

УДК 657:342.951

ГОСУДАРСТВЕННЫЕ МЕТОДЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ СТРУКТУРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Львова М. В., Воскресенская Н. В.

ФГБОУ ВПО «Чувашский государственный университет имени И. Н. Ульянова», Россия (428015, г. Чебоксары, Московский пр-т, д.15), e-mail: nata_voskr@mail.ru

Тенденции развития и совершенствования бухгалтерского учета непосредственно связаны с его нормативным регулированием. В свою очередь, необходимость исследования вопросов регулирования обусловлена его переориентацией с учетного процесса на бухгалтерскую финансовую отчетность, обеспечение возможного сочетания нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями, а также на использование международных стандартов в национальном регулировании. Развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности должно быть направлено на построение такой модели, которая учитывала бы интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивала снижение издержек и повышение эффективности управления. В основе этой модели лежит разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального бухгалтерского сообщества.

Ключевые слова: нормативное регулирование бухгалтерского учета, реформирование бухгалтерского учета.

THE STATE REGULATION METHODS OF INSTITUTIONAL ACCOUNTING STRUCTURE

Lvova M. V., Voskresensky N. V.

Chuvash State University, Russia (428015, Cheboksary, Moskovskiy pr., 15), e-mail: nata_voskr@mail.ru

Tendencies of development and improvement of accounting are directly connected with its standard regulation. In turn, need of research of questions of regulation is caused by its reorientation from registration process on accounting financial statements, providing a possible combination of standard instructions of federal executive authorities with professional recommendations, and also on use of the international standards in national regulation. Development of system of regulation of accounting and the reporting should be directed on creation of such model which would consider interests of all interested parties, provided decrease in expenses and management efficiency increase. At the heart of this model the reasonable combination of activity of public authorities and professional accounting community lies.

Key words: standard regulation of accounting, accounting reforming.

Институт бухгалтерского учета существует на протяжении длительного исторического периода, что говорит о необходимости принятия во внимание устойчивой преемственности в его развитии. На развитие института бухгалтерского учета значительное влияние оказывает государство, которое выполняет функции законодательного органа, определяет направления реформирования экономики. По мнению С. Н. Поленовой, место регулирования бухгалтерского учета и отчетности в решении учетных задач следует понимать как определенную совокупность действий в соответствии с выработанными правилами, позволяющих уменьшить энтропию в решении задачи бухгалтерского учета [3].

В советской экономике система бухгалтерского учета была направлена на удовлетворение информационных потребностей практически единственного пользователя отчетности предприятий – государства в лице отраслевых министерств и ведомств, планирующих органов, органов государственной статистики и финансовых органов, которое

четко и однозначно регламентировало процесс формирования и раскрытия отчетных данных. С этим исторически связан традиционализм российского бухгалтерского мировоззрения [1].

Неизбежное реформирование российской системы бухгалтерского учета с развитием рыночных отношений началось с ноября 1991 г., когда был утвержден новый План счетов бухгалтерского учета [2]. Однако его принятие не привело к коренной ломке учета; в нем сохранились кодировка и группировка ранее действующего плана.

Становление рыночной экономики мотивировало принятие на федеральном уровне закона «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996 г. Принятие федерального закона «О бухгалтерском учете» означало создание правовых основ российской национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, с одной стороны, и начало нового этапа работ в области нормативного обеспечения бухгалтерского учета, с другой. Однако вследствие отсутствия достаточно полного представления о российской модели рыночной экономики, стройной концепции бухгалтерского учета рыночного типа не было научно-методической проработки многих вопросов учета [2]. Принципиально новых положений текст закона не содержал, а во многом обобщал уже существующие нормы.

Концептуальные изменения, заложившие основу процесса реформирования бухгалтерского учета, нашли свое отражение в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97 г. и Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. №283.

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяла основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране, и констатировала разделение информации, формируемой в системе бухгалтерского учета на информацию для внешних и внутренних пользователей. Концепция не заменяла собой нормативных актов по бухгалтерскому учету. Сама концепция и разрабатываемые на ее основе правила и нормы постановки и ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами, равно как контроля за достоверностью и надежностью финансовой информации, должны были создать элементы рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный инвестиционный климат в стране.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО определяла основные направления реформы в целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Цель нормативного регулирования бухгалтерского учета определялась в обеспечении доступа всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности хозяйствующих субъектов.

В результате принятия данных документов и процессов преобразований в бухгалтерском учете в отечественной учетной системе сформировалось многомерное, многовариантное пространство способов учета, позволяющее при формировании учетной политики выбрать такую технологию счетоводства, которая давала возможность бухгалтерской службе организации обеспечить достоверность отчетности.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, разработанная по решению Правительства Российской Федерации и одобренная Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180, была направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

Развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности должно быть направлено на построение такой модели, которая учитывала бы интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивала снижение издержек и повышение эффективности регулирования. В основе этой модели – разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности). Таким образом, изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности было предусмотрено еще в 2004 году при утверждении Концепции.

Несмотря на то, что Концепция была рассчитана на период до 2010 года, далеко не все ее положения были реализованы. В связи с этим те направления развития методологии бухгалтерского учета, которые были в ней закреплены, являются актуальными и в настоящее время.

В продолжение Концепции Министерством финансов РФ был разработан План на 2012 – 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утвержденный приказом Минфина России от 30.11.2011 г. № 440.

В условиях приближения экономики России к общемировым стандартам назрела необходимость в применении новых форм системы бухгалтерского учета и современных механизмов их реализации.

С момента принятия действующего в настоящее время Закона о бухгалтерском учете прошло 15 лет, в течение которых все более очевидным стал ряд проблем, связанных с его применением. Практика учета в России изменилась существенно. Значительные изменения произошли в российском законодательстве, регулирующем экономическую деятельность; вышло огромное количество новых нормативных правовых актов, определяющих методологию учета; принятый за это время и уже успевший неоднократно измениться Налоговый кодекс РФ разделил финансовый и налоговый учет; значимо изменился статус МСФО в России, сформировалась практика ведения управленческого учета отечественными компаниями. Важно отметить, что все эти изменения происходили в рамках норм Закона 1996 года, что, безусловно, указывает на его достоинства. Тем не менее развитие практики учета в стране требовало новаций и в области законодательного ее регулирования.

Одной из причин принятия нового федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. стало препятствие отдельных его положений активному применению МСФО широким кругом российских организаций. Кроме того, назрела необходимость корректировки системы регулирования бухгалтерского учета в стране в целом. В законе от 1996 г. практически отсутствуют положения, описывающие эту систему, ее составляющие, механизмы взаимодействия ее элементов. Между тем сегодня, как никогда, с помощью правовых терминов важно зафиксировать: кто и каким образом занимается разработкой и принятием правил бухгалтерского учета, каковы функции и полномочия каждого участника данного процесса [6].

Значение принятия нового Закона для развития отечественного бухгалтерского учета сложно переоценить, поскольку он одновременно является важнейшим нормативным документом системы регулирования бухгалтерского учета и сам обозначает основные принципы регулирования бухгалтерского учета в стране.

Текст Закона 1996 года (ст. 1) начинался с определения бухгалтерского учета, его объектов и стоящих перед бухгалтерским учетом задач. Новый Закон в первую очередь определяет, собственно, его цели – установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

Введено новое определение бухгалтерского учета – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Закон 1996 года (п. 1 ст. 1) определял бухгалтерский учет как «упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе,

обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Новое определение подчеркивает, что методология учета, то есть те записи на счетах, которые составляет бухгалтер, та классификация учетных объектов, которая предстает перед пользователем в отчетности, те оценки, которые этим объектам вменяются, преобразуя данные первичных документов, создают новое информационное сообщение. Именно его и получает заинтересованный пользователь. И цель бухгалтерского учета заключается в формировании этого сообщения – бухгалтерской (финансовой) отчетности. Далее, говоря о предмете учета как об «объектах, предусмотренных настоящим федеральным законом», а не об «имуществе, обязательствах и их движении», данное определение разрывает связь методологии учета с гражданским правом. Теперь согласно Закону 2011 года о бухгалтерском учете объектом учета может выступать то, что не является ни имуществом, ни обязательством в гражданско-правовом смысле. Это очень важная новация. И это существеннейший шаг отечественной учетной практики в сторону сближения с МСФО и англо-американской учетной школой в целом [4]. Необходимо также отметить, что новый Закон не определяет задачи бухгалтерского учета, которые прописывались в Законе 1996 года.

Представляется не совсем корректным и соответствующим нормам права определение достоверности информации не как обязательного требования к ней, а как задачи учета; рассмотрение учетной информации для внешних пользователей как средства контроля за соблюдением законодательства РФ, видение задачи учета как предотвращения убытков и выявления "внутрихозяйственных резервов", а также представление бухгалтерии как средства обеспечения финансовой устойчивости компании. Исходя из норм нового Закона основной функцией бухгалтерского учета выступает информационная.

Основными элементами механизма регулирования бухгалтерского учета в новом Законе является система регулирующих актов, институты, занимающиеся регулированием бухгалтерского учета, процедура регулирования и механизм взаимодействия всех этих элементов. Нормы нового Закона определяют: что такое регулирующие акты в сфере бухгалтерского учета, каковы их основные виды. В отличие от действующей системы, по новому Закону в их число включены не только стандарты бухгалтерского учета, принимаемые Министерством финансов РФ, но и акты, которые будут издаваться профессиональными объединениями бухгалтеров, соответствующими саморегулируемыми организациями, бизнес-сообществом. Последний ряд документов будет иметь характер рекомендаций, но тем не менее они должны быть встроены в систему регулирующих актов.

Кроме того, в систему регулирования войдут и стандарты самой организации, составляющие ее учетную политику.

С точки зрения институтов регулирования, новый Закон выделяет две группы: органы государственного и негосударственного регулирования. В современных условиях невозможна конструкция, в которой самая активная роль не отводилась бы негосударственному регулированию [6]. Общественное признание правил бухгалтерского учета может обеспечить только разумное сочетание государственных и негосударственных органов.

Проекты нормативных документов в области бухгалтерского учета до настоящего времени разрабатывались и обсуждались Министерством финансов РФ с участием профессиональной и деловой общественности. В соответствии с новым Законом такая практика станет обязательной, поскольку создается ее законодательная база. В нем четко определяются функции и полномочия государственных и негосударственных органов с помощью совета по стандартам бухгалтерского учета.

Кроме того, вновь прописана процедура разработки и принятия регулирующих актов в области бухгалтерского учета с целью обеспечения гарантии равноправного участия всех сторон процесса в подготовке и принятии стандартов.

Закон оставляет обязательными к применению федеральные и отраслевые стандарты, утверждаемые органами государственной власти и предлагает к применению на добровольной основе рекомендаций в области бухгалтерского учета, разрабатываемых и принимаемых саморегулируемыми организациями. Стандарты экономического субъекта, фактически формирующие его учетную политику, применяются экономическим субъектом и всеми его подразделениями самостоятельно.

Статьей 23 Закона обозначены функции субъектов регулирования. Со вступлением в силу нового Закона не на Минфин России, а именно на субъекты негосударственного регулирования будут возложены функции создания отечественных стандартов бухгалтерского учета и комментариев к ним.

Передача части функций регулирования бухгалтерского учета от Министерства финансов РФ саморегулируемым профессиональным общественным организациям является делом весьма серьезным. В настоящее время не все из них способны выполнять те функции, которые им предполагается передать. Большое значение имеет выбор из многих общественных профессиональных саморегулируемых организаций тех, которым будет передано право регулирования бухгалтерского учета и ряд функций, ранее выполняемых Министерством финансов Российской Федерации. Основная сложность заключается в том, что часть таких функций не предусмотрена уставными документами саморегулируемых

организаций. Кроме того, немаловажен и профессиональный уровень сотрудников, не определен в полной мере порядок выполнения полномочий учебными центрами подготовки и переподготовки бухгалтерских и аудиторских кадров [5]. Мы полагаем, что в процессе реализации реформ бухгалтерского учета эти трудности будут урегулированы.

Новый закон фактически содержит подробный регламент разработки бухгалтерских стандартов – от составления программ до утверждения стандартов (ст. 26-28). Согласно п. 1 ст. 26 нового закона федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов. Программу утверждает уполномоченный федеральный орган (по согласованию с Центральным банком РФ) по факту внесения предложений государственными и негосударственными органами регулирования. Программа должна ежегодно уточняться и быть доступной всем заинтересованным лицам.

Инициатором и фактическим разработчиком какого-либо стандарта может выступить любой негосударственный субъект регулирования. Сама процедура разработки стандарта аналогична процедуре принятия международных стандартов.

Стандарты для государственного сектора будет разрабатывать уполномоченный федеральный орган. Он готовит федеральные стандарты и в случае, если ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не принимает на себя обязательства разработать федеральный стандарт, предусмотренный утвержденной программой разработки федеральных стандартов.

Необходимо отметить, что при достаточно детальной проработке порядка принятия федеральных стандартов остался совсем нераскрытым вопрос о порядке принятия отраслевых стандартов притом, что Законом №402-ФЗ установлено требование о непротиворечивости этих стандартов.

В настоящее время направлениями совершенствования бухгалтерского учета следует признать развитие последовательных теоретических концепций, с помощью которых возможно оценить уже устоявшиеся, недавно возникшие и предлагаемые практические процедуры, разработку на этой основе нормативно-правового и методического обеспечения учетного процесса. Прежде всего они касаются изменения роли государства в установлении правил и принципов бухгалтерского учета [2].

В основе регулирования системы бухгалтерского учета, как общепризнанно отмечает абсолютное большинство ученых в данной сфере, должно лежать разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества. С данной точки зрения введение новым Законом в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета саморегулируемых организаций как субъектов негосударственного регулирования представляется давно ожидаемым и логичным. Полностью исключить

государство из сферы регулирования бухгалтерского учета Законом не предусмотрено, и это правильно. Более того, государственное вмешательство в бухгалтерский учет необходимо. Полный отказ от любых форм государственного регулирования невозможен, потому что существует необходимость обеспечения контроля за выполнением законов рынка.

Список литературы

1. Баранов П. П. Проблемы и противоречия процессов реформирования и развития бухгалтерского учета / П. П. Баранов, Л. П. Щеглова // Аудитор. – 2006. – № 2. – С. 13-15.
2. Петрова В. И. Институционализм и реформирование бухгалтерского учета в России / В. И. Петрова, Л. А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 7. – С.70-82.
3. Поленова С. Н. Институционализм в регулировании бухгалтерского учета и отчетности / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 23. – С. 13-18.
4. Пятов М. Л. Новый Федеральный закон о бухгалтерском учете: общие положения / М. Л. Пятов // БУХ 1С. – 2012. – №2.
5. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): дис... д.э.н. – М., 2007. – С.46.
6. Шнейдман Л. З. Новый закон о бухгалтерском учете: правовая основа регулирования учета и применения МСФО в стране // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 2. – С.6-10.

Исследование осуществлено при поддержке Федеральной целевой программы «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009-2013 гг. (государственный контракт № 16.740.11.0279).

Рецензенты:

Серебрякова Т. Ю., д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института, г. Чебоксары.

Цапулина Ф. Х., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита ФБГОУ ВПО «Чувашский государственный университет им. И. Н. Ульянова», г. Чебоксары.