Новиков Олег Викторович. Правовые основы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Российской национальной системе бухгалтерского учета: автореферат дис. ... кандидата Юридических наук: 12.00.04 / Новиков Олег Викторович;[Место защиты: ФГУН Институт государства и права Российской академии наук], 2017

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования** обусловлена имеющей место в российской науке финансового права дискуссии о наличии в нормативных правовых основах бухгалтерского учета финансово-правовых норм, а так же о содержании и пределах влияния международных стандартов финансовой отчетности на регулирование бухгалтерского учета законодательством Российской Федерации.

Российская национальная система бухгалтерского учета представляет собой систему бухгалтерских стандартов, обеспечивающих полноценную информацию для принятия решения на различных уровнях, разрабатываемых органами власти РФ и специализированными организациями, имеющих под собой научно-теоретическую базу и носящих обязательный характер применения на территории РФ. Российская национальная система бухгалтерского учета, есть подробный перечень правил оценки и образцов форм бухгалтерской отчетности и определений бухгалтерской терминологии.

Функционирование международной финансовой системы в ее взаимосвязи с финансовыми системами различных государств подразумевает единую информационно-юридическую основу бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, поскольку основано на взаимодействии между хозяйствующими субъектами разных стран, выступающими участниками финансовых отношений, развивающихся как внутри государства, так и на международном уровне. В современный период имеет место ситуация, что финансовая отчетность, составленная на основе требований законодательства России, не учитывает тенденции в области международных финансов, поэтому применение соответствующей документации в финансовых отношениях с зарубежными, международными субъектами зачастую оказывается затруднительным.

Составление документов финансовой отчетности в соответствии с положениями, содержащимися в МСФО, служит существенным условием

выступления российских организаций участниками финансовых отношений на международном уровне, наряду с этим, оказывает влияние на финансовую деятельность самого российского государства, поскольку предполагает вовлеченность его финансовых органов и организаций в отношения по введению МСФО на территории России, принятию ими финансовой (бухгалтерской) отчетности как предмета государственного финансового контроля. При этом важным моментом является то, что принятие решения об использовании МСФО в национальном регулировании отношений по разработке и представлению финансовой отчетности и, непосредственно, разработка финансовой отчетности на основе МСФО, обеспечат доступ всем заинтересованным субъектам-пользователям (участникам финансовых отношений и др.) к информации, характеризующей финансовое положение и результаты деятельности хозяйствующих субъектов. И, наоборот, действующие правила бухгалтерского учета в России, традиционно, предполагают информационное обеспечение финансовой (бухгалтерской) отчетности, в основном, для органов государства, в том числе осуществляющих государственный финансовый контроль на территории России, тем самым снижая значимость соответствующих финансовых документов для иных участников финансовых отношений, реализующих преимущественно экономические интересы.

Обозначенные тенденции введения и реализации МСФО на территории Российского государства делают актуальным теоретико-правовое исследование вопросов возможности трактовки природы, характера отношений, развивающихся в сфере бухучета и контроля за его осуществлением и результатами соответствующей деятельности, составления финансовой отчетности, как финансово-правовых.

Не меньшую актуальность в современных условиях представляет проблема взаимосвязи положений законодательства о бухгалтерском учете, финансовой отчетности, государственном финансовом контроле, финансовых отношениях в целом, а также самих правовых актов,

закрепляющих положения МСФО. МСФО разработаны на основе мирового опыта ведения бухгалтерского учета и разработки финансовой отчетности, позволяют учесть условия рыночной экономики. По сути, они являются компиляцией общих подходов к ведению бухучета и производных от них компромиссных вариантов, характеризующихся высоким уровнем насыщенности информацией о деятельности, финансовом положении хозяйствующих субъектов, что представляется особенно важным в связи с усилением роли финансово-контрольной функции уполномоченных государственных органов для обеспечения правомерности деятельности различных хозяйствующих субъектов в сфере финансов.

Вопросы научно-правового обоснования целесообразности юридического установления порядка осуществления бухучета и составления финансовой отчетности на основе международных стандартов предполагают выявление общих и особенных признаков в институтах финансового права и иных отраслевых институтах, анализ соотношения международно-правовых норм и норм российского государства о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, уточнения финансово-правового содержания соответствующих понятий и категорий. Внедрение положений МСФО в российскую систему правового регулирования отношений в сфере бухучета и финансовой отчетности предполагает не только согласование смысла основополагающих положений международной и национальной систем финансовой отчетности, но и теоретико-правовое совершенствование содержательных характеристик категорий, применяемых в сфере бухгалтерского учета.

Вышеназванные и иные факторы, касающиеся ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, в том числе в аспекте их финансово-правовых основ, и определяют актуальность темы настоящего диссертационного исследования.

**Степень научной разработанности темы диссертации** представляет собой анализ обще юридических и непосредственно финансово-правовых

основ бухгалтерского учета в российском государстве, сравнение их с таковыми в зарубежных государствах (США, ЕС и др.) и международной практике в сфере финансовых отношений, теоретико-правовое исследование влияния на бухучет в России международных стандартов финансовой отчетности. Исследованные в настоящей работе задачи бухгалтерского учета, значимые для осуществления различных направлений финансовой деятельности Российского государства, позволили охарактеризовать взаимосвязь и соотношение понятий «бухгалтерский учет», «финансовая отчетность», «государственный финансовый контроль». На основе систематизации и анализа нормативных положений, а также практики реализации финансовых отношений и ведения финансовой отчетности непосредственно в диссертации МСФО сгруппированы по различным критериям (по направлениям финансовой деятельности государства, по объектам учета и отчетности по МСФО, по степени зависимости МСФО от экономических условий). В диссертации обосновано, что внедрение МСФО в практику финансовой отчетности с позиции финансового права России приводит к сближению между бухгалтерским учетом и финансовой деятельностью государства. Вне рассмотрения остались вопросы, связанные с практическим применением международных стандартов финансовой отчетности в кредитных организациях.

**Теоретическая основа диссертации.** Одной из первых научных работ, посвященных финансово-правовым основам бухгалтерского учета, является диссертация Е.М. Ашмариной (Ашмарина Е.М. Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации: Диссертация ...доктора юридических наук. М., 2005). Вызывает интерес также работа Аруповой (Арупова Н.Р. Правовые аспекты внедрения Международных Стандартов Финансовой Отчетности в финансово-кредитных организациях Российской Федерации: Диссертация ... канд. юридических наук. М., 2006).

Следует также отметить наличие научных положений по темам, смежным с темой настоящей диссертационной работы, например,

представленных следующими авторами: Бондарчук Т.А.

(Совершенствование системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России: Диссертация кандидата экономических наук. Пермь, 2006); Наговицына ОБ. (Формирование и анализ учетной политики коммерческой организации: Автореф. дис. ...к.э.н. М., 2013); Сидорова М.И. (Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: Автореф. дис. ...д.э.н. М., 2013) и др. Уделяется внимание и перспективам применения МСФО: Дзбоева Д.П. (Состояние и перспективы применения МСФО на малых и средних предприятиях: Автореф. дис. ... к.э.н. М., 2012); Ляшенко В.А. (Совершенствование контрольной функции бюджетного учета с использованием Международных стандартов отчетности общественного сектора: Автореф. дис. ...к.э.н. Оренбург, 2013); Якимов Д.В. (Учет основных средств в соответствии с международными стандартами: Автореф. дис. ...к.э.н. М., 2012) и др.

Диссертант при формулировании выводов по тематике диссертационного исследования уделяет внимание выводам ученых в общей теории финансового права, а также отдельных финансово-правовых институтов: Р.Е. Артюхина, К.С. Бельского, О.Н. Горбуновой, А.С. Емельянова, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, А.С. Матненко, Е. Ровинского, Ю.Л. Смирниковой, Э.Д. Соколовой, Н.И. Химичевой, А.И. Худякова, Н.Н. Черногора, СО. Шохина и др.

Положения науки финансового права, имеющие прямое или косвенное отношение к применению законодательства России о бухгалтерском учете, финансовой отчетности разработаны в трудах и иных представителей финансово-правовой науки: О.В. Болтиновой, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, Т.А. Гусевой, Н.Ю. Ерпылевой, Ю.А. Крохиной, О.М. Крылова, И.И. Кучерова, Е.Н. Пастушенко, Г.В. Петровой, Е.Г. Писаревой, М.М. Прошунина, Н.А. Саттаровой, СО. Шохина, Д.М. Щекинаидр.

Несомненную ценность для настоящего исследования имеют выводы ученых в области теории государства и права, а также отдельных отраслях права, в том числе: М.И. Байтина, В.С. Мартемьянова, О.Н. Садикова, А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого, М.Н. Марченко, Г.И. Тунугина и др.

При проведении исследования диссертант опирался также на труды ученых - представителей экономической науки: О.В. Врублевской, A.З. Дадашева, **Л.А.** Дробозиной, **Г.Б.** Поляка, **Е.В.** Пономаренко, B.М. Родионовой, **Д.Г.** Черника, **И.С.** Шаршова, **в** том числе зарубежной: И. Бетге, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, М.Х. Перера, Дж. РэйниХэл, Ж. Ришара, Дж. Фостера, Э.С. Хендриксен, Ч.Т. Хорнгрена и др.

**Цель исследования** состоит в разработке теоретико-прикладных положений о применении законодательства России о бухгалтерском учете, финансовой (бухгалтерской) отчетности, применении международных стандартов финансовой отчетности на территории Российского государства в аспекте финансово-правового регулирования.

Достижение этой цели потребовало решение следующих задач:

- научно обосновать природу финансово-правового регулирования  
бухгалтерского учета, как института финансового права;

установить взаимосвязь бухгалтерского учета и финансовой деятельности государства;

обосновать значимость бухгалтерского учета для реализации контрольной деятельности государства в сфере финансов;

- охарактеризовать с позиций финансового права соотношение и  
взаимосвязанное применение МСФО и бухгалтерского учета в России;

обосновать влияние международных стандартов финансовой отчетности и финансовой деятельности Российского государства;

- выделить функции бухгалтерского учета, международных стандартов  
финансовой отчетности в их значении для финансовой деятельности России

- сформулировать предложения относительно совершенствования законодательства России о бухгалтерском учете и финансовой (бухгалтерской) отчетности в условиях влияния на него МСФО.

Поставленные цели предопределили объект и предмет исследования.

**Объект исследования -** урегулированные законодательством о бухгалтерском учете, финансовой (бухгалтерской) отчетности общественные отношения, связанные с составлением и представлением уполномоченным органам государственной власти, иным уполномоченным субъектам документов бухгалтерской (финансовой) отчетности, для осуществления государственного финансового контроля.

**Предмет исследования -** положения финансового законодательства России, а также положения законодательства России о бухгалтерском учете, финансовой (бухгалтерской) отчетности, положения международных стандартов финансовой отчетности, применяемые субъектами права в рамках финансовой системы.

**Нормативную основу диссертационного исследования** составили Конституция РФ, федеральные законы, регулирующие организацию и ведение бухгалтерского учета в организации, иные нормативные правовые акты Российской Федерации (указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, правовые акты Банка России, Минфина РФ), стандарты MCOO(IFRS)иap..

**Методологическую основу диссертационного исследования**

составляют общенаучные и частнонаучные методы исследования, в том числе: анализ и синтез, абстрагирование и конкретизация, конкретно-исторический, формально-логический, сравнительно-правовой, метод технико-юридического анализа, конкретно-социологический и др.

**Эмпирическую основу диссертационной работы** составили данные, полученные в ходе систематизации и анализа судебных актов, иных актов правоприменительной практики, в том числе принятых финансовыми

органами (например, разъяснения Министерства финансов по вопросам применения МСФО и др.).

**Научная новизна диссертационного исследования заключается в научных результатах комплексного исследования природы бухучета, финансовой отчетности, международных стандартов финансовой отчетности с позиций финансово-правового регулирования общественных отношений. В диссертации разработана теоретико-правовая классификация МСФО по различным критериям, позволяющим соотнести их положения с финансовой деятельностью государства и деятельностью хозяйствующих субъектов.**

Новизна настоящей диссертационной работы также состоит в формулировании и обосновании теоретико-прикладных положений о финансово-правовых основах бухгалтерского учета и ведения финансовой (бухгалтерской) отчетности в России, влиянии на их содержание международных стандартов финансовой отчетности:

1. Предложено определять бухгалтерский учет как совокупность  
урегулированных нормами финансового права организационных и  
управленческих мероприятий, направленных на обеспечение сбора, анализа и  
дальнейшего применения информации о хозяйственных операциях.

1. Финансовую (бухгалтерскую) отчетность следует рассматривать не только как предмет государственного финансового контроля, но и как доказательство достоверности соответствующих хозяйственных операций.
2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности является одной из составляющих финансово-правового регулирования, хозяйственного оборота.
3. В современный период роль и значение МСФО в коммерческой деятельности, в том числе выявляющейся в международные экономические отношения, служит важнейшей гарантией гармонизации коммерческих связей.

Имеющие место в современный период тенденции влияния сформулированных на международном уровне стандартов составления финансовой отчетности на регулирование и реализацию финансовых отношений внутри государства, установление правил ведения бухгалтерского учета позволяют по-новому рассматривать правовой статус хозяйствующих субъектов по отношению к налогообложению, полномочиям государства по осуществлению финансовой деятельности, государственного финансового контроля, управлению финансовыми ресурсами. В связи с этим в работе сформулированы выводы о сложившихся финансово-правовых характеристиках взаимосвязанного применения международных стандартов финансовой отчетности и бухучета на территории Российского государства.

С учетом этого в работе предложена авторская интерпретация ключевых понятий заявленной тематики, а именно: «бухгалтерский учет», «международный стандарт финансовой отчетности», «функции введения МСФО», «финансовая (бухгалтерская) отчетность», «консолидированная финансовая отчетность», что может служить основой для совершенствования законодательства России в сфере бухгалтерского учета и практики его применения, в том числе во взаимосвязи с применением положений МСФО.

Научную новизну диссертационного исследования характеризуют

**положения, выносимые на защиту:**

1. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой совокупность финансово-правовых требований, санкционированных уполномоченными органами государственной власти (Правительство РФ, Министерство финансов РФ) и предъявляемых к содержанию финансовой информации о деятельности экономических субъектов на территории Российской Федерации, представлению финансовой документации уполномоченным субъектам, в том числе органам государственного финансового контроля. МСФО выполняют следующие функции: экономическая, правовая, политическая, информационная, организационная.

1. С учетом положений сложившейся доктрины финансового права России, научных подходов к содержанию и направлениям финансовой деятельности государства предложено определять бухгалтерский учет как совокупность урегулированных нормами финансового права организационных и управленческих мероприятий, осуществляемых частными и публичными хозяйствующими субъектами для систематизации финансовой информации о деятельности экономических субъектов и информационного обеспечения государственного финансового контроля за их деятельностью.
2. Финансовую (бухгалтерскую) отчетность следует рассматривать как совокупность документов финансово-информационного содержания, предназначенных для систематизации, обобщения, анализа, проверки сведений о фактах хозяйственной деятельности юридических и физических лиц, индивидуальных предпринимателей (в том числе сделках, операциях с денежными средствами, произведенных расчетах и др.), подлежащих предоставлению уполномоченным органам государственной власти. Финансовая (бухгалтерская) отчетность имеет значение предмета государственного финансового контроля, его информационного обеспечения, исходя из сложившихся теоретико-правовых основ направлений осуществления финансовой деятельности государства.

4. Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета в  
современный период носит комплексный характер. Оно выступает  
составляющей финансово-правового регулирования финансовой  
деятельности государства и сопутствующих ей общественных отношений, но  
не в институциональном смысле (бухгалтерский учет в целом не является  
сугубо финансово-правовым институтом), а как слагаемое упорядочения  
информационного обеспечения государственного финансового контроля.

5. Исследование показало, что взаимосвязанное применение в России  
правил бухучета и правил ведения финансовой отчетности по МСФО имеет  
финансово-правовую основу, выражая взаимосвязь МСФО и финансовой

деятельности государства. Она заключается в следующем: а) наделение органов, в лице которых государство осуществляет финансовую деятельность, полномочиями по принятию, согласованию актов о введении в действие и прекращении действия МСФО на территории России и их разъяснению (Минфин РФ, ЦБ РФ); б) на субъекты, в лице которых государство осуществляет финансовую деятельность, возлагаются обязанности наряду с бухгалтерской (финансовой) отчетностью принимать от подотчетных субъектов консолидированную финансовую отчетность -отчетность по МСФО, контролировать ее содержание, сопоставлять с документами бухучета, касающимися реализации финансовых отношений (ЦБ РФ);

Значительная доля в общем объеме обязанностей по разработке и представлению отчетности по МСФО, принадлежит государственным организациям, задействованным в финансовой деятельности государства, что подразумевает усиление контроля над их функционированием, использованием денежных средств, в том числе предоставленных из бюджета. При применении МСФО, правил бухучета в ходе составления финансовой отчетности учитываются смысл и содержание основных финансово-правовых понятий и категорий, установленные финансовым законодательством России. Приняты МСФО, которые напрямую связаны с финансовой деятельностью государства в сфере налогообложения, бюджетной системы.

6. Разработана авторская классификация МСФО по следующим основным правовым критериям:

1) по напоавлениям финансовой деятельности государстварс которыми связана отчетность по МСФО: а) в сфере налогообложения (например, применяемые при учете налога на прибыль (МСФО (IAS) 12); б) бюджетной деятельностью государства (в части предоставления государственных субсидий, дотаций, субвенций, иных межбюджетных трансферт,

безвозмездные поступления от физических и юридических лиц; финансирование, кредитование);

1. по объектам учета и отчетности по МСФО: стандарты, имеющие объекты: а) материальные: выручка и затраты организаций, основные средства, затраты по займам, инвестиционное имущество; б) нематериальные: затраты на рекламу, обучение, на исследования и разработки, патенты, программы ЭВМ, объекты аренды, деловая репутация;
2. по степени зависимости МСФО от экономических условий, влияния финансовой политики государства: различаются МСФО: а) используемые в повседневной практике б) учитывающие особые экономические условия (инфляцию, стагнацию, экономический кризис).

7. В рамках решения проблем финансово-правового регулирования  
бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а так же в целях  
совершенствования правовых основ финансового права, разработаны  
предложения по изменению и дополнению в основополагающие  
нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и финансовой  
отчетности, касающиеся уточнения определение понятия

консолидированной финансовой отчетности в Федеральном законе «О консолидированной финансовой отчетности»; уточнения законодательного определения понятия МСФО посредством внесения изменения в п. 4 ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете», закрепляющий дефиницию МСФО; дополнения законодательства положениями, системно закрепляющими состав субъектов, применяющих МСФО на территории России в обязательном порядке.

**Теоретическая значимость диссертации.** Основные положения и результаты диссертационного исследования в определенной степени восполняют имеющиеся в российской финансово-правовой науке пробелы, касающиеся понимания финансово-правовых основ бухгалтерского учета и отношений по разработке и представлению финансовой (бухгалтерской) отчетности в условиях влияния на них международных стандартов

финансовой отчетности, вопросов соотношения финансовой деятельности государства и бухучета. В данной диссертационной работе анализируются, обобщаются и систематизируются научные взгляды о месте бухгалтерского учета в системе финансового права и финансовой системе Российской Федерации, взаимосвязь понятий в финансовом законодательстве России и международном правовом регулировании, а также изложены позиции и выводы автора, которые могут быть использованы для выработки последующих научно-теоретических концепций

**Практическая значимость диссертации.** Сформулированные в диссертации выводы могут быть полезны в процессе совершенствования российского законодательства (в частности, внесения изменений и дополнений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности», иные нормативные правовые акты, регулирующие отношения в сфере бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности) и правоприменительной практики органов власти (Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ), организаций, функционирование которых связано с вопросами бухучета и финансовой отчетности, формированием политики государства в соответствующей сфере.

Положения диссертационного исследования могут быть учтены в ходе преподавания дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», «Бюджетное право» (в рамках тематики финансового - налогового, бюджетного контроля, возложения на субъектов финансовой системы обязанностей по представлению финансовой (бухгалтерской) отчетности), а также дисциплины «Бухгалтерский учет», «Судебная бухгалтерия» на юридических факультетах, при подготовке учебной и учебно-методической литературы по соответствующей тематике.

Результаты диссертационного исследования применяются при разработке обучающих программ в АНО ЦО «ЭЛКОД»:

1) используются при решении вопросов, связанных с  
консультированием по вопросам права и бухгалтерского учета;

1. применяются при разработке методических материалов;
2. рекомендованы к использованию в процессе профессиональной самоподготовки сотрудников организации;
3. используются в рамках осуществления бухгалтерского учета в АНО ЦО «ЭЛКОД».

Кроме того, результаты диссертационного исследования могут быть использованы в качестве основы для проведения последующих научных изысканий.

**Социологическая значимость диссертационной** работы заключается в удовлетворении потребностей конечных пользователей (бухгалтеров), а именно: в выработке навыков, умений при составлении бухгалтерской отчетности с соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Положения и выводы, сформулированные в диссертации, опубликованные автором в статьях, представлены в научных докладах и обсуждались на конференциях, проводившихся в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия» и иных учреждениях (в том числе 13 мая 2014 г в рамках V Всероссийской научно-практической конференции аспирантов, соискателей и молодых ученых «Конкретизация права: проблемы теории и практики» и др.).

Основные теоретические выводы, сформулированные автором в диссертационном исследовании, нашли отражение в 8 публикациях, общий объем публикаций составил 6 печатных листов.

**Структура диссертационной работы** обусловлена темой и задачами настоящего диссертационного исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения, библиографического списка использованной литературы