
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Об изменении порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности (о проекте федерального закона "О бухгалтерском учете")

Подготовленный Министерством финансов РФ совместно с Министерством экономического развития и торговли РФ, Министерством юстиции РФ, Федеральной службой государственной статистики с участием Центрального банка РФ проект федерального закона "О бухгалтерском учете" не предусматривает обязательность подписи главного бухгалтера на соответствующих документах. Другой новеллой, предлагаемой этим законопроектом, является, в частности, отказ от унифицированных форм первичных учетных документов.

В качестве краткого предисловия к данной работе хотелось бы указать, что бухгалтерский учет является неотъемлемой частью "жизнедеятельности" всякой коммерческой организации, а финансовая отчетность — основа для принятия инвесторами и другими заинтересованными лицами взвешенных решений. В силу этого непродуманное изменение порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности может негативно повлиять на работу организаций.

Значимость бухгалтерского учета и отчетности в полной мере оценена в ситуациях нарушения гражданских прав. Сегодня судам приходится вникать в тонкости бухгалтерского учета и уяснять термины, содержащиеся в финансовой отчетности, поскольку на их рассмотрение передаются иски, связанные с достоверностью информации, содержащейся в финансовых документах (когда речь идет о признании недействительными крупных сделок, которые не были оформлены как крупные в связи с недостоверностью показателей бухгалтерской отчетности, либо при оспаривании доли в уставном капитале общества при выходе из него), требования акционеров о предоставлении акционерным обществом бухгалтерской отчетности и т. д.

Перечисленное позволяет говорить о полезности ознакомления с постулатами, направлениями и основными понятиями предполагаемой реформы в сфере бухгалтерского учета и отчетности.



В период плановой экономики бухгалтерский учет имел несколько иное значение, нежели сейчас. А в юридической литературе вопросы бухгалтерского учета описывались чаще всего в "криминалистическом" ракурсе: например, применительно к проблематике проведения бухгалтерских экспертиз по уголовным делам¹.

В условиях перехода к рыночной экономике значимость бухгалтерского учета на практике существенно возросла и, конечно, оценивается с других позиций. Организация и ведение бухгалтерского учета стали регулироваться федеральным законодательством — Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее — Закон о бухучете). Этот Закон, действующий на протяжении уже более десятилетия и, разумеется, претер-

¹ См. об этом: Хозяйственное право: Учебник. Т. 2 / Отв. ред. В. С. Мартемьянов. — М.: БЕК, 1994, с. 292.

певший некоторые изменения, определяет организацию и ведение бухгалтерского учета, закрепляет определенные требования к бухгалтерской отчетности. Вряд ли можно говорить о том, что данный Закон совершенен, однако длительный срок его "службы" не позволяет настаивать на его полной непригодности.

* * *

▼ Практически через год после принятия Закона о бухучете была разработана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 года (далее – Концепция 1997 года). В ней содержалось указание на то, что данная Концепция определяет "основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране" (п. 2.1).

Важно отметить, что Концепция 1997 года была построена на англо-американской модели финансового учета². Поэтому полезно провести сравнительный анализ систем учета России и США.

• Российский бухгалтерский учет предполагает его государственное регулирование, применительно к которому принято выделять четыре уровня регулирования³.

1. Закон о бухучете, другие федеральные законы [например, глава 26² НК РФ "Упрощенная система налогообложения", Федеральный закон от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ "Об акционерных обществах", Федеральный закон от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", Федеральный закон от 22 апреля 1996 года № 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" (далее – Закон о рынке ценных бумаг)], указы Президента РФ и постановления Правительства РФ.

2. Положения по бухгалтерскому учету. В соответствии с п. 1 ст. 5 Закона о бухучете общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляет Правительство РФ, которое возложило задачу обеспечивать это руководство на Министерство финансов РФ (п. 5.2.21 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации⁴). Минфин РФ утверждает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету: в частности, Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98)⁵, Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94)⁶.

Помимо Минфина РФ подобными полномочиями в силу ст. 43 Закона о рынке ценных бумаг обладает и Федеральная служба по финансовым рынкам (ФСФР), которая утверждает положения и правила учета и отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, деятельности саморегулируемых организаций профессиональных участников рынка ценных бумаг. Это, например, Порядок осуществления деятельности по управлению ценными бумагами (приказ ФСФР от 3 апреля 2007 года № 07-37/пз-н), Положение о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг (приказ ФСФР от 10 октября 2006 года № 06-117/пз-н).

3. Методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные им акты. Это наиболее многочисленная группа актов, в которую входят План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности, сельском хозяйстве и др. отраслях; методические указания, инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчетности и т. д. В настоящее время действуют несколько сотен документов, как носящих нормативный характер, так и содержащих разъяснения по вопросу их применения, в которых затрагиваются вопросы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Это, например, План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению⁷, приказ Минфина РФ от 28 ноября 1996 года № 101 "О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами", Методические рекомендации по заполнению форм отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг⁸.

² Международные стандарты финансовой отчетности / М. А. Вахрушина и др. — М.: Омега-Л, 2006, с. 12-13.

³ Подробнее см.: Система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // <http://www.gaar.ru/biblio/gaar-ias/strategi/026.asp>.

⁴ Утверждено постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 года № 329.

⁵ Утверждено приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 года № 60н.

⁶ Утверждено приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 года № 167.

⁷ Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н.

⁸ Утверждены распоряжением ФКЦБ от 14 августа 2002 года № 991/р.

4. Рабочие документы конкретной организации. К этим актам в силу п. 3 ст. 5 Закона о бухучете отнесены акты, необходимые для ведения бухгалтерского учета и отчетности, которые самостоятельно разрабатываются и используются организациями (с учетом структуры, отрасли и других особенностей деятельности организации).

- Американский финансовый учет и отчетность регулируются принципиально иным образом. Законодательной основой служат несколько законов (прежде всего, Закон о ценных бумагах и Закон о фондовых биржах). Но поскольку США входят в семью стран общего права, правила финансового учета и отчетности создаются и судебными прецедентами; кроме того, учитываются деловые обыкновения.

Однако в наибольшей степени на финансовый учет и отчетность влияют GAAP (Generally Accepted Accounting Principles — общепринятые принципы учета), которые упоминаются в каждом отчете аудитора США (далее — US GAAP)⁹. Сложность их применения состоит в том, что не разработан документ, в котором бы эти принципы были собраны воедино.

Основные стандарты финансового учета и отчетности формулируются SEC (Securities Exchange Commission — Комиссией по ценным бумагам), которая предъявляет определенные требования к финансовой отчетности компаний, акции которых будут котируются или уже котируются на фондовых биржах, то есть участников рынка ценных бумаг. Вместе с тем нередко отмечается, что стандарты SEC — это лишь подвид US GAAP. Немаловажно, что изначально SEC делегировала свои полномочия по выработке стандартов финансовой отчетности профессиональным организациям, однако функцию обеспечения выполнения этих стандартов SEC оставила за собой, поэтому только она обладает компетенцией требовать от участников рынка ценных бумаг соблюдения этих стандартов.

Вследствие отсутствия единой концепции учета была создана независимая организация — FASB (Financial Accounting Standards Board — Совет по стандартам финансового учета), разработанные ею положения (FASB Statements) также стали источниками стандартов финансовой отчетности. С возникновением FASB связывают разработку Концептуальной основы финансового учета, где была предпринята попытка унифицировать основополагающие принципы финансового учета. Именно FASB Statements, основывающиеся на Концептуальной основе, формируют общепринятые принципы финансового учета и отчетности — US GAAP. Помимо носящих официальный характер FASB Statements подразделения FASB издают и другие акты, оказывающие влияние на формирование US GAAP: это интерпретации¹⁰ (FASB Interpretations) и технические бюллетени (FASB Technical Bulletins), которые предшествуют FASB Statements или поясняют их.

Кроме названных существуют и иные акты различных бухгалтерских ассоциаций и небухгалтерских объединений, не носящие обязательного характера.

Таким образом, для России характерны: высокая степень государственного вмешательства, значительная унифицированность процесса учета, большой массив нормативных правовых и нормативных актов, регулирующих этот процесс. Для США — весьма невысокая степень государственного вмешательства при заметной роли различных профессиональных саморегулируемых организаций, практически отсутствие законодательной базы при существовании общепринятых принципов и значительном разнообразии стандартов и требований, предъявляемых к финансовой отчетности.

Особенность российского бухгалтерского учета — его приближенность к налоговому учету, который в качестве самостоятельного вида длительное время не выделялся. Это означает, что стандарты бухгалтерского учета в большей степени ориентированы на удовлетворение нужд государственного контроля в виде налоговых органов. Данная особенность уходит корнями в эпоху плановой экономики, в условиях которой бухгалтерский учет требовал строгого соблюдения ряда формализованных правил, при том что целью бухгалтерского учета было не формирование информации для принятия инвестиционных и других управленческих решений, а лишь сохранение социалистической собственности, выполнение плана и сохранение себестоимости продукции.

Иначе обстоит дело в США. Прежде всего необходимо подчеркнуть, что финансовый учет представляет собой один из подвидов учета: помимо него существует, в частности, управленческий, налоговый учет, учет в некоммерческих организациях. То есть налоговый учет в США является самостоятельным (и не основным) подвидом учета, базируясь при этом на положениях и принципах финансового учета.

Следовательно, вполне объяснимы и другие принципиальные отличия в сущности российской и американской учетных систем.

⁹ Существуют также общепринятые принципы учета Великобритании — UK GAAP.

¹⁰ Термин "интерпретация" происходит от лат. interpretation — истолкование, объяснение.

Бухгалтерский учет в России сегодня понимается как "упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций" (п. 1 ст. 1 Закона о бухучете). Совсем по-иному определяется финансовый учет в США: это процесс, заканчивающийся изготовлением финансовой отчетности, которая "должна помочь реальным и потенциальным инвесторам, кредиторам и другим ее пользователям в определении сумм и сроков инвестиций, будущих поступлений денежных средств от дивидендов или процента, выручки от продаж, размера и срока погашения платежей за ценные бумаги или по ссудам"¹¹.

Очевидно, что российский бухгалтерский учет трактуется в действующем законодательстве как система действий или процесс, тогда как при определении финансового учета в США основной акцент приходится не на процесс, а на результат учета – финансовую отчетность (это предопределило использование общего термина – "финансовый учет и отчетность").

Согласно п. 1 ст. 4 Закона о бухучете этот Закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами РФ. Вместе с тем пп. 2 и 3 данной статьи предусматривают исключения из общего правила и предоставляют, например, гражданам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, возможность вести учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством РФ.

Подобные положения предусмотрены и в п. 2.4 Концепции 1997 года. Они отражают правило, согласно которому в США ведение финансового учета в соответствии с требованиями US GAAP обязательно для компаний, акции которых котируются на фондовом рынке. Для всех остальных компаний следование US GAAP – добровольный процесс, они могут не соблюдать US GAAP как при ведении самого финансового учета, так и при подготовке собственно финансовой отчетности.

Итак, российский бухгалтерский учет понимается как процесс, хотя его цель прямо в п. 1 ст. 1 Закона о бухучете не определена (по сути, она подменена нацеленностью на формальное документирование установленной законом информации). Но в этом Законе перечислены задачи бухгалтерского учета, которые, конечно, не исправляют существующую ситуацию, но хотя бы несколько нивелируют ее.

В п. 3 ст. 1 Закона о бухучете к задачам бухгалтерского учета отнесены:

– 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 пользователям (инвесторам, кредиторам и др.);

– обеспечение информацией для контроля за соблюдением законодательства РФ 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 деятельности организации и выявление резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Придание в системе учета США значимости именно результату учета – финансовой отчетности (о чем уже упоминалось), а не процессу учета, приводит к тому, что в пособиях по финансовому учету и отчетности цели формулируются, как правило, только в отношении финансовой отчетности.

Сопоставляя обозначенные в Законе о бухучете задачи бухгалтерского учета и цели финансовой отчетности в США, состоящие в обеспечении полезной информацией реальных и потенциальных инвесторов, кредиторов и других ее пользователей для принятия решений об инвестировании, кредитовании и др., нельзя не заметить, что первая задача российского бухгалтерского учета приближена к целям финансовой отчетности (хотя цель результата бухгалтерского учета – бухгалтерской отчетности (глава III Закона о бухучете) вовсе не упоминается в Законе). Вместе с тем две последующие из названных в Законе задач вовсе сопоставимы с целями финансовой отчетности, поскольку в системе учета США такие задачи соответствуют скорее управленческому учету.

¹¹ Так определены цели финансовой отчетности в SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts – положение о концепциях финансового учета). (Хендриксен Э. С., ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. под ред. Я. С. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997, с. 86 // Цит. по: Пономарев В. А. Сравнительный анализ основных принципов бухгалтерского учета в России и США // <http://eup.ru/Documents/2006-07-04/3F046-1.asp>).

Попытка сформулировать цель бухгалтерского учета предпринята в разделе 3 Концепции 1997 года, где установлены положения о формировании информации для внешних и внутренних пользователей.

В отношении внешних пользователей цель бухгалтерского учета определялась как формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной для широкого круга заинтересованных пользователей при принятии решений. Под заинтересованными пользователями понимались "лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию".

В отношении внутренних пользователей цель бухгалтерского учета определена несколько иным образом и состоит в том, чтобы формировать информацию, полезную руководству для принятия управленческих решений.

Сказанное свидетельствует о том, что Концепцией 1997 года предполагалось "изменение курса" системы бухгалтерского учета с перестановкой приоритетов, где главная роль отводилась именно результату \Rightarrow отчетности (хотя в Концепции употребляется термин "информация"), которая полезна широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии ими инвестиционных и иных решений, а также внутренним пользователям. Но отграничение управленческого учета от финансового Концепция 1997 года не предусматривала.

Вместе с тем в Концепции специально указывалось, что интересы налоговой системы рассматриваются в качестве одних из многих интересов, определяющих содержание и представление информации в бухгалтерском учете. При этом подчеркивалось, что в отношении этих интересов "задача бухгалтерского учета ограничивается лишь подготовкой данных о деятельности организации, на основе которых и из которых возможно сформировать показатели, необходимые для осуществления налогообложения" (п. 4.2).

Цель учета и отчетности традиционно признают основой, на которой и базируются принципы учета и отчетности.

Российский бухгалтерский учет, как уже указывалось, не имеет легальной цели; за ним можно признавать лишь направленность на полное и достоверное отражение информации о деятельности организации. При таком ограниченном понимании цели бухгалтерского учета, в отсутствие легальной цели у бухгалтерской отчетности (как результата бухгалтерского учета) и в условиях более чем подробной государственной регламентации процедуры бухгалтерского учета, достаточно сложно сформулировать основные принципы данного учета. В этих условиях, как обычно подчеркивается в литературе, российский бухгалтерский учет попросту заимствовал некоторые принципы учета из зарубежного (американского) опыта, которые в Законе о бухучете вовсе не выделены.

Противоположная ситуация с финансовым учетом и отчетностью в США, цель которых \Rightarrow создание условий принятия эффективных решений на базе финансовой отчетности. Исходя из этой цели, носящей определяющий характер, формируются принципы, а также характеристики, методики и стандарты финансового учета и отчетности. Так, учитывая необходимость финансовой отчетности различным группам пользователей, US GAAP определяют стандартные формы финансовой отчетности в зависимости от того, какая информация требуется каждой из них.

К основным принципам американского финансового учета и отчетности относят, в частности, принципы начисления, соответствия, полного раскрытия информации, требования определения соотношения "издержки \Rightarrow выгода", существенности, консерватизма (осмотрительности). Существуют и иные принципы финансового учета и отчетности, в том числе, например, принцип преобладания содержания над формой, который редко выделяют специально как являющийся очевидным для финансового учета и отчетности в США. В Концепции 1997 года принципы бухгалтерского учета и отчетности не выделены и не обособлены в соответствующий раздел, а разбросаны по различным разделам.

Следующей по важности частью общепризнанных принципов являются характеристики информации, содержащейся в финансовой отчетности. В п. 6.1 Концепции 1997 года упоминаются уместность, надежность и сравнимость. В США же выделяют четыре характеристики: релевантность, достоверность, сопоставимость и последовательность.

Немалый интерес в рамках настоящей статьи представляют положения Концепции о составе информации, формируемой в бухгалтерском учете.

В разделе 5 Концепции было установлено, что в отношении внутренних пользователей содержание, порядок формирования и способы предоставления информации, формируемой в бухгалтерском учете, определяются руководством организации (п. 5.2).

Совершенно иное предусматривалось Концепцией в отношении внешних пользователей. Концепция устанавливала, что информация о бухучете складывается из следующих видов информации.

- О финансовом положении организации, которое определяется существующими в ее распоряжении ресурсами, структурой источников этих ресурсов, ликвидностью и платежеспособностью. Данная информация формируется в виде бухгалтерского баланса.

К элементам информации о финансовом положении организации отнесены:

имущество $\&$ хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем;

кредиторская задолженность $\&$ существующее на отчетную дату обязательство организации, явившееся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, расчеты по которому должны привести к оттоку ресурсов, от коих ожидалась экономическая выгода;

капитал $\&$ остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности.

- О финансовых результатах деятельности организации, требующих оценки потенциальных изменений в ресурсах, которые, вероятно, будет контролировать организация в будущем, при прогнозировании способности вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов при обосновании эффективности использования организацией дополнительных ресурсов. Данная информация обеспечивается главным образом отчетом о прибылях и убытках.

К элементам информации о финансовых результатах деятельности организации причислены:

доходы $\&$ увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников;

расходы $\&$ уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений вследствие изъятий собственников.

- Об изменениях в финансовом положении организации, что дает возможность оценить инвестиционную, финансовую и операционную деятельность организации в отчетном периоде. Данная информация обеспечивается отчетом о движении денежных средств и является производной от элементов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Резюмируя сказанное, можно утверждать, что Концепция 1997 года воссоздала в самом общем виде основы американской системы финансового учета и отчетности. Но если в некоторых случаях можно констатировать достаточную адекватность воспроизведения американского опыта, то в других заимствование носило выборочный характер, некоторые понятия наполнялись иным содержанием и т. д.



Учитывая, что выбор системы учета, аналогичной американской, нигде не пояснялся, интересно оценить последствия избранного курса для российской системы учета, что и заставляет обратиться к одной из старейших классификаций систем учета, предусматривающей три модели учетных практик: англо-американскую, континентальную и южно-американскую.

Англо-американская модель нацелена на создание условий удовлетворения потребностей мелких и средних инвесторов в условиях высокоразвитых фондовых рынков (Великобритания, США, Голландия). Этой модели присущи:

- ✓ значительная роль фондового рынка в привлечении капитала;
- ✓ необходимость информации для внешних пользователей $\&$ обычно инвесторов;
- ✓ максимальная степень и качество раскрытия информации;
- ✓ практически отсутствие законодательной регламентации процедуры учета;
- ✓ сравнительно невысокая степень государственного вмешательства при весьма заметной роли профессионального саморегулирования;
- ✓ разделение учета на финансовый, который ориентирован на внешних пользователей; управленческий, ориентированный на внутренних пользователей; и налоговый, имеющий соответствующую специализацию.

Континентальная модель нацелена на создание общедоступной информации для банков, которые осуществляют кредитование и участвуют в управлении кредитуемой организацией (европейские страны, Япония). Для этой модели характерно следующее:

- ✓ основными финансовыми донорами являются банки, удовлетворяющие потребности различных субъектов в капитале;

- ✓ информация необходима для банков как, по сути, внутренних пользователей, участвующих в управлении кредитуемой организацией;
- ✓ качество раскрытия информации существенно ниже, нежели в странах, использующих англо-американскую модель учета;
- ✓ высокая степень государственного вмешательства (например, обязательное применение плана счетов) при небольшой роли профессиональных саморегулируемых организаций бухгалтеров и аудиторов;
- ✓ значительное влияние оказывает необходимость удовлетворения информационных потребностей налоговых и иных государственных органов.

Южно-американская модель сформировалась в условиях инфляционных процессов и ориентирована на нужды государства, прежде всего налоговые. Ее основные признаки:

- ✓ ориентация на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственной власти;
- ✓ высокая степень государственного вмешательства при отсутствии практически профессиональных саморегулируемых организаций бухгалтеров и аудиторов;
- ✓ развитая законодательная регламентация процедуры учета, унифицированность и меньшая сложность отчетности;
- ✓ разработка метода корректировки показателей отчетности с учетом изменения общего уровня цен.

Нередко выделяют и смешанные модели, имеющие значительную национальную специфику: например, исламская модель, сформировавшаяся под влиянием мусульманской религии.

Вероятно, отнесение России ко второй или третьей группе данной классификации способно вызвать определенную дискуссию, однако бесспорно то, что она однозначно не может быть отнесена к странам, использующим первую «англо-американскую» модель.

Таким образом, становится очевидным, что разработка Концепции 1997 года является собой банальный образец традиции слепого копирования зарубежного опыта без учета возможности его применения в условиях российской действительности: следование англо-американской модели учетной практики подразумевает не совершенствование российской системы бухгалтерского учета, а переход на принципиально иную систему учета.

▼ В 1998 году Правительство РФ утвердило Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности¹² (далее «Программа 1998 года»). В ней вовсе не упоминалась Концепция 1997 года и была сформулирована новая цель реформы учетной системы: "приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности".

Достижение поставленной цели предполагалось посредством решения ряда задач, к которым относились:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

В рамках Программы 1998 года были определены и основные направления реформы (раздел II).

Во-первых, предполагалось совершенствование законодательства, регулирующего бухгалтерский учет и формирование соответствующих стандартов. Кроме того, предусматривалась разработка методического обеспечения «инструкций, методических указаний, комментариев. Это направление предполагало внесение соответствующих изменений и дополнений в Закон о бухучете. Главная цель реформирования «разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, приведение их в соответствие с международными стандартами, внедрение последних в практику».

Во-вторых, Программа 1998 года предполагала решить вопрос "переориентации нормативного урегулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность". Иными словами, сместить акцент с процесса на результат учета «бухгалтерскую отчетность».

¹² Утверждена постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года № 283.

В-третьих, одновременно с совершенствованием нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, осуществляемого органами государства, подчеркивалась необходимость "органичного сочетания нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями".

В-четвертых, поскольку цель реформирования — приведение российской системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами, планировалось усиление международного сотрудничества в данной сфере.

Указание в Программе 1998 года на международные стандарты финансовой отчетности заставляет обратиться к рассмотрению того, что в ней понимается под этими стандартами.

Разработка международных учетных стандартов предполагает их унификацию на международном уровне. Ее осуществлением занимаются несколько организаций.

Прежде всего, это, конечно, Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) — организация, целью деятельности которой является разработка и публикация МСФО — Международных стандартов финансовой отчетности.

Среди организаций, занимающихся проблемами учета в международном аспекте, содействием стандартизации учета на национальном и международном уровне, следует упомянуть Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН, созданную в 1982 году и взаимодействующую с ООН, КМСФО.

В рамках Европейского Союза гармонизация учета осуществлялась посредством выпуска соответствующих Директив Совета Министров ЕС, являющихся основой европейского законодательства в области учета и отчетности. В 1995 году, установив, что Директивы не соответствуют международным стандартам (результатом чего стала необходимость для транснациональных компаний подготавливать два вида финансовой отчетности, что весьма затратно и при этом "может приводить в замешательство инвесторов"), Европейский Союз принял решение о постепенном переходе на МСФО — стандарты, разрабатываемые КМСФО. Этот процесс предполагал последовательное устранение различий между Директивами и МСФО. Для содействия работе КМСФО, внесения изменений в Европейские Директивы по учету, а также разработки руководств по применению МСФО была создана Европейская совещательная группа по финансовой отчетности (European Financial Reporting Advisory Group).

Упомянутая SEC — организация, чья юрисдикция распространяется на все компании, продающие ценные бумаги в США, — также объявила о поддержке КМСФО в качестве разработчика унифицированных стандартов финансовой отчетности (1996 г.). Впоследствии SEC опубликовала концепцию по использованию МСФО, где предпринималась попытка определить условия, в которых иностранные компании — участники финансового рынка США могли бы представлять свою финансовую отчетность, подготовленную по МСФО, без приведения ее в соответствие с US GAAP.

Другая называвшаяся ранее организация — FASB длительное время рассматривалась как потенциальный конкурент КМСФО в разработке международных стандартов финансовой отчетности (американская система учета является одной из ведущих в мире). Однако в 2002 году КМСФО и FASB пришли к соглашению о сотрудничестве с целью обеспечения полной совместимости стандартов в ближайшем будущем и координации своей работы по разработке стандартов финансовой отчетности. Кстати, сегодня отмечается ускорение процессов конвергенции между US GAAP и МСФО, в результате чего появилось несколько новых МСФО.

Таким образом, проблемами унификации учета и отчетности в международном аспекте занимается достаточное большое число организаций.

Из текста Программы 1998 года не следует со всей очевидностью, что реформирование российского бухгалтерского учета и отчетности предполагает переход на стандарты, разрабатываемые КМСФО¹³. Однако некоторые основания для такого вывода можно усмотреть в предпоследнем абзаце раздела II Программы и п. 17 Плана мероприятий по реализации Программы 1998 года, предполагающего вступление в КМСФО.

¹³ Более того, даже и впоследствии, в 2004 году решение об использовании МСФО не было очевидным. Как подчеркивает Л. З. Шнейдман, еще в тот период "обсуждались и другие варианты. Всерьез рассматривались американские стандарты, особенно среди представителей нефтяного бизнеса и других добывающих отраслей". — См.: С принятием нового закона революции в бухгалтерском учете не произойдет (интервью с Л. З. Шнейдманом) // Российский налоговый курьер, 2008, № 8.

Подготовка МСФО осуществляется в несколько этапов, включая публикацию проекта стандарта для выявления мнения заинтересованных лиц. Окончательно утвержденным текстом стандарта МСФО признается текст, опубликованный КМСФО на английском языке¹⁴.

Особой значимостью применительно к МСФО обладают Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности¹⁵ (Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements), оформленные в виде самостоятельного документа. Концептуальные основы не являются стандартом (и если какие-нибудь положения стандартов противоречат Концептуальным основам, то применяются положения стандарта, хотя в будущем планируется целенаправленно снижать число таких расхождений) и не содержат обязательных требований. Но Концептуальные основы определяют базовые положения: цели финансовой отчетности, качественные характеристики, обеспечивающие полезность информации, содержащейся в финансовой отчетности, элементы финансовой отчетности, а также положения, лежащие в основе их признания и оценки.

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности исходят из следующего посыла: цель финансовой отчетности состоит в том, чтобы обеспечить широкий круг пользователей информацией о финансовом положении, финансовых результатах и изменениях финансового положения компании для принятия эффективных экономических решений¹⁶. Это та же цель, которая характеризует американскую финансовую отчетность. И в качестве общих принципов подготовки отчетности в Концептуальных основах называются фактически те же виды принципов, допущений и характеристик, которые рассматривались применительно к американской модели учета (например, метод начисления, допущение непрерывной деятельности организации, надежность, релевантность и достоверность информации и проч.) и имеют схожее содержание.

Таким образом, содержание Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчетности отражает сущность МСФО, которые базируются на единой цели составления финансовой отчетности и общих основах ее подготовки. Вследствие этого эффективная реализация стандартов МСФО (переход на МСФО) предполагает "увязку" основ национального учета прежде всего с Концептуальными основами, которые и создадут условия для результативного использования МСФО.

Серьезным изъяном Программы 1998 года (и Концепции 1997 года) является отсутствие указания на цель бухгалтерского учета и отчетности, что не только необычно для программного документа, но что обращает внимание В. Котов¹⁷, не только не создает условий для "переориентации нормативного урегулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность", но и не позволяет образовать эффективную учетную систему, где именно цель определяет принципы, методы и характеристики учета.

Отсутствие указания на цель учета и отчетности лишает Программу 1998 года права претендовать на роль не только базиса для реформы бухгалтерского учета и отчетности, но и концептуальной основы для подготовки финансовой отчетности. Формируемые на основе данной Программы положения, по сути, представляют собой очередной колосс на глиняных ногах.

▼ По итогам шестилетней работы в условиях действия Программы 1998 года и утвержденных положений (стандартов) бухгалтерской отчетности был разработан и одобрен приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 года № 180 новый документ «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее «Концепция 2004 года»). В разделе 1 данной Концепции отмечались изменения, предопределенные Программой 1998 года, и выявленные недостатки.

Действительно, сегодня налоговые органы перестали быть единственным реальным пользователем бухгалтерской отчетности¹⁸ и бухгалтерский учет уже не отождествляется с налоговым. Однако "в большинстве случаев отчетность составляется не в целях удовлетворения интересов широкого круга пользователей в информации, необходимой им для принятия экономических решений, а для

¹⁴ Важно отметить, что в 2001 году на смену прежнему правлению КМСФО — IASC (Board of the International Accounting Standards Committee) пришло новое правление — IASB (International Accounting Standards Board). И теперь термином МСФО охватываются как принятые до этого момента стандарты — IAS (International Accounting Standards), сохраняющие силу и предполагающие их совершенствование, так и новые стандарты — IFRS (International Financial Reporting Standards).

¹⁵ Они были одобрены КМСФО в 1989 году.

¹⁶ Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, § 12. — См.: Выявление препятствий в законодательстве Российской Федерации для применения МСФО. Отчет. — М.: Институт экономики переходного периода, 2007, с. 11–12.

¹⁷ Котов В. В. О некоторых проблемах регулирования бухгалтерского учета // СПС "КонсультантПлюс".

¹⁸ См.: Финансовый учет: важное дело или обуза бухгалтеру? // <http://www.financial-lawyer.ru/newsbox/138-222.html>

формального исполнения требований законодательства в части порядка составления и представления отчетности"¹⁹.

Существование ряда проблем не отрицают и разработчики Концепции 2004 года, подчеркивая, что "сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации".

Обозначенные в Концепции 2004 года проблемы предлагалось решить путем следования нескольким направлениям.

- Первое – повышение качества информации (раздел 2.1).



Раскрывая потенциал данного направления Концепции 2004 года, хотелось бы опереться на позицию, излагаемую И. Р. Сухаревым и О. А. Сухаревой²⁰, которые исходя из того, что к признакам юридического лица гражданское право относит обособленность принадлежащего ему имущества, авторы делают следующее заключение: "Без бухгалтерского учета информация о таком имуществе отсутствует, т. е. отсутствует главный признак юридического лица, и тем самым даже факт его существования ставится под сомнение. Кроме того, необходима информация о том, какие юридические права и обязательства по заключенным и неисполненным договорам имеет юридическое лицо на данный момент времени. Без такой информации невозможно осуществление многих гражданско-правовых и административных действий, связанных с изменением имущественного статуса-кво юридического лица"²¹.

Из сказанного авторы делают вывод о том, что первоочередная цель бухгалтерского учета состоит в имущественной идентификации юридического лица [цель именно бухгалтерского учета, а не отчетности(!)], и в связи с этим пишут следующее: "Речь идет не об оценке финансового положения или о результатах финансовой деятельности. Такая информация не нужна для имущественной идентификации. Этот... учет должен быть намного проще того, что сейчас требуют российские ПБУ. Фактически он сводится к учету имеющегося на праве собственности имущества, имущественных прав и обязательств юридического лица. Информация о доходах, расходах, прибыли, капитале, об изменениях в финансовом положении, о денежных потоках и других традиционных объектах бухгалтерского учета не нужна! Даже традиционный метод двойной записи для ... учета не обязателен, а может применяться по усмотрению организации, если ей так удобнее"²².

Соглашаясь с подобными суждениями, отмечу, что у ряда организаций (и в первую очередь у так называемых субъектов малого предпринимательства) действительно нет нужды в ведении "сложной" бухгалтерии и подготовке финансовой отчетности. Возложение на них такого бремени приводит и, конечно, будет приводить далее к отмечаемым в Концепции 2004 года необоснованному увеличению затрат этих организаций на ведение бухгалтерского учета, а отсюда и стремлению их снизить путем формального подхода к подготовке "ненужной" документации, и проч. В силу сказанного правила ведения бухгалтерского учета для подобных организаций должны быть максимально упрощены, а требование предоставления периодической бухгалтерской отчетности упразднено (речь идет, конечно, не о налоговой отчетности). Требование составления бухгалтерской отчетности в таких организациях может быть обусловлено лишь специальным основанием: реорганизация или ликвидация организации, возбуждение процедуры банкротства, представление доказательств в судебный процесс, применение обеспечительных мер, например арест имущества и т.п. Ведение учета имеет место в организациях, деятельность которых требует подготовки финансовой отчетности для целей ознакомления с ней любых заинтересованных лиц (это, например, лица, упоминаемые в ст. 16 Закона о бухучете: акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств). Как говорилось ранее, здесь речь идет уже о цели не бухгалтерского учета, а финансовой отчетности, которая состоит в обеспечении широкого круга пользователей информацией о финансовом положении, финансовых

¹⁹ Основные положения регулирования составления и представления финансовой отчетности // Новая бухгалтерия, 2006, выпуск № 12.

²⁰ Сухарев И. Р., Сухарева О. А. Что такое официальный бухгалтерский учет? // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2007, № 1.

²¹ Там же.

²² Там же.

результатах и изменениях финансового положения компании для принятия эффективных экономических решений.

Следовательно, для подготовки финансовой отчетности названных организаций будет явно недостаточно тех данных, которые позволяют осуществить "имущественную идентификацию" юридического лица. Необходимо учесть такой уровень, который позволит составить соответствующую финансовую отчетность. И в этих условиях следует согласиться с выводом: "Для того, чтобы регулировать формирование и представление финансовой отчетности, необходим другой набор нормативных требований, у которого другие цели и другой предмет. Предметом требований по финансовой отчетности ... должна быть только финансовая отчетность, но никак не учет. Орган, принимающий эти стандарты, не оглядывается на правила ... бухгалтерского учета и от них никак не зависит. Он лишь принимает во внимание факт, что существует такой источник получения информации для финансовой отчетности"²³.

Таким образом, подобные организации осуществляют учет в более "масштабной форме": они не могут ограничиваться ведением бухгалтерского учета для "имущественной идентификации", но могут использовать его данные наряду с другой информацией, формируемой для подготовки финансовой отчетности.

Здесь же, вероятно, следует сказать и об управленческом учете, целью которого признается обеспечение руководства организации информацией для принятия управленческих решений. Учитывая, что подобная отчетность составляется исключительно для "внутреннего пользования", определять критерии и стандарты такой отчетности может только сам ее потребитель — управляющий, учредитель и проч. Таким образом, данные бухгалтерского учета и здесь могут быть положены в основу составления управленческой отчетности наряду с другой необходимой для принятия соответствующего решения информацией.

Нельзя обойти вниманием и применение бухгалтерского учета для целей предоставления соответствующей отчетности государственным органам, например налоговым, таможенным. Такого рода отчетность предполагает использование информации, формируемой в бухгалтерском учете, посредством ее корректировки согласно требованиям, предъявляемым налоговым, таможенным законодательством.

Итак, для реализации первого направления Концепции 2004 года (повышения качества информации) было бы уместно предусмотреть самостоятельное регулирование:

— ведения бухгалтерского учета (без использования МСФО) путем введения унифицированных форм и установления требования о подготовке и представлении бухгалтерской отчетности лишь в специально названных случаях (в частности, в случае реорганизации или ликвидации организации);

— финансового учета и отчетности (в соответствии с МСФО);

— подготовки управленческой отчетности (которая предоставляется исключительно для внутренних пользователей, в силу чего ее составление и предоставление определяется именно этими лицами);

— подготовки отчетности для налоговых, таможенных целей (в соответствии со специальными правилами на основании данных бухгалтерского учета).

К сожалению, анализ положений Концепции 2004 года свидетельствует о формировании несколько иного подхода. Констатируя, что бухгалтерский учет создает информационную базу для подготовки различных видов отчетности, Концепция предполагает ведение бухгалтерского учета и подготовку индивидуальной бухгалтерской отчетности по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО, а впоследствии планируется переход на составление ее непосредственно по МСФО. Консолидированная финансовая отчетность будет представляться по МСФО. Управленческая отчетность должна составляться по правилам, которые определяет самостоятельно хозяйствующий субъект. Налоговая — на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете путем ее корректировки по правилам налогового законодательства.

Таким образом, из сказанного можно заключить, что Концепция 2004 года, по сути, ориентирует российскую систему учета на следование МСФО (кроме, пожалуй, управленческого учета). Затратность и обременительность такого подхода для организаций, нуждающихся только в "имущественной идентификации" (например, упомянутых "субъектов малого предпринимательства"), очевидны, при том что выбор такого подхода какими-либо серьезными причинами не обусловлен.

• Второе направление — создание инфраструктуры применения МСФО, что представляет собой необходимое условие их широкого применения (раздел 2.2 Концепции 2004 года).

²³ Сухарев И. Р., Сухарева О. А. Указ. соч.

Для того чтобы обеспечить использование хозяйствующими субъектами данных стандартов (МСФО), в Концепции 2004 года предлагается ввести законодательное признание МСФО в России; разработать процедуру одобрения МСФО, включая их разъяснения; разработать порядок официального перевода МСФО на русский язык и проч.

Верность избрания тактики законодательного признания МСФО вызывает серьезные сомнения. Это обусловлено тем, что МСФО, по сути, есть продукт обобщения мировой практики в области учета и представляют собой не застывший блок нормативов-постулатов, а достаточно динамично развивающуюся систему стандартов. МСФО носят исключительно рекомендательный характер, и в случае противоречия национальных стандартов МСФО предполагается предложение гармонизации национальных стандартов с МСФО, но не обязывание к этому.

При этом МСФО не могут быть отнесены к международным договорам, требующим ратификации, вследствие чего не подлежат законодательному признанию. Стандарты финансовой отчетности представляют собой нормативы, но не правовые нормы, следовательно, содержащие их акты могут рассматриваться как нормативные акты (акты, содержащие норматив), но не как нормативные правовые акты, относящиеся к источникам права.

Таким образом, нет никаких оснований для старательно пропагандируемого "встраивания" МСФО в российскую правовую систему. Стремление же разработчиков Концепции 2004 года придать МСФО больший вес и обязательность могло бы быть реализовано более адекватным образом.

Вместе с тем сказанное не означает, что применение МСФО должно быть лишено законодательных предпосылок: представляется правильным создание не только организационных, но и законодательных основ применения МСФО (и проекта закона "О консолидированной финансовой отчетности", который будет рассматриваться далее, для реализации этой задачи было бы явно недостаточно) направление \Rightarrow изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности (раздел 2.3 Концепции 2004 года).

Несмотря на заложенную в Концепции 2004 года идею о необходимости всеохватывающего законодательного регулирования бухгалтерского учета, разработчики Концепции решили не исключать фактор влияния негосударственных организаций на формирование стандартов финансовой отчетности.

Как уже указывалось, международная практика допускает, что регулирование учета и отчетности в одних случаях осуществляется исключительно государственными органами, в других \Rightarrow саморегулируемыми профессиональными организациями, в третьих \Rightarrow путем использования смешанного варианта.

В России функции регулирования всегда были прерогативой государства, но в Концепции появилось указание на необходимость создания такой модели бухгалтерского учета и отчетности, в рамках которой было бы достигнуто "разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности)". С учетом этого предлагалось распределить функции регулирования между органами государственной власти и профессиональным сообществом.

Между тем даже поверхностный анализ возможностей профессионального сообщества свидетельствует о том, что Концепция 2004 года предполагает лишь минимальную передачу ему функций регулирования. Иными словами, роль негосударственных профессиональных организаций принципиально иная, нежели та, которую играют такие организации, например, в США.

- Четвертое и пятое направления \Rightarrow усиление контроля качества бухгалтерской отчетности (раздел 2.44 Концепции 2004 года) и "существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности". Оба этих направления Концепции 2004 года не представляют интереса в рамках данной работы (хотя они, бесспорно, значимы), а потому не будут здесь рассматриваться.

Концепция называет МСФО в качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности. Вместе с тем, как и ранее Программа 1998 года, Концепция 2004 года не указывает, что следует понимать под используемым в ней понятием "МСФО", тогда как уточнение международных стандартов, переход на которые планируется, безусловно, необходимо.



Данную потребность подробно обосновывает В. Гетьман: "Дело в том, что ... на Западе уже в 1990 гг. появилось наряду с ним (понятием "МСФО". \Rightarrow *M. P.*) и понятие "МСФО для организаций и учреждений государственного сектора (МСФО ГС)", которые, как известно, разрабатывает и утверждает для данного сектора МФБ (Международная федерация бухгалтеров), а не Совет по МСФО. В последние годы бывшее

понятие "МСФО" трансформировалось в новое понятие « "полные МСФО". Они адресованы, как правило, публичным и другим общественно значимым компаниям. Такое изменение их названия обусловлено тем, что для малых и средних предприятий уже создан проект отдельных МСФО, окончательный вариант которых Совет по МСФО предполагает утвердить во второй половине 2008 г. ... Вместе с тем на Западе после 2005 г. появилось еще одно понятие "МСФО-ЕС". Данные стандарты отличаются от "полных МСФО" тем, что в них отсутствуют нормы и требования, не прошедшие процедуру признания со стороны ЕС. Заметим, что компании стран ЕС, входящие в листинги расположенных там фондовых бирж, должны представлять свою финансовую отчетность, составленную в соответствии "МСФО-ЕС"... В 2007 г. на Западе возникло новое понятие "отчетность, адекватная (эквивалентная) МСФО". Дело в том, что процесс конвергенции МСФО и US GAAP, о котором упоминалось ранее, не решит всех проблем. Часть различий между этими двумя системами останется. Учитывая данное обстоятельство, Европейская Комиссия уполномочила CERS (Комитет европейских органов регулирования ценных бумаг) провести анализ соответствия национальных стандартов отдельных стран МСФО, в частности США, Японии и Канады. Комитет, изучив ситуацию и исходя из потребностей финансовых рынков ЕС, и прежде всего его инвесторов, сделал вывод, что отчетность компаний этих стран, составленная по своим национальным стандартам, может быть признана эквивалентной МСФО, но при одном условии: при наличии в ней дополнительных раскрытий отклонений от МСФО. Это дает возможность компаниям указанных стран при размещении своих ценных бумаг представлять на фондовые рынки ЕС отчетность, "эквивалентную МСФО". Подобное послабление, по всей видимости, явилось одной из причин, побудивших США сделать встречные шаги. Комиссия по ценным бумагам США 15 ноября 2007 г. приняла решение, согласно которому иностранные компании, зарегистрированные в США, впредь могут представлять свою финансовую отчетность, составленную по МСФО, без расчета в формат US GAAP. Более того, в США изучают вопрос о возможности предоставления в будущем и американским публичным компаниям права составлять свою отчетность по МСФО и направлять ее на отечественный фондовый рынок"²⁴.

С учетом всего сказанного можно согласиться с резолюцией зарубежных экспертов, которые по результатам анализа Концепции 2004 года (наряду с Программой 1998 года) сделали заключение о том, что принципы составления отчетности, положенные в основу этих концепций, "представляют несомненный практический интерес, но не могут претендовать на роль теоретической основы современного бухгалтерского учета. Более того, даже возможность их применения в качестве концептуальной основы для составления финансовой отчетности не выглядит бесспорной"²⁵.

В 2004 году на рассмотрение в Государственную Думу РФ был внесен проект федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности".

Консолидированная отчетность долгое время была понятием, характерным преимущественно для американской системы учета. Именно в условиях специфики англо-американской модели учета, нацеленной на удовлетворение интересов мелких и средних инвесторов в условиях высокоразвитых фондовых рынков, важное значение приобрела финансовая информация, подготавливаемая в отношении не одного юридического лица, а холдинга, корпорации.

Действительно, необходимость принятия эффективного инвестиционного решения зачастую не позволяет ограничиваться анализом финансовой отчетности одного юридического лица. А применительно к транснациональной корпорации, имеющей большое количество дочерних компаний и филиалов за рубежом, исследование отчетности только в отношении "материнской" компании может вовсе ввести в заблуждение лиц, использующих эту отчетность. Поэтому именно консолидированная отчетность, требующая соблюдения ряда специальных принципов и стандартов, которые позволяют учесть все необходимые аспекты, отражает существующее положение вещей и создает условия для принятия соответствующего экономического решения.

Осознание значимости консолидированной финансовой отчетности для получения финансовых ресурсов, например, в виде кредитов, инвестиций и проч. привело к активизации работы по созданию предпосылок применения в России стандартов, разрабатываемых КМСФО. Проект закона о

²⁴ Гетьман В. Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет, 2008, № 3.

²⁵ Со ссылкой на документы FASB об этом пишет В. Котов. — См.: Котов В. В. Указ. соч.

консолидированной финансовой отчетности предусматривал общие требования к составлению, предоставлению и публикации консолидированной финансовой отчетности по МСФО по группам организаций, которые определяются в соответствии с требованиями МСФО.

В ч. 2 ст. 1 указанного документа такая отчетность (для целей данного законопроекта) определялась как "систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения рассматриваемых в целях составления данной отчетности как единый хозяйствующий субъект в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) организации, других организаций, иностранных организаций". Предполагалось его распространение на кредитные и иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Установив, что консолидированная отчетность и содержащиеся в ней сведения не подлежат использованию в целях налогового контроля, проект закона о консолидированной финансовой отчетности в ст. 3 "Составление консолидированной финансовой отчетности" предусматривал следующие правила:

– консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО;

– консолидированная финансовая отчетность организации составляется наряду с бухгалтерской отчетностью этой организации, составляемой в соответствии с Законом о бух-учете;

– на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом КМСФО в порядке, установленном Правительством РФ, с учетом требований законодательства Российской Федерации. Признанные МСФО и Разъяснения МСФО подлежат официальному опубликованию на русском языке.

Несмотря на прогнозы о скором вступлении в силу проекта закона о консолидированной финансовой отчетности, после его принятия Государственной Думой во втором чтении и подготовки к третьему чтению (в 2005 г.) проект так и не был принят. Основной причиной называлось отсутствие официального перевода текста МСФО на русский язык²⁶.

Общая, скорее положительная оценка проекта закона о консолидированной финансовой отчетности ничуть не препятствует указанию на то обстоятельство, что в современных условиях данный проект утрачивает значение акта, создающего общие основы следования МСФО. Это объясняется тем, что консолидированная финансовая отчетность – только один из видов финансовой отчетности, подготавливаемой в соответствии с МСФО. Вследствие этого закон, устанавливающий основы ее подготовки и публикации, теряет позиции первоосновы применения МСФО.

Таким образом, необходим самостоятельный закон, определяющий общие основы подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО, в котором бы закреплялись основополагающие принципы²⁷.

* * *

Центральный в рамках данной работы объект критического анализа – подготовленный Министерством финансов РФ совместно с Министерством экономического развития и торговли РФ, Министерством юстиции РФ, Федеральной службой государственной статистики с участием Центрального банка РФ проект федерального закона "О бухгалтерском учете" (далее – Проект).

После прохождения всех необходимых согласований Проект был направлен на экспертизу в Совет при Президенте Российской Федерации по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства (далее – Совет по кодификации).

Сразу следует оговориться, что, подготавливая для Совета по кодификации отрицательное экспертное заключение на представленный Проект, я сочла возможным ограничиться сравнительно небольшим кругом основополагаю-

²⁶ См. об этом: Развитие российской системы бухгалтерского учета ориентировано на МСФО (интервью А.С. Бакаева) // МСФО: Практика применения (<http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/01/int160107bakaev.pdf>).

щих замечаний. Эти замечания отражены в окончательном Экспертном заключении Совета по кодификации, который данный Проект не поддержал²⁸.

Вместе с тем проведенный анализ положений Проекта требовал доведения до сведения общественности его недостатков. Это и послужило основанием для опубликования данной работы.

● В пояснительной записке к Проекту (далее – «пояснительная записка») указано, что он разработан с целью устранения устаревших норм, неэффективных положений и пробелов Закона о бухучете, выявленных в результате анализа практики его применения.

Исходя из этого основная идея законопроекта состоит в приведении норм Закона, регулирующих систему бухгалтерского учета, в соответствие с изменившимися экономическими условиями деятельности экономических субъектов таким образом, чтобы данная система обеспечивала формирование и раскрытие надежной и полезной информации о финансовом положении этих субъектов, финансовом результате их деятельности и изменениях в их финансовом положении.

Итак, в качестве основной идеи Проекта в пояснительной записке называется только совершенствование системы бухгалтерского учета. Однако последующее указание на цель формирования и раскрытия информации о финансовом положении субъектов, финансовом результате их деятельности и изменениях в их финансовом положении (то есть цель финансовой отчетности) свидетельствует о том, что разработчики Проекта затруднялись в формулировании цели, не проводя различий между целями бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Еще больше интригуют результаты анализа содержания Проекта, демонстрирующие несколько иную нацеленность его регулирования, нежели названа в пояснительной записке к нему.

Действительно, в главе I "Общие положения" (ст. 1–4) и главе II "Общие требования к бухгалтерскому учету" (ст. 5–12, 15–18), в главе IV "Заключительные положения" (ст. 28–29) Проекта содержатся положения, определяющие организацию и ведение бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами.

В ст. 13 "Общие требования к бухгалтерской отчетности" и ст. 14 "Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности" Проекта изложены нормы, призванные, по всей видимости, установить некоторые требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вместе с тем глава III Проекта решает еще одну глобальную задачу: определяет порядок регулирования бухгалтерского учета (но не финансовой отчетности) соответствующими органами – федеральными органами, саморегулируемыми и иными организациями. В главе III "Регулирование бухгалтерского учета" (ст. 19–27) не только поименованы органы государственного и негосударственного регулирования бухгалтерского учета, но и предпринята попытка определить их компетенцию в области регулирования бухгалтерского учета (разработка и утверждение национальных и отраслевых стандартов, про-

²⁷ Подобное мнение высказывается, например, в отчете: Выявление препятствий в законодательстве Российской Федерации для применения МСФО / Институт экономики переходного периода. – М., 2007, с. 39 (<http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/basics/research/>).

²⁸ В соответствии с поручением Правительства РФ от 21 мая 2008 года данный проект был отправлен на доработку с учетом предложений и замечаний Совета по кодификации.

грамм и т. д.), порядок взаимодействия, общие принципы регулирования бухгалтерского учета.

Таким образом, в Проекте предпринята попытка, как и в действующем Законе о бухучете, одновременно регулировать и процесс бухгалтерского учета, и отчетности (весьма поверхностно и фрагментарно) в саму отчетность. Однако характерной его чертой является то, что в целом Проект имеет два магистральных направления правового регулирования в сфере бухгалтерского учета, устанавливая, во-первых, порядок ведения бухгалтерского учета и, во-вторых, организацию регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Отрицательные последствия такого непродуманного объединения в одном законе двух различных областей регулирования будут раскрыты далее.

● Примечательно, что и действующий Закон о бухучете предусматривает положения о регулировании бухгалтерского учета, но они сосредоточены в одной статье в ст. 5.

Совершенно по-иному решен вопрос регулирования бухгалтерского учета в главе III Проекта.

К органам регулирования бухгалтерского учета отнесены органы государственного учета: в силу п. 2 ст. 21 Проекта это уполномоченный федеральный орган и органы, которым федеральными законами предоставлено право регулировать бухгалтерский учет. Помимо этого ст. 24 Проекта предусматривает образование при уполномоченном федеральном органе Комитета по стандартам бухгалтерского учета, задачей которого является проведение экспертизы национальных стандартов и проектов разъяснений национальных стандартов.

Кроме того, Проект предполагает передачу ряда функций по регулированию негосударственным организациям, круг которых в итоге оказывается необычайно широк. Согласно п. 3 ст. 21 к органам негосударственного регулирования отнесены: (1) саморегулируемые организации, в том числе предпринимателей, аудиторов; (2) иные некоммерческие организации, "преследующие цели развития бухгалтерского учета".

Прежде всего, вызывает вопрос полное "отстранение" Правительства РФ от участия в регулировании организации и ведения бухгалтерского учета. Критические замечания заслуживает и упомянутая множественность организаций регулирования бухгалтерского учета, которая не только не позволит обеспечить единую логику и понятийный аппарат разрабатываемых актов, но и создаст условия для многочисленных коллизий между ними, а также приведет к неоправданному росту затрат бюджетных средств на координацию действий множества органов негосударственного и государственного регулирования. Но еще более серьезно замечание о том, что в предлагаемой Проектом системе "утверждает программу государственный орган, а ее исполнение зависит от представления проектов стандартов негосударственными органами, причем ни один из них не отвечает за исполнение программы, так же как и государственный орган. Таким образом, вероятность неисполнения программы разработки стандартов увеличивается в сравнении с существующими правилами".²⁹ Резюмируя, следует поддержать вывод о том, что положения Проекта в данной части "являются дискуссионными и не содержат предложений, которые

²⁹ Смирнов Е. Е. Стране нужен новый и более эффективный закон о бухучете // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2007, № 2.

объективно позволяли бы повысить качество бухгалтерского учета"³⁰. Кроме того, хотелось бы подчеркнуть, что анализ этих положений не позволяет согласиться с содержащимися в пояснительной записке к проекту утверждениями о том, что предлагаемый порядок регулирования обеспечит "единство и непротиворечивость системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, целенаправленность ее развития".

● То обстоятельство, что Проект объединил, по сути, две самостоятельные сферы правового регулирования, привело к тому, что в качестве субъектов регулирования, на которых распространяется действие законопроекта, выступает значительный круг лиц.

Это органы государственной власти и местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, адвокаты и нотариусы, филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и представительства (п. 1 ст. 2 Проекта).

Указанные лица обозначены в п. 1 ст. 3 специально изобретенным для этого термином "экономический субъект" $\&$ термином, введение которого в пояснительной записке ничем не обосновано (хотя сложно придумать аргументы, оправдывающие его введение) и содержание которого вовсе не раскрыто. Определяет содержание данного термина простое перечисление субъектов регулирования законопроекта, причем к организациям отнесены не только организации в прямом значении этого слова, но и лица, под категорию организаций никак не подпадающие: физические лица, органы государственной власти и органы местного самоуправления, адвокаты и нотариусы и проч.

Оставляя без комментариев указанное терминологическое измышление, отмечу, что особое значение данный термин приобретает в условиях действия п. 1 ст. 6 Проекта, предусматривающего, что "экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом", причем в соответствии с п. 3 той же статьи $\&$ начиная с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности.

Таким образом, все упоминаемые лица обязаны вести бухгалтерский учет (1) по правилам российского законодательства (2) после их государственной регистрации. По смыслу изложенных норм Проекта данное правило полностью распространяется, например, на органы государственной власти и местного самоуправления, структурные подразделения организаций, а также межгосударственные и межправительственные организации.

● В ст. 20 Проекта (глава III "Регулирование бухгалтерского учета") было реализовано стремление составить перечень актов, которыми надлежит пользоваться при подготовке бухгалтерской отчетности и которые именуются в этой статье "документами в области бухгалтерского учета". К ним отнесены:

- национальные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- разъяснения национальных и отраслевых стандартов;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;

³⁰ Котов В. В. Указ. соч.

стандарты экономического субъекта.

Примечательно, что МСФО в Проекте вовсе не упоминаются, хотя в ст. 3 "Основные термины, используемые в настоящем Федеральном законе, их определения" содержится дефиниция понятия "международный стандарт", под которым понимается "стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте, независимо от конкретного наименования такого стандарта".

В той же ст. 3 понятие "национальный стандарт" определено как "стандарт бухгалтерского учета, утвержденный уполномоченным федеральным органом", а понятие "отраслевой стандарт" — "стандарт бухгалтерского учета, утвержденный органом государственного регулирования бухгалтерского учета, отличным от уполномоченного федерального органа". Вообще же понятие "стандарт бухгалтерского учета" раскрывается как "документ (инструкция, положение, правила, указания), устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета".

Не предпринимая попыток уточнить действительное значение обозначенных понятий, а также определить, какие из названных стандартов, разъяснений и рекомендаций будут носить обязательный, а какие — рекомендательный характер, нельзя не отметить, что множество организаций, уполномоченных регулировать бухгалтерский учет, и разнообразие принимаемых ими актов неизбежно вызовут трудности, с которыми столкнутся лица, ведущие бухгалтерский учет и составляющие отчетность.

Здесь же подчеркну, что следование МСФО при подготовке финансовой отчетности предполагает составление ее в соответствии со всеми стандартами и интерпретациями КМСФО (и отражение данного факта в самой подготавливаемой отчетности). Вследствие сказанного финансовая отчетность не может отвечать требованиям МСФО, если допущены какие-либо существенные отступления от МСФО, даже и обусловленные национальными стандартами учета. Иначе говоря, наличие национальных стандартов (а здесь еще и отраслевых стандартов), противоречащих МСФО и использованных при подготовке финансовой отчетности, не служит оправданием допущенных организацией отклонений от требований МСФО в отчетности.

В условиях предлагаемого Проектом нормативного массива финансовая отчетность, создаваемая по национальным, отраслевым стандартам, их разъяснениям и проч., вряд ли приблизится к уровню, предъявляемому к ее подготовке МСФО.

● Терминологические экзерсисы, реализованные в Проекте, можно охарактеризовать как весьма смелые. Особого внимания заслуживает понятие "объекты бухгалтерского учета".

Закон о бухучете в действующей редакции относит к объектам бухгалтерского учета: (1) имущество организаций, (2) обязательства организаций; (3) хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (п. 2 ст. 1).

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности выделяют следующие объекты финансовой отчетности:

» активы (контролируемые компанией ресурсы, которые возникли в результате прошлых событий и в связи с которыми ожидается приток экономических выгод в будущем);

» обязательства (существующие обязательства компании, которые появились в результате прошлых событий и в связи с погашением которых предполагается отток ресурсов (экономических выгод) из компании);

» капитал (оставшаяся часть активов компании после вычета всех ее обязательств);

» доходы [увеличение экономических выгод компании в отчетном периоде в форме притока или прироста стоимости активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала (за исключением вкладов собственников)];

» расходы [уменьшение экономических выгод компании в отчетном периоде в форме оттока или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, что проявляется в уменьшении капитала (за исключением выплат собственникам)].

Вместо уточнения и детализации закрепленной в Законе о бухучете (и в целом оправданной) классификации объектов бухгалтерского учета разработки Проекта снова пошли по собственному пути, объединив перечень объектов бухгалтерского учета и объекты финансовой отчетности, составив принципиально иной перечень.

Но прежде чем переходить к перечислению объектов бухгалтерского учета, как они закреплены в Проекте, нужно раскрыть содержание нового понятия, вводимого Проектом: понятия "факт хозяйственной жизни". Под ним понимаются "сделка, событие, операция, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств".

С учетом содержания понятия "факт хозяйственной жизни" перечень объектов бухгалтерского учета, устанавливаемый Проектом (ст. 5), приобретает следующий вид, включая: сделки; события; операции; активы экономического субъекта; обязательства и другие источники финансирования деятельности экономического субъекта; доходы экономического субъекта; расходы экономического субъекта; иные объекты, если это установлено национальными стандартами.

Комментарии, как говорится, излишни и самое мягкое, что можно сказать: его реализация на практике будет серьезно затруднена.

Здесь же следует дать оценку и содержащемуся в п. 2 ст. 3 Проекта положению, согласно которому используемые в законопроекте "институты, понятия и термины гражданского законодательства Российской Федерации, других отраслей законодательства Российской Федерации применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом или принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами". Подобное положение, предоставляющее возможность трактовать понятия гражданского права иным, нежели это допускает гражданское право, образом, недопустимо. Вследствие сказанного представляется верным согласиться с мнением тех экспертов, которые (хотя и по различным основаниям) настаивают на исключении этого положения из Проекта.

● Надо отметить, что Проект широко обсуждается в специальной литературе. И несмотря на утверждение о том, что только на первый взгляд он подвергается жестокой критике, тогда как на самом деле "звучат лишь отдельные замечания"³¹, анализ мнений, высказываемых специалистами в адрес Проекта, свидетельствует как раз об обратном.

Например, в условиях массового несоблюдения действующих ПБУ обычна ссылка на неэффективность контроля и отсутствие действенных санкций за соответствующие нарушения в действующем Законе о бухучете³². Кроме того, отмечается, что нельзя удовлетворяться повышением качества требований « должна быть создана система, позволяющая обеспечить исполнение этих требований»³³.

Вместе с тем Проект, состоящий из 31 статьи, вовсе не предусматривает и даже не упоминает ответственность за нарушение законодательства о бухгалтерском учете.



По этому поводу В. Котов указывает: "...этот тезис имеет особое значение, т. к. мировая практика свидетельствует о том, что недостоверная финансовая отчетность способна служить инструментом широкомасштабного манипулирования на рынке капитала. В условиях глобализации экономики данная проблема приобретает особое значение, что выражается в резком ужесточении уголовной ответственности за нарушения бухгалтерского законодательства. В этом смысле положения Законопроекта не учитывают международных тенденций"³⁴.

Указанные обстоятельства значительно снижают регулятивное значение всего Проекта в целом, поскольку эффективное исполнение обязанностей обеспечивается именно наличием соответствующих мер принуждения к исполнению этих обязанностей. И в отсутствие мер ответственности содержащиеся в Проекте нормы во многом утрачивают свою значимость.

● Думается, что многие из уже обозначенных (а также отмечаемых далее) изъянов Проекта связаны с непониманием разработчиками его целевой направленности.

Уже неоднократно говорилось о необходимости различать не только бухгалтерский учет (являющийся процессом, деятельностью) и финансовую отчетность (представляющую собой результат деятельности по подготовке финансовой отчетности), но и их цели. Цель первого « прежде всего, имущественная идентификация юридического лица; цель второй « обеспечение широкого круга пользователей информацией о финансовом положении, финансовых результатах и изменениях финансового положения компании для принятия эффективных экономических решений.

Наличие различий между бухгалтерским учетом и финансовой отчетностью разработчики Проекта, конечно, признают. Об этом свидетельствует ст. 3, в которой понятия "бухгалтерский учет" и "бухгалтерская (финансовая) отчетность" определены как самостоятельные.

Вместе с тем разработчики Проекта явно не осознали действительных целей бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Это подтверждает содержащееся в пояснительной записке указание на то, что идея и назначение Проекта состоят в регулировании системы бухгалтерского учета для обеспечения

³¹ С принятием нового закона революции в бухгалтерском учете не произойдет (интервью с Л. З. Шнейдманом).

³² См., например: Смирнов Е. Е. Бухучет и отчетность: недостатки действующей системы правового регулирования очевидны // Налогообложение, учет и отчетность в инвестиционной и управляющей компаниях, 2006, № 1.

³³ См., например: Смирнов Е. Е. Стране нужен новый и более эффективный закон о бухучете.

³⁴ Котов В. В. Указ. соч.

формирования и раскрытия информации о финансовом положении субъектов (то есть основополагающей все же признается цель финансовой отчетности). Но еще более значимо то, что в ст. 1, определяющей цели Проекта, указана совсем другая цель – защита прав и законных интересов граждан, организаций и государства (путем установления единых требований к бухгалтерскому учету, а также создания правового механизма регулирования бухгалтерского учета).

Вопрос о защите прав и законных интересов поднимается, как правило, применительно к ситуациям, когда уже допущено нарушение прав или оно предполагается; в нормальных условиях отсутствия какого-либо нарушения обычно говорят о реализации прав и исполнении обязанностей. Из этой посылки можно сделать вывод о том, что разработчики, ставя целью Проекта защитить права и законные интересы граждан, организаций и государства, полагают, что бухгалтерский учет нарушает права последних (?!).

Абсурдность подобного вывода очевидна, как очевидна и необходимость уточнения цели Проекта.

Затруднения с определением целевой направленности Проекта не позволили его разработчикам ни на йоту отойти от действующего Закона о бухучете в части формирования его принципов: как и ранее, принципы российского бухгалтерского учета в Проекте не выделены, что, несомненно, стало одним из препятствий для обновления действительно устаревших положений в системе правового регулирования бухгалтерского учета.

● Проект содержит новеллы, которые получили различные оценки бухгалтерского сообщества. Некоторые из этих новаций стоит рассмотреть подробнее.

Во-первых, хотелось бы коснуться вопроса отмены обязательности второй подписи главного бухгалтера, которая сегодня ставится им на финансовых, кредитных и платежных документах и в отсутствие которой последние считаются недействительными и не подлежат принятию к исполнению.

В литературе высказываются различные мнения в отношении планируемого нововведения.



Одни специалисты уверены, что в подобных условиях всю ответственность за совершенные операции будет нести руководитель организации. Другие утверждают, что отмена второй подписи только на первый взгляд возлагает всю ответственность на руководителя: "учитывая, что власти планируют дополнить Уголовный кодекс РФ новыми нормами, касающимися непосредственно главных бухгалтеров, уровень ответственности не только не снижается, а конкретизируется и обостряется. Отмена второй подписи спровоцирует опасную для главного бухгалтера ситуацию, когда он будет узнавать о совершившихся хозяйственных операциях задним числом"³⁵.

Комментируя данную законодательную новацию, Л. Шнейдман отметил, что неуказание на это положение не есть отмена обязательности второй подписи бухгалтера, поскольку каждая организация может самостоятельно установить обязательность этой подписи. Кроме того, он подчеркнул: "...надо иметь в виду, что речь идет о финансовых и платежно-расчетных документах. Порядок составления и оборота таких документов в большинстве случаев регулируется банковским законодательством. Поэтому если в рамках банковского законодательства будет принято решение о том, чтобы платежно-расчетные документы заверялись двумя подписями, то так оно и будет. Межведомственная рабочая группа сочла, что данный вопрос не является предметом регулирования закона ("О бухгалтерском учете". – М. Р.)"³⁶.

³⁵ Зубарева И. Е. Чем обернется для бухгалтера новый закон о бухгалтерском учете // Новое в бухгалтерском учете и отчетности, 2008, № 4.

Отсюда можно сделать вывод, что при разработке Проекта последствия данной новации спрогнозированы не были, что не прибавляет оптимизма в отношении ее реализации на практике.

Во-вторых, не меньший интерес представляет положение Проекта, предполагающее отказ от унифицированных форм первичных учетных документов.

Как известно, в силу положений действующего законодательства форма первичных документов определяется в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (п. 2 ст. 9 Закона о бухучете) и обязательна для соблюдения (утверждение непосредственно организацией формы первичного документа допустимо только в том случае, если он отсутствует в альбомах).

Проект предусматривает, что все формы первичных учетных документов "утверждает руководитель организации по представлению лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации" (п. 4 ст. 9). При этом п. 2 ст. 9 устанавливает обязательные реквизиты первичного учетного документа, перечень которых в целом соответствует содержащимся в п. 2 ст. 9 Закона о бухучете. Кроме того, планируется, что создаваемый Комитет по стандартам бухгалтерского учета будет разрабатывать определенные рекомендации относительно форм первичной документации.

Таким образом, предлагается более либеральный подход к признанию первичных учетных документов, которые не должны строго соответствовать содержащимся в альбомах формам, а могут представлять собой документы, оформленные в соответствии с общими требованиями, предъявляемыми к форме первичных учетных документов.

Анализируя такой подход, нельзя не заметить, что в условиях закрепления обязательных реквизитов первичного учетного документа и неопределенности статуса разъяснений Комитета по стандартам бухгалтерского учета существует угроза возврата к аналогу альбомов унифицированных форм первичной учетной документации. И все вернется на круги своя.

Впрочем, специалисты высказываются в том духе, что многие организации продолжат пользоваться альбомом унифицированных форм ³⁶ чтобы не тратить время на разработку собственных. При этом выражается уверенность, что впоследствии Минфин РФ сам откажется от этого положения³⁷.

Таким образом, при прогрессивности данного нововведения существует реальная угроза последующего торможения его применения на практике.

Подводя итоги, можно говорить о том, что реформа бухгалтерского учета, наметившаяся фактически с момента принятия Закона о бухучете, демонстрирует метания ее авторов, которые с завидной периодичностью обнаруживают новые направления для ее развития. Конечно, творческие подходы к подготовке концепций и программ не следует огульно порицать, но нельзя не заметить, что за десятилетний срок подготовки реформы потрачены немалые бюджетные средства, тогда как качество предлагаемых новаций оставляет желать много лучшего.

М. РОЖКОВА,
консультант Исследовательского центра

³⁶ Шнейдман Л. Квалифицированный бухгалтер должен предупреждать руководителя о наличии рисков // СПС "КонсультантПлюс".

³⁷ Зубарева И. Е. Указ. соч.