005. — №17. — С. 5-10.
7. Глущенко А.В. Методология внутренней стандартизации учета в агрохолдингах [Текст] / А.В. Глущенко. — Волгоград : ВолГУ, 2008. — 372 с.
8. Лобаненко Д.Б. Саморегулируемые организации в России: быть или не быть? Очерки из юридической практики [Текст] / Д.Б. Лобаненко. — Томск : Печатная мануфактура, 2006. — 144 с.
9. Пятав М.Л. Работа бухгалтера с нормативными документами в свете нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» [Текст] / М.Л. Пятав. — М. : 1С-Пабблишинг, 2013. — 200 с.
10. Соколова Е.С. Методология оценки качества учетной информации [Текст] / Е.С. Соколов. — М. : МЭСИ, 2011. — 189 с.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; регулирование; нормативно-правовая база.

Поленова Светлана Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Законодательство по бухгалтерскому учету в настоящее время представлено обновленной системой нормативно-правового регулирования учетной и отчетной деятельности. Предполагается, что использование опыта развитых стран прецедентного права позволит усовершенствовать и рационализировать национальную систему регулирования учетного процесса. Однако анализ исполнения установленных правил в сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности показывает, что разработанная система имеет недоработки, особенно в области привлечения субъектов государственного регулирования для разработки федеральных и отраслевых стандартов. В связи с этим статья С.Н. Поленовой, посвященная рассмотрению отдельных проблем возможностей таких организаций в формировании нормативно-правовой базы бухгалтерского учета, достаточно актуальна и может быть представлена научному сообществу.

Достоверность выполненной работы обусловлена исследованием состояния современного нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета, использованием результатов анкетирования практикующих специалистов, экономической литературы по проблемам регулирования бухгалтерского учета.

Научная новизна заключается в постановке проблем несоответствия законодательно закрепленной системы формирования федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета особенностям и содержанию российской правовой модели, ведущих к проблематичности ее внедрения и сопряженности со значительными затратами.

Рецензент считает, что разработки, представленные в статье С.Н. Поленовой, по глубине проведенного анализа и обоснованности выводов соответствуют требованиям, предъявляемым к содержанию статей журналов, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией РФ для представления материалов исследовательского характера. Статья на тему «Субъекты государственного регулирования бухгалтерского учета в формировании нормативно-правовой базы» рекомендуется для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Лосева Н.А., д.э.н., профессор, проректор по учебно-методической и научно-исследовательской работе ВО «Сергиево-Посадский гуманитарный институт», г. Сергиев-Посад.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ