

БУХГАЛТЕРСКОЕ ПРАВО КАК ИННОВАЦИОННЫЙ ЭЛЕМЕНТ РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ ПРАВА

© 2008 г. С. Г. Чаадаев¹, М. В. Чадин², В. В. Котов³

Значение информации в рыночной экономике настолько велико, что в конституциях стран, основой которых является экономика, в качестве основного права закрепляется право на свободный поиск, получение, передачу, производство и распространение информации. Рынок входит в основы конституционного строя России, а существование рынка обеспечивает бухгалтерский учет и финансовую отчетность. Поэтому в целях надлежащего функционирования рынка на ряд его участников может быть возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета и предоставлению отчетности, а широкому кругу пользователей финансовой информации должно быть предоставлено право доступа к указанной отчетности.

Более того, в ряде стран Западной Европы, таких как Франция и Бельгия, получила распространение концепция бухгалтерского права, представляющая несомненный интерес для развития российской правовой науки.

Собственность, в особенности высокодоходная и ликвидная, находящаяся на территории государства, является объектом всеобщего пристального внимания. Риск лишить такой собственности (государственной, муниципальной либо акционированной, ставшей частной), например в результате банкротства или потери контрольного пакета акций и иных волевых действий, подвержены не только собственники, но и управленцы от имени государства и муниципальных образований. В связи с этим очевидна роль учетно-аналитической информации о состоянии собственности и/или изменениях в ее составе собственности для принятия обоснованных управленческих решений (успешно управляет тот, кто ею владеет). Гарантией существования и доступности подобной информации служат бухгалтерский учет и финансовая отчетность.

Правовая регламентация бухгалтерского учета и финансовой отчетности осуществляется государством, которое, действуя в интересах всего общества, устанавливает правовые нормы, очерчивающие границы возможного поведения соответствующих субъектов. Правовое значение регулирования бухгалтерского учета подчеркнуто наличием конституционной нормы о бухгалтерском учете (п. “р” ст. 71 Конституции РФ), которая относит официальный бухгалтерский учет

(как и информацию в целом, упомянутую в п. “и” этой же статьи) к ведению Российской Федерации. Поэтому можно утверждать, что официальный бухгалтерский учет является конституционным институтом и что, более того, данный институт относится к федеральному ведению.

Общеизвестно, что в основе правового регулирования лежит принцип обязательности предписаний правовых норм. При этом экономическая целесообразность и юридическая обязательность не являются взаимными противоположностями. Однако если первая ориентирована на частные интересы организации, ведущей учет, то вторая основывается прежде всего на публичном интересе, который складывается из интересов как самой организации, так и других субъектов. Взаимодействие экономического и правового регулирования проявляется в том, что организация при осуществлении учета выбирает экономически целесообразную для себя линию поведения, но при этом она вынуждена считаться с предписаниями правовых норм, нарушение которых приводит к возникновению юридической ответственности и соответственно экономическим потерям.

В нашей стране правовому регулированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности сейчас придается огромное значение, и связано это прежде всего с начавшимся процессом сближения норм российского учета и отчетности с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В свою очередь, это обусловлено потребностями рыночной экономики, которой уже не соответствуют формы и методы учета, сложившиеся в нашей стране в условиях централизованного планирования и управления.

Однако в современной юридической науке не сложилось единого представления о месте и роли учетных норм в общей системе права. В.С. Мартемьянов полагал, что правовое регулирование бухгалтерского учета является составной частью хозяйственного права. Иной точки зрения придерживается Ю.А. Тихомиров, который считает, что в настоящее время идет процесс становления новой отрасли права – информационного права. При этом он не без оснований относит бухгалтерский учет и финансовую отчетность к разновидности информационных отношений. Экономист, автор множества научных трудов по истории и теории бухгалтерского учета Я.В. Соколов вообще полагает, что должна сформироваться отдельная отрасль – бухгалтерское право. Высказываются также мнения, что бухгалтерский учет обслуживает финансовые отношения и поэтому входит в систему финансового права.

Отмечая комплексный характер правовых норм, регулирующих ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, прежде всего следует указать на необходимость концентрации внимания и

¹ Заведующий кафедрой правовой бухгалтерии и финансово-экономической экспертизы Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ, доктор юридических наук, профессор.

² Доцент кафедры правовой бухгалтерии и финансово-экономической экспертизы той же академии, кандидат юридических наук.

³ Доцент кафедры правовой бухгалтерии и финансово-экономической экспертизы той же академии, кандидат экономических наук.

совместных усилий теоретиков и практиков на сложных вопросах сочетания экономики и права. В частности, неудачи внедрения МСФО как с помощью российских Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), так и отдельных принципов в последние восемь лет во многом обусловлены юридическими причинами и связаны с тем, что не было определено место бухгалтерских норм в системе российского законодательства.

Бухгалтерские нормы обладают всеми основными признаками норм права, однако остается дискуссионным вопрос об их месте в системе права. Под системой права понимают подразделение норм права на составные части – правовые образования. В качестве таких составных частей могут выступать отрасли, подотрасли и институты, публичное право и частное право. Общеизвестно, что в настоящее время в качестве основных выделяют три классификации: частно/публично-правовая классификация, отраслевая классификация и функциональная классификация.

Следует подчеркнуть, что критерий непременно-го отнесения отрасли права к частному или публичному настолько прочно укоренился в классической теории права, что от него невозможно отступить, когда речь идет о признании отрасли в том числе и бухгалтерского права. Однако сегодня нет ни одной отрасли права, в рамках которой абсолютно все нормы являлись бы частноправовыми или публично-правовыми. Если возможность отнесения группы норм к частному или публичному праву считать основным критерием выделения отрасли права, то можно прийти к абсурдному выводу, что отраслей права не существует вовсе, так как в любой отрасли можно отыскать как частноправовые, так и публично-правовые нормы.

Вспомним, что, будучи инструментом планового администрирования в советское время и преобразовавшись в инструмент налогового администрирования в 90-е годы, отечественный бухгалтерский учет не вызывал никаких сомнений в публично-правовой природе своего регулирования. Однако развитие рыночных отношений в России изменило состав задач бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Превалирующими становятся такие направления, как формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение этими данными внутренних (руководителей, учредителей, участников и собственников имущества организации) и внешних пользователей (инвесторов и кредиторов) с возможностью предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявления внутрихозяйственных резервов.

Использование регистров бухгалтерского учета для подготовки налоговой отчетности с целью контроля за соблюдением налогового законодательства становится вторичной (производной) задачей бухгалтерского учета. Налоговая отчетность формируется на основе данных бухгалтерского учета как самостоятельная, специально составляемая для этой цели и, следовательно, отличающаяся от обобщенной информации финансовой (бухгалтерской) отчетности (ст. 54 Налогового кодекса РФ). Задачи, которые решают финансовая и налоговая отчетность, существенно отличаются. Стало быть, различны и показатели отчетности. Финансовая отчетность формируется на базе

обобщающей информации бухгалтерского учета. В свою очередь, налоговая отчетность komponуется из данных, зафиксированных на счетах бухгалтерского учета, путем специальных расчетов и корректировки показателей бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В Федеральном законе “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. ни слова не сказано о том, что бухгалтерский учет содержит информацию, используемую для расчета налогов, и, более того, он полностью посвящен обеспечению бухгалтерской информацией коммерческого оборота, движения капиталов и управлению хозяйственно-финансовой деятельности организаций.

Изложенное дает основания рассматривать нацеленность бухгалтерского учета и финансовой отчетности на интересы широкого открытого круга пользователей, что кардинально трансформирует сущность норм, регулирующих учет и отчетность. Очевидно, что нормативное регулирование отношений между составителем отчетности и пользователем носит частно-правовой характер. Конечно, среди пользователей отчетности есть и государственные органы, но, во-первых, как уже отмечалось, они не являются приоритетными пользователями, а во-вторых, государственные органы в данном случае выступают в общем ряду с другими пользователями.

Таким образом, нормы, регулирующие отношения по поводу формирования и представления финансовой отчетной информации на основе бухгалтерского учета, несут частноправовой характер. Особенно важно это учитывать в сочетании со смежной отраслью регулирования расчета налогов и контроля за соблюдением налогового законодательства. Расчет налогов и налоговый контроль находятся определенно в публично-правовой сфере регулирования. Попытки регулировать две группы отношений, одна из которых имеет публично-правовую природу, а другая – частноправовую, одними и теми же нормами неизбежно приводят к возникновению широко известных системных противоречий.

Подводя краткий итог сказанному, отмечаем, что предметом бухгалтерского права выступают информационные отношения, которые представляют собой отношения по формированию (созданию) и представлению (использованию) информации о финансовом состоянии и результатах деятельности организации.

Осуществляя деятельность по регулированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, государство пользуется специфическим набором приемов юридического воздействия, составляющим метод правового регулирования бухгалтерского учета. Особенности используемых государством приемов правового регулирования в этой сфере определяются тем, что бухгалтерский учет, как это уже отмечалось, призван обслуживать складывающиеся в обществе имущественные отношения, обеспечивать реализацию публичного и частных имущественных интересов. При рассмотрении методов правового регулирования необходимо проводить четкое различие между хозяйственной деятельностью и ее учетом. Если для регулирования первой применяются как императивные приемы воздействия (например, для налоговых отношений), так и диспозитивные (для гражданско-правовых отношений), то с бухгалтерским учетом дело обстоит не-

сколько иначе. Реализация публичного интереса требует такого соотношения между деятельностью хозяйствующего субъекта и ее отражением в учете, когда каждому обстоятельству этой деятельности, подлежащему отражению, соответствует вполне определенная, причем единственно верная, информация. Такой алгоритм отражения может достигаться только путем императивного правового регулирования.

Действуя в интересах всего общества (согласно конституционному статусу норм бухгалтерского учета) государство как правообразующее начало устанавливает единые для всех и однозначные нормы бухгалтерского учета. При этом в качестве основных элементарных способов правового воздействия оно использует сочетание общих юридических запретов и позитивных обязываний с преобладанием последних. Однако в действующем учетном законодательстве все в большей степени применяются и юридические дозволения, в частности принципы, касающиеся формирования учетной политики организаций. Использование дозволений придает учетным отношениям определенный диспозитивный характер.

Англосаксонская правовая доктрина традиционно допускала и допускает ограниченное вмешательство государства в регулирование отношений организаций с внешними пользователями (за исключением самого государства) по поводу учета хозяйственной деятельности. Обеспечение интересов внешних пользователей в этих отношениях возлагается в основном на самих хозяйствующих субъектов, а государство лишь очерчивает границы возможного поведения компаний, вводя альтернативные и диспозитивные нормы права. Что касается самого государства как внешнего пользователя информации о хозяйственной деятельности, то для целей налогообложения в США создана отдельная учетная система с императивными правилами, которая существует параллельно и независимо от системы бухгалтерского учета.

Другой пример демонстрирует Франция, которая является ярким представителем континентальной учетной модели и по степени регламентации бухгалтерского учета относится к группе стран с жестко регламентированной на государственном уровне системой бухгалтерского учета. История развития французской системы бухгалтерского учета тесно связана с тем, что правительство и банки жестко контролировали в настоящее время на ранее деятельность коммерческих структур, являясь их инвесторами. В современных условиях правительственные органы воздействуют на экономику Франции с помощью индикативного и стратегического государственного планирования. Экономическая деятельность в государстве поддерживается разработанным, хорошо отлаженным и используемым в течение длительного времени правовым механизмом общественного (конституционного, гражданского, административного, финансового, налогового и др.) и частного (семейного, сельскохозяйственного, предпринимательского и др.) права. Система бухгалтерского учета во Франции опирается на такие законы, как Торговый кодекс, Закон о торговых обществах (1966 г.), Закон о ко-

операции (1972 г.), Закон о национальных компаниях (1970 г.), налоговое законодательство⁴.

Представляется, что одним из важнейших направлений совершенствования правового регулирования российского бухгалтерского учета и финансовой отчетности является определение оптимального соотношения между применяемыми обязываниями и дозволениями. Критерием должен выступать баланс публичного и частных интересов. Государство должно определить и гарантировать тот минимум обязанностей, возлагаемых на организации в учетной сфере, чтобы обеспечить реализацию публичного интереса. Однако не следует забывать, что, с одной стороны, введение излишних обязанностей затрудняет ведение учета и осуществление хозяйственной деятельности, с другой – недостаточность обязанностей способствует “волонтаризму” организаций в ведении учета и подготовки отчетности и нарушению ими имущественных прав других субъектов и, как результат, попранию интересов всего общества и государства.

Такая двойственность метода – не специфический признак бухгалтерского права. Она присутствует в большинстве отраслей права. Система права представляет собой теоретическую категорию, которая не имеет объективной природы, т.е. эта категория субъективна. Поэтому видение этой системы очень разнообразно.

Из теории права известно, что правовые образования (отрасли, подотрасли, институты) состоят из схожих по своей природе общественных отношений. Чем выше степень однородности регулируемых отношений, тем меньшее по уровню правовое образование формируют нормы, регулирующие эти отношения. Так, выделяются отрасли как более крупные правовые образования и институты – как более мелкие. Все классификации права базируются на субъективных признаках. Поэтому современная теория права не дает ответа на вопрос, сколько отраслей и институтов насчитывает современное право. Например, не определено, является ли налоговое право самостоятельной отраслью права, или это подотрасль, или институт финансового права, которое, в свою очередь, является либо самостоятельной отраслью, либо подотраслью административного права.

Отсутствие такого единства во мнениях как раз и объясняет формирование новой классификации права – функциональной. По сути функциональная классификация права является современной модификацией отраслевой классификации.

Функциональная классификация права также предполагает, что основными структурными элементами права должны выступать отрасли. Однако метод исключается из признаков классификации, а единственным классифицирующим признаком остается предмет, т.е. сфера регулируемых отношений. Поскольку метод исключается из признаков, то ничто не препятствует объединению в одной отрасли норм, регулирующих отношения императивным и диспозитивным способами. В рамках же предмета аккумулируются отношения не по степени однородности, но по степени относимости к какому-то объекту, т.е. нормы относятся к той или иной сфере прак-

⁴ Поленова С.Н. Организационные особенности системы бухгалтерского учета Франции // Финансовый менеджмент. 2006. № 10.

тической деятельности человека. Так появляются не признававшиеся ранее отрасли, такие как банковское право, страховое, хозяйственное, предпринимательское, транспортное и т.д.⁵

В связи с изложенным отмечаем, что с точки зрения функциональной классификации бухгалтерское

право можно считать вполне состоявшимся как отрасль права. При этом существующая на сегодняшний день в России дисперсия норм бухгалтерского права по разнородным непрофильным нормативным актам является не свидетельством отсутствия бухгалтерского права, а негативным последствием того, что бухгалтерское право не формализовано. Инновационный процесс выделения бухгалтерского права в самостоятельную отрасль права позволит адекватно структурировать российскую систему права, избавит смежные отрасли от лишних непрофильных норм и поможет заполнить огромные пробелы в нормативной базе российского бухгалтерского учета.

⁵ Влияние внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации на смежные области государственного регулирования // Аналитический доклад Национальной организации по стандартам финансового учета и отчетности (НСФО). Опубликовано на Интернет-сайте: www.nsfo.ru