

§ 2 ОБЩИЕ ВОПРОСЫ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

И. В. Ершова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ ЧЛЕНСТВА РОССИИ В ВТО И ТАМОЖЕННОМ СОЮЗЕ¹

***Аннотация:** В статье анализируются основы регулирования бухгалтерского учета в условиях экономической интеграции. На основании анализа соглашений, действующих в рамках ВТО и Таможенного союза сделан вывод о том, что развитие правового регулирования в сфере бухгалтерского учета основано на принципе гармонизации. Показано, что при решении вопросов, относящихся к сфере бухгалтерского учета, государствам-членам ВТО и таможенного союза предлагается опираться на общепринятые в соответствующей стране принципы бухгалтерского учета. Предложено дополнение понятийного аппарата Закона о бухгалтерском учете определением общепризнанных принципов его ведения с системным изложением данных принципов в отдельной главе названного акта. Дана характеристика современной системы правового регулирования бухгалтерского учета в России и основополагающих правил его ведения. Обращено внимание на возрождение понятия «экономический субъект» и хозяйственно-правовое звучание системы объектов бухгалтерского учета. Указана тенденция стандартизации государственного регулирования финансово-правовых областей экономической деятельности. Представлена система негосударственного регулирования бухгалтерского учета, сделан вывод о необходимости саморегулирования данной сферы. На основе анализа законодательства стран таможенного союза (РФ, Республики Казахстан, Республики Беларусь) сделан вывод о том, что в целом правила ведения бухгалтерского учета гармонизированы и позволяют осуществлять деятельность в условиях экономической интеграции. Высказано мнение о том, что трансграничный характер бухгалтерских услуг предопределяет необходимость выработки унифицированных требований к профессии бухгалтера с созданием системы аккредитации.*

***Ключевые слова:** Бухгалтерский учет, Таможенный союз, Всемирная торговая организация, Бухгалтерские услуги, Международные стандарты, Экономический субъект, Аудиторская деятельность, Регистры бухгалтерского учета, Консолидированная бухгалтерская отчетность, Главный бухгалтер*

¹ Данная статья подготовлена в рамках Программы стратегического развития ФГБОУ ВПО Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА); НИР «Государственное регулирование экономической деятельности в условиях членства России в ВТО, Евразийском экономическом сообществе и Таможенном союзе», проект № 2.1.1.1.

Общие вопросы финансового права

В условиях экономической интеграции возрастает необходимость проведения согласованной политики, использования унифицированных либо гармонизированных способов государственного регулирования экономической деятельности. К числу таких способов, несомненно, относится бухгалтерский учет. Кроме того, членство России в международных организациях обострило проблему транспарентности (от фр. *transparent* – прозрачный) применяемых правовых норм. И здесь также бухгалтерский учет призван сыграть немаловажную роль.

Определяя значение бухгалтерского учета, Конституционный Суд РФ указал: *«Бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске, бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя РФ»*¹.

Анализ соглашений и иных документов, действующих в рамках ВТО и Таможенного союза (далее – ТС) показывает, что развитие правового регулирования в сфере бухгалтерского учета основано на принципе *гармонизации*. Так, согласно п.4 ст. XI Марракешского соглашения о создании ВТО (Марракеш, 15 апреля 1994 г.), каждое государство-член «обеспечивает соответствие своих законов, иных нормативных актов и административных

процедур своим обязательствам, вытекающим из прилагаемых Соглашений». Данная обязанность «выражает сущность гармонизации (сближения) национального права участвующих государств с правом ВТО и с правом друг друга. Но результат гармонизации любого вида и в любой форме один и тот же: в национальном праве разных государств возникают нормы близкие, но не одинаковые»².

Содержание национальных актов формируется на основе международных норм и правил. Их значение возрастает на завершающем этапе бухгалтерского учета – при формировании бухгалтерской отчетности.

Важно и то, что при решении вопросов, относящихся к сфере бухгалтерского учета, государствам-членам ВТО и ТС предлагается опираться на *общепринятые в соответствующей стране принципы бухгалтерского учета*.

Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года (ВТО, Уругвайский раунд многосторонних торговых переговоров, 15 апреля 1994 г.) раскрывает содержание понятия *«общепринятые принципы бухгалтерского учета»*, указывая, что данный термин относится к признанным на основе общего согласия или пользующимся существенной признанной поддержкой в стране в данное время нормам в отношении того, какие экономические ресурсы и обязательства должны регистрироваться как активы и пассивы, какие изменения в активах и пассивах должны регистрироваться, каким образом должны измеряться активы и пассивы и изменения в них, какая информация и каким образом должна раскрываться, и какая финансовая отчетность должна быть подготовлена. Эти нормы могут представлять собой как широкие руководящие принципы общего

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. N 4-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной" // 2003. N 15. Ст. 1416.

² Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности в условиях вступления Российской Федерации во Всемирную торговую организацию / Г.К. Дмитриева, И.В. Ершова [и др.]. / под ред. Г.К. Дмитриевой. М., Норма. 2013. С. 37-38.

применения, так и подробные практические методы и процедуры.

Согласно п. 2.2.1.1 Соглашения по применению статьи VI Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года (ВТО, Уругвайский раунд многосторонних торговых переговоров, 15 апреля 1994 г.), издержки обычно рассчитываются на основе учетных документов экспортера или производителя, в отношении которого ведется расследование, при условии, что такие документы *соответствуют общепринятым в экспортирующей стране принципам бухгалтерского учета* и достаточно точно отражают издержки, связанные с производством и продажей данного товара.

Соглашение ТС об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу ТС (Москва, 25 января 2008 г.) содержит следующую дефиницию: "*общепринятые принципы бухгалтерского учета*" - система правил бухгалтерского учета, применяемая в установленном порядке в соответствующем государстве в соответствующий период времени.

На приведенное понятие предлагается опираться при решении конкретных вопросов. Так, согласно названному акту (п. 5 ст. 5), при осуществлении добавлений к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате: а) распределение стоимости предметов, использованных при производстве оцениваемых товаров, должно производиться разумным способом, применимым к конкретным обстоятельствам, в зависимости от имеющихся у декларанта (таможенного представителя) документов и в соответствии с *общепринятыми принципами бухгалтерского учета*.

При определении таможенной стоимости товаров расходы по изготовлению или приобретению материалов, расходы на производство, а также на иные операции, связанные с производством оцениваемых (ввозимых) товаров определяются на основе сведений о производ-

стве оцениваемых (ввозимых) товаров, подтвержденных коммерческими документами производителя, при условии, что такие документы соответствуют *общепринятым принципам бухгалтерского учета, применяемым в стране*, где произведены товары (п. 2 ст. 9).

Согласно Протоколу о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в ТС (Санкт-Петербург, 11 декабря 2009 г.) налоговой базой по НДС при вывозе с территории одного государства - члена ТС на территорию другого государства - члена ТС товаров по договору (контракту) товарного кредита (товарного займа, займа в виде вещей) является стоимость передаваемых (предоставляемых) товаров, отраженная *в бухгалтерском учете* (если она не предусмотрена договором (контрактом) и не указана в товаросопроводительных документах. Аналогично определяется и стоимость товаров, полученных по товарообменному (бартерному) договору (контракту), а также договору (контракту) товарного кредита (товарного займа, займа в виде вещей).

Процитированные правила свидетельствуют о необходимости обращения к сложившимся в России принципам бухгалтерского учета.

Анализ Закона о бухгалтерском учете позволяет говорить о том, что данный акт не содержит такой специальной категории норм, как «*общепризнанные принципы ведения бухгалтерского учета*». В ст. 20 Закона о бухгалтерском учете определены принципы его государственного регулирования, что не является тождественным понятием. В связи с этим, как представляется, *к признанным в РФ принципам ведения бухгалтерского учета следует относить сложившиеся и получившие нормативное правовое закрепление основополагающие правила его ведения*. Такой вывод соответствует пониманию термина «принцип», происходящего от лат. *principium* – начало, основание.

Общие вопросы финансового права

При этом важным видится дополнение понятийного аппарата Закона о бухгалтерском учете определением общепризнанных принципов его ведения с системным изложением данных принципов в отдельной главе названного акта.

Изучение основополагающих правил ведения бухгалтерского учета предопределяет необходимость характеристики системы его нормативного правового регулирования.

В настоящее время в России происходит системное реформирование правовых основ бухгалтерского учета³. Программным документом проводимой реформы является План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности⁴ (далее – План Минфина на 2012 – 2015 г.).

Система правового регулирования бухгалтерского учета в России традиционно складывается из актов нескольких уровней юридической силы, что по нашему мнению относится к принципиальным положениям. Важно, что российский бухгалтерский учет формируется по континентальной (европейской) модели, где, в отличие от британско-американской системы основным источником регулирования бухгалтерского учета является нормативный правовой акт, определяющий обязательные правила ведения учета и составления отчетности.

Первый уровень системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в России представлен законодательством РФ о бухгалтерском учете, что вытекает из п. “р” ст. 71 Конституции РФ. Впервые на законодательном уровне рассматриваемые отношения

были урегулированы Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ “О бухгалтерском учете”⁵.

Закон о бухгалтерском учете, вступивший в силу с 1 января 2013 г., является основой современной системы правового регулирования бухгалтерского учета. Об этом, в частности, свидетельствуют цели рассматриваемого акта: создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета; установление единых требований к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ч. 1 ст. 2 названного закона, его действие распространяется на *экономических субъектов*, перечень которых приведен в указанной статье. Таким образом, Закон о бухгалтерском учете возрождает использовавшийся на ранних этапах формирования предпринимательского законодательства термин «*экономический субъект*». Очевидно, экономический субъект – суть более широкое понятие, чем «хозяйствующий субъект», определенное Федеральным законом от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»⁶. Введение термина «экономический субъект» в финансовое законодательство и доктрину обогащает понятийно-категориальный аппарат отрасли.

Кроме того, установление требования ведения бухгалтерского учета экономическими субъектами подтверждает тезис о применимости рассматриваемого способа государственного регулирования не только в сфере предпринимательской, финансовой, но и в целом экономической деятельности.

Обратим внимание и на то, что обязанность ведения бухгалтерского учета Закон закрепляет за всеми экономическими субъектами. При этом для части из них (индивидуальных предпринимателей; лиц, занимающихся частной практикой и др.) предусматривает изъятие из

³ Подробнее см.: *Ершова И.В.* Бухгалтерский учет: системные изменения правового регулирования // *Право и экономика*. 2012. № 9.

⁴ Утвержден приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440.

⁵ СЗ РФ. 1996. № 48. Ст. 5369. Утратил силу с 1 января 2013 г.

⁶ СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. 1). Ст. 3434.

установленного правила. *Вместе с тем, подпадающим под исключение субъектам следует учитывать правила ряда Соглашений ВТО и ТС, предполагающие обращение к информации, содержащейся в документах бухгалтерского учета.*

К числу объектов бухгалтерского учета экономического субъекта относятся активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы, иные объекты в установленных федеральными стандартами случаях. Отметим, что Закон о бухгалтерском учете перечень объектов расширил (по сравнению с перечнем одноименного закона 1996 г.), ушел от их гражданско-правового понимания как категории «объект гражданских прав» и придал «хозяйственно-правовую» окраску. В этой связи примечательно появление среди объектов бухгалтерского учета *фактов хозяйственной деятельности*. Такое понимание объектов бухгалтерского учета в целом соответствует мировой практике.

К актам первого уровня относится также Федеральный закон от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" (далее – Закон о консолидированной отчетности).⁷ Его принятие направлено на решение задачи создания инфраструктуры применения Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

Второй уровень системы правового регулирования бухгалтерского учета на протяжении ряда лет был представлен положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ)⁸.

Закон о бухгалтерском учете предусмотрел модернизацию сложившейся системы ПБУ. Вводится понятие стандарта бухгалтерского учета (от англ. *standard* – установленный об-

разец, норма) – документа, устанавливающего минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы его ведения. Обращает на себя внимание закрепленная за стандартами задача определения минимально необходимых требований к бухгалтерскому учету со стороны государства. Также отметим, что стандарты как документы бухгалтерского учета находят широкое применение в зарубежной практике его регулирования.

Закон о бухгалтерском учете предусматривает принятие стандартов нескольких видов. К рассматриваемому уровню правового регулирования относятся два из них – федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета. Используя императивный метод правового регулирования, закон устанавливает общее правило обязательности применения указанных стандартов. Заметим, что система обязательных федеральных стандартов как нормативных правовых актов, принимаемых уполномоченными органами исполнительной власти, складывается в смежных с бухгалтерским учетом сферах – аудиторской, оценочной. *Как представляется, можно говорить о тенденции – стандартизации государственного регулирования финансово-правовых областей экономической деятельности.*

Закон о бухгалтерском учете подробно регламентирует предмет регулирования федеральных стандартов. В частности, ими будут определяться объекты бухгалтерского учета, допустимые способы их денежного измерения; требования к учетной политике, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете; план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения; состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности,

⁷ СЗ РФ. 2010. N 31. Ст. 4177.

⁸ О действующей системе ПБУ см.: Российское предпринимательское право / отв. ред. И.В. Ершова, Г.Д. Отнюкова. 4-е изд. М., Проспект. 2012. С. 754-755; Ершова И.В. Предпринимательское право. М., Юриспруденция. 2012. С. 380.

Общие вопросы финансового права

а также состав приложений к ним и др.

Помимо общих, федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету организаций бюджетной сферы, а также правила бухгалтерского учета отдельных видов экономической деятельности. Что же касается отраслевых стандартов, то их задача – закрепить особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. *Таким образом, в стандартах должна найти детальное отражение система правил ведения бухгалтерского учета.*

Функция утверждения федеральных и в пределах его компетенции отраслевых стандартов бухгалтерского учета закреплена законом за уполномоченным федеральным органом (Минфином России)⁹. Центральный банк РФ разрабатывает и утверждает отраслевые стандарты, обобщает практику их применения.

Важно, что до утверждения соответствующих стандартов, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные до дня вступления в силу Закона о бухгалтерском учете (действующая система ПБУ).

Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при Минфине России создан *Совет по стандартам бухгалтерского учета*. Также предусмотрено функционирование *субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета*, к полномочиям которого отнесена разработка проектов федеральных стандартов, проведение их публичного обсуждения и др. К числу субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета отнесены *саморегулируемые организации* (далее – СРО), в том числе

СРО предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, а также ассоциации, союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Отметим, что система негосударственного профессионального регулирования сложилась и в зарубежных странах. К примеру, в США действует Совет по разработке стандартов бухгалтерского учета (FASB), в Великобритании – Комитет по бухгалтерским стандартам (ASC), в Швеции – Совет по бухгалтерским стандартам (BFN), в Японии – Институт дипломированных общественных бухгалтеров (JICPA).

Особо следует сказать о международных стандартах бухгалтерского учета, применение которых, согласно Закону о бухгалтерском учете, является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта.

МСФО (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) представляют собой набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.¹⁰

Отметим, что международные стандарты бухгалтерского учета, являясь основой для разработки федеральных стандартов (ранее – ПБУ), в России напрямую не используются

⁹ См.: Приказ Минфина России от 11 марта 2013 г. N 26н "Об утверждении Правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, за исключением программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора" // РГ. 2013. N 97.

¹⁰ С 1973 по 2001 гг. МСФО разрабатывал Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (Board of the International Accounting Standards Committee, IASC,) и выпускал их под названием International Accounting Standards, IAS). В 2001 г. IASC реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB), который в апреле 2001 г. принял (адаптировал) существовавшие IAS и продолжил работу, выпуская вновь создаваемые стандарты под названием International Financial Reporting Standards, IFRS. Подробнее см: *Борисов А.Н.* Комментарий к Федеральному закону от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности" (постатейный). М., Деловой двор. 2011.

в качестве документов регулирования бухгалтерского учета. Вместе с тем, российским законодательством предусмотрено обязательное применение МСФО для составления консолидированной отчетности¹¹. В связи с этим можно согласиться с высказанным в литературе мнением о том, что международные стандарты составляют второй уровень системы регулирования отношений в сфере бухгалтерского учета¹².

Важно, что *применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов закреплено в качестве одного из принципов регулирования бухгалтерского учета Законом о бухгалтерском учете*. Адаптация российских стандартов бухгалтерского учета к МСФО представляется важнейшим механизмом гармонизации правил учета и отчетности, что является фактором, способствующим экономической интеграции.

Отметим, что к задачам субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета относится обеспечение соответствия проекта федерального стандарта международному стандарту. В числе функций Минфина России, Центрального Банка РФ, а также субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета – участие в разработке международных стандартов.

Помимо МСФО, к международно-признанным правилам в рассматриваемой сфере относятся общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) – стандарты бухгалтерского учета, применяемые, например, в США (US GAAP), в Великобритании (UK GAAP). Бухгалтерский

учет указанных стран формируется по британско-американской модели, что проявляется и в принципиальных положениях его ведения¹³.

Третий уровень системы правового регулирования бухгалтерского учета в настоящее время составляют методические указания, рекомендации, инструкции. Согласно Закону о бухгалтерском учете, рекомендации принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Используя диспозитивный метод правового регулирования, Закон о бухгалтерском учете указывает, что рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе (ч.6 ст. 21). Функция разработки и принятия рекомендаций закреплена за субъектом негосударственного регулирования бухгалтерского. Представляется возможным сделать вывод о том, что по своей природе документы, обозначенные как рекомендации, не могут быть квалифицированы в качестве нормативных правовых актов.

Четвертый уровень представлен локальными нормативными актами, принимаемыми организацией и формирующими, в том числе, ее учетную политику. Закон о бухгалтерском учете вводит понятие «стандарты экономического субъекта», предназначение которых – упорядочение организации и ведения бухгалтерского учета.

Обратим внимание на то, что государственное регулирование бухгалтерского учета осуществляется с использованием всех методов правового воздействия, применяемых в финансовом праве.

Построение и ведение бухгалтерского

¹¹ О консолидированной отчетности подробнее см.: Российское предпринимательское право / отв. ред. И.В. Еришова, Г.Д. Отнюкова. 4-е изд. М., Проспект. 2012. С. 765-767; Еришова И.В. Предпринимательское право. М., Юриспруденция. 2012. С. 368.

¹² Правовые основы бухгалтерского учета. Учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. М., Проспект. 2010. С.39.

¹³ Подробнее см.: Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. М., Кнорус. 2005. С. 81, 135.

Общие вопросы финансового права

учета осуществляется организациями по определенным правилам¹⁴, закрепленным в источниках его правового регулирования.

К числу основополагающих, принципиальных правил бухгалтерского учета, закрепленных законом, представляется возможным отнести следующие.

Правило *непрерывности* ведения, согласно которому бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности организации в результате ее реорганизации или ликвидации.

Ведение бухгалтерского учета посредством *двойной записи* (иное может быть установлено федеральными стандартами).

Денежное измерение объектов бухгалтерского учета в валюте РФ. По общему правилу, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту РФ.

Инвентаризация активов и обязательств, случаи, сроки и порядок проведения которой, а также перечень подлежащих инвентаризации объектов определяются экономическим субъектом. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами. Отметим, что в настоящее время случаи обязательного проведения инвентаризации установлены рядом законов¹⁵.

Правило *документирования* хозяйственных операций, согласно которому каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документов, обязательные реквизиты которых установлены ст. 9

Закона о бухгалтерском учете.

Отказавшись от ранее действовавшего требования применения унифицированных форм, Закон о бухгалтерском учете установил, что формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Лишь для организаций государственного сектора формы первичных учетных документов устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Согласно информации Минфина России¹⁶, обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы). Кроме того, порядок подписания документов, которыми оформляются операции с денежными средствами, продолжает регулироваться нормативными правовыми актами (в частности, Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12 октября 2011 г. N 373-П, Положением о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденным Банком России 19 июня 2012 г. N 383-П).

Правило регистрации, согласно которому данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах (от лат. *registrum* – список, перечень чего-либо). Закон устанавливает запрет на пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, тем

¹⁴ Подробнее см.: *Ершова И.В.* Бухгалтерский учет по новым правилам // *Право и экономика*. 2012. № 10; *Шишкоедова Н.Н.* Новый закон "О бухгалтерском учете". М., Налоговый вестник. 2012.

¹⁵ См., например: ст. 561 ГК РФ, Федеральный закон от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)", Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. N 40-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций" и др.

¹⁶ Информация Минфина РФ от 4 декабря 2012 г. N ПЗ-10/2012 "О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

самым развивая правило *сплошной регистрации*. Указывается также на необходимость хронологической и (или) систематической группировки объектов бухгалтерского учета при их регистрации.

Ранее в практике ведения бухгалтерского учета, наиболее распространенной являлась журнально-ордерная форма счетоводства,¹⁷ на базе которой и формировались регистры. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете, формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. При этом императивно закреплен *перечень обязательных реквизитов регистров* (ст. 10).

Для организаций государственного сектора формы регистров бухгалтерского учета устанавливаются бюджетным законодательством РФ.

Учитывая тенденции перехода к электронному документообороту, Закон о бухгалтерском учете определяет возможность составления документов на бумажном носителе и (или) в форме электронного документа, подписанного электронной подписью.

Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь Законом о бухгалтерском учете (ст. 8), федеральными и отраслевыми стандартами. До принятия соответствующих стандартов

¹⁷ Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства утверждена Минфином СССР 7 марта 1960 г. Следует учитывать также Письмо Минфина РФ от 24 июля 1992 г. N 59 "О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях" // Финансовая газета. 1992. № 34. Отметим, что ранее применялась и мемориально-ордерная форма счетоводства, введенная в хозяйственный оборот письмом Наркомфина СССР от 24 января 1946 г. № 60.

действует ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"¹⁸ (далее – ПБУ 1/2008).

Следует отметить, что ПБУ 1/2008 предусматривает ряд положений, которые в зарубежной практике бухгалтерского учета относят к *основным правилам его ведения*. В частности, ПБУ 1/2008 содержит правила, которые можно разделить на две группы: допущения (допущения) и требования.

В качестве *допущений* названы имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенности фактов хозяйственной деятельности. К *требованиям*, соблюдение которых должны обеспечивать учетная политика, относятся требования полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности.

Характеристика основополагающих положений ведения бухгалтерского учета была бы неполной без обращения к законодательству стран ТС (Республика Беларусь, Республика Казахстан), где также нашли отражение принципиальные нормы и правила.

Так, Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-ХП «О бухгалтерском учете и отчетности» в ст. 8 закрепляет следующие правила ведения бухгалтерского учета: непрерывность, ведение учета в белорусских рублях, составление документов бухгалтерского учета на русском или белорусском языках, обособленный учет собственных активов, своевременная регистрация, отдельный учет текущих затрат с капитальными и финансовыми вложениями. В качестве допущения обозначено требование временной определенности хозяйственных операций. В других статьях названного закона регламентируется порядок:

а) составления первичных учетных документов (по общему правилу они составля-

¹⁸ Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н // БНА. 2008. N 44.

Общие вопросы финансового права

ются по типовым формам и при отсутствии таковых – самостоятельно разрабатываются организациями) и регистров бухгалтерского учета (формы регистров самостоятельно разрабатываются организациями с соблюдением законодательных требований);

б) определения первоначальной стоимости активов и обязательств и их переоценки;

в) проведения инвентаризации, в том числе случаи ее обязательного проведения.

В ст. 5 Закона Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» определены принципы ведения бухгалтерского учета – численность и непрерывность.

Характеристика системы бухгалтерского учета, приведенная в ст. 6 указанного акта, основана на требованиях адекватности и подкрепления бухгалтерских записей оригиналами первичных документов; сплошном учете всех операций и событий, их хронологической и своевременной регистрации; соответствии данных синтетического и аналитического учета; ведения учета методом двойной записи на государственном и (или) русском языках.

Названным Законом Республики Казахстан регламентируется также составление бухгалтерской документации, в том числе первичных документов и регистров бухгалтерского учета. Аналогично законодательству Республики Беларусь предусмотрено утверждение форм первичных документов либо требований к ним уполномоченными органами. Напомним, что такое правило действовало ранее и в России.

В целом сравнительный анализ системы нормативного правового регулирования, а также важнейших правил ведения бухгалтерского учета России и ее ближайших экономических партнеров позволяет говорить о высокой степени гармонизации норм рассматриваемой сферы.

Важно отметить, что Закон о бухгалтерском учете 2011 года впервые в российской

практике его регулирования предусмотрел *квалификационные требования* к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета (наличие высшего образования; наличие определенного стажа работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики), а также предусмотрел, что дополнительные профессиональные требования могут устанавливаться другими федеральными законами.

Указанным квалификационным требованиям должны соответствовать главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в следующих организациях: открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов. Главный бухгалтер кредитной организации и главный бухгалтер некредитной финансовой организации должен отвечать требованиям, установленным Центральным банком РФ.

Обратим внимание на то, что входящие в данный перечень организации согласно ст. 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»¹⁹ подлежат ежегодной обязательной аудиторской проверке, что подтверждает их публичную значимость и унификацию законодательных

¹⁹ СЗ РФ. 2009. N 1. Ст. 15.

подходов государственного регулирования экономической деятельности.

Установление квалификационных требований к профессии бухгалтера является правилом, активно применяемым мировой практикой. Так, Закон о дипломированных общественных бухгалтерях Японии 1948 г. предусмотрел проведение специального экзамена для зарегистрированных бухгалтеров, которые имели как минимум три года практического опыта. В Швеции квалификация уполномоченного присяжного бухгалтера-аудитора присваивается после получения соответствующего высшего образования и пятилетней практической подготовки. Во Франции бухгалтер-эксперт должен: быть не моложе 25 лет, сдать соответствующий экзамен по бухгалтерскому делу, экономике и юриспруденции (или иметь диплом соответствующей специальности), написать теоретическую работу и др.²⁰

Согласно Закону Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» на должность главного бухгалтера организации публичного интереса²¹ назначается профессиональный бухгалтер, т.е. физическое лицо, имеющее сертификат профессионального бухгалтера и являющееся членом профессиональной организации. Сертификат, выдаваемый организацией по сертификации, удостоверяет профессиональную квалификацию бухгалтера.

Следует также отметить, что Минфин РФ предполагает уделять большое внимание развитию бухгалтерской профессии. В частности, в Плане Минфина РФ на 2012-2015

годы – развитие системы профессиональной аттестации бухгалтеров на основе стандартов Международной федерации бухгалтеров; введение системы ежегодного повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета.

Кроме того, как представляется, повышению уровня профессионализма бухгалтеров могло бы способствовать их объединение в саморегулируемые организации. Разработка предложений по развитию саморегулирования в сфере оказания бухгалтерских услуг – также одна из задач, намеченных уполномоченным органом. Напомним, что в смежных с бухгалтерским учетом сферах – аудиторской и оценочной деятельности – опыт саморегулирования уже существует и развивается.²²

Повышение профессионализма бухгалтеров видится особенно важным в силу того, что оказание данных услуг приобретает трансграничный характер. Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в ТС (Санкт-Петербург, 11 декабря 2009 г.) определяет *"бухгалтерские услуги"* как услуги по постановке, ведению, восстановлению бухгалтерского учета, составлению и (или) представлению налоговой, финансовой и бухгалтерской отчетности. *В связи с этим представляется необходимым выработка унифицированных требований к профессии бухгалтера с созданием системы аккредитации. В дальнейшем целесообразно было бы принятие Соглашения о взаимном признании аккредитации органов по сертификации профессиональных бухгалтеров в рамках ТС.*

В заключении представляется возможным сделать вывод о том, что российское законодательство о бухгалтерском учете развивается в русле общемировых тенденций.

²⁰ Подробнее см.: Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. М., Кнорус. 2005. С. 103, 113-114, 157

²¹ К организациям публичного интереса по общему правилу относятся финансовые организации, акционерные общества, организации недропользователи, организации с долей участия государства в уставных капиталах, государственные предприятия основанные на праве хозяйственного ведения.

²² Подробнее см.: Ершова И.В., Ершов А.А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. М., Юриспруденция. 2011. С. 89-124.

Общие вопросы финансового права

В перспективе этому будет способствовать принятие федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, разработанных на основе МСФО. В стандартах должны найти отражение и детализацию основные правила ведения бухгалтерского учета. Что же касается принципов его ведения, то их целесообразно изложить четко и системно в соответствующей главе Закона о бухгалтерском учете. При этом нормы соответствующего законодательства стран ТС в целом гармонизированы и позволяют осуществлять деятельность в условиях экономической интеграции.

Библиография

1. Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (постатейный). М., Деловой двор. 2011.
2. Ершова И.В. Бухгалтерский учет: системные изменения правового регулирования // Право и экономика. 2012. № 9.
3. Ершова И.В. Бухгалтерский учет по новым правилам // Право и экономика. 2012. № 10.
4. Ершова И.В., Ершов А.А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. М., Юриспруденция. 2011.
5. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. М., Кнорус. 2005.
6. Правовое регулирование внешнеэкономической деятельности в условиях вступления Российской Федерации во Всемирную торговую организацию / Г.К. Дмитриева, И.В. Ершова [и др.]. / под ред. Г.К. Дмитриевой. М., Норма. 2013.
7. Российское предпринимательское право / отв. ред. И.В. Ершова, Г.Д. Отнюкова. 4-е изд. М., Проспект. 2012. Ершова И.В.

- Предпринимательское право. М., Юриспруденция. 2012.
8. Правовые основы бухгалтерского учета. Учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. М., Проспект. 2010.
 9. Шишкоедова Н.Н. Новый закон «О бухгалтерском учете». М., Налоговый вестник. 2012.

References

1. Borisov A.N. Kommentarii k Federal'nomu zakonu ot 27 iyulya 2010 g. N 208-FZ «O konsolidirovannoi finansovoi otchetnosti» (postateinyi). M., Delovoi dvor. 2011.
2. Ershova I.V. Bukhgalterskii uchet: sistemnye izmeneniya pravovogo regulirovaniya // Pravo i ekonomika. 2012. № 9.
3. Ershova I.V. Bukhgalterskii uchet po novym pravilam // Pravo i ekonomika. 2012. № 10.
4. Ershova I.V., Ershov A.A. Pravovoe regulirovanie auditorskoi deyatelnosti v Rossiiskoi Federatsii. M., Yurisprudentsiya. 2011.
5. Mazurenko A.A. Zarubezhnyi bukhgalterskii uchet i audit. M., Knorus. 2005.
6. Pravovoe regulirovanie vneshneekonomicheskoi deyatelnosti v usloviyakh vstupleniya Rossiiskoi Federatsii vo Vsemirnuyu torgovuyu organizatsiyu / G.K. Dmitrieva, I.V. Ershova [i dr.]. / pod red. G.K. Dmitrievoi. M., Norma. 2013.
7. Rossiiskoe predprinimatel'skoe pravo / отв. ред. I.V. Ershova, G.D. Otnyukova. 4-e izd. M., Prospekt. 2012. Ershova I.V. Predprinimatel'skoe pravo. M., Yurisprudentsiya. 2012.
8. Pravovye osnovy bukhgalterskogo ucheta. Uchebnik / отв. ред. E.Yu. Gracheva, E.I. Arefkina. M., Prospekt. 2010.
9. Shishkoedova N.N. Novyi zakon «O bukhgalterskom uchete». M., Nalogovyi vestnik. 2012.