

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Я. В. Соколов

докт. экон. наук, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

О НОВОМ ЗАКОНЕ, КОТОРЫЙ НАЗЫВАЕТСЯ «ОБ ОФИЦИАЛЬНОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

Десять лет как мы живем по Закону «О бухгалтерском учете». В Англии есть законы, которые были приняты несколько столетий тому назад и они все еще действуют. У нас положение иное — проходит десять лет и считается, что все устарело. Это, прежде всего, говорит о том, насколько мы «уважаем» законы, а причина этого — наша постоянная внутренняя неудовлетворенность всем и вся и желание государственной администрации откликнуться на нужды граждан и сверх того показать свою работу. А ее надо демонстрировать в полном объеме. В нашем случае следовало бы просто внести в действующий закон какие-то поправки, это было бы проще во всех отношениях, но в России поступают каждый раз радикально. Как только новый начальник занимает отведенное ему место, он считает долгом показывать свою хорошую работу и плохую работу своих предшественников.

Смена руководства бухгалтерским учетом в нашей стране и стала причиной желания заменить один закон, который мало кто читал из наших коллег, другим, который, предполагается, будет лучше и его станут читать бухгалтеры и бизнесмены и не только читать, но может быть даже и выполнять.

Ясно, что такой закон будет носить, прежде всего, рекламно-агитационный характер, но в него все равно необходимо закладывать те или иные идеи. И теперь, когда обсуждается еще только проект, каждый человек, который работает в бухгалтерии, должен знать, *что* от этого закона ему будет хорошо, и *что* будет плохо, ибо все недостатки в юриспруденции суть продолжение ее достоинств. Надо помнить, что двойная запись существует не только в регистрах бухгалтерского учета, но и в человеческих отношениях.

Статус

И человеческие и профессиональные отношения в нашем случае определяются в проекте закона путем разрешения конфликтов между руководителем и главным бухгалтером. История этих взаимоотношений восходит к концу XIX в., когда в массовом порядке появились акционерные общества. Тогда эти общества в значительной мере носили криминальный характер. И неслучайно великий немецкий юрист Р. Иегер (1818—1892) сказал, что акционерные общества разорили народ значительно больше, чем все войны вместе взятые.

Наша страна не исключение. И в ней изначально звучали голоса за установление законодательного контроля за действиями администрации АО в пользу их собственников. Заговорили о специальном законе, потому что «несчастные»

собственники «сидят» на своих акциях, а что делается в их предприятиях не знают. Сначала собственники стали видеть в главном бухгалтере своего главного уполномоченного, и ему часто делегировали роль контролера-докладчика на собраниях акционеров, который должен был сообщить собственнику о недостатках и злоупотреблениях администрации.

Много в те далекие времена было пролито чернил и типографской краски: хозяева хотели заставить бухгалтеров доносить на администрацию, а администрация требовала иногда от бухгалтеров визировать первичные (особенно расходные) документы, дабы была возможность превратить бухгалтеров в соучастников своих дел и даже делишек. Но все желания и хозяев, и администраторов почли в бозе.

Только Советская власть в 1928 г., приняв «Положение о главном (старшем) бухгалтере» (действовало весь советский период), четко определила правовой статус лидеров этой профессии. Основными тут были два положения: 1) главный бухгалтер подчиняется в административном отношении прямо, без каких-либо посредников, руководителю организации и 2) подписывает все документы, связанные с движением денежных и товарно-материальных ценностей.

Естественно, что в ходе осуществления своих прав и обязанностей у главного бухгалтера могли возникнуть проблемы с руководством. И если первое положение выполнялось, то со вторым были проблемы.

Правительство, утвердившее положение, это хорошо понимало, но по мере того, как власть в стране от очень жесткой становилась мягче, менялись и правила разрешения конфликтов: если между директором и главным бухгалтером возникали разногласия, и не просто разногласия, а разногласия в части применения тех или иных законодательных норм, то главный бухгалтер должен был письменно поставить в известность директора о невозможности выполнения его указаний, и, если директор ставил так называемую вторую подпись, то бухгалтер выполнял его указание, но сообщал об этом в вышестоящую организацию. Потом было введено положение о том, что если в действиях директора есть нечто, что нарушает нормы уголовного законодательства, то главный бухгалтер не должен выполнять полученных указаний, а ему следует сразу сообщить об этом в контролирующие органы.

Для главного бухгалтера подобная норма стала приговором: любое нарушение финансовой дисциплины не говоря уже о расхищении собственности связывалась с бездействием или, что хуже, попустительством, или, что совсем плохо, с соучастием главного бухгалтера в проступке и (или) преступлении. Главбуху отводили, говоря на языке жаргона, роль либо соучастника, либо стукача.

Долгие годы этот порядок существовал в законодательстве, но с течением времени он стал приобретать другой характер. В последней редакции советского документа «Положение о главном бухгалтере» звучало так: если директор ставил вторую подпись, то бухгалтер никуда не обязан сообщать. Однако его лишали обязанности, но не права доносить. Теперь он просто выполнял то, что говорил директор и после этого, в случае любой проверки, вся ответственность ложилась на директора.

С этим порядком бухгалтеры вошли в перестройку, но выходили они из нее по новому Закону, который действует до сих пор.

Когда этот Закон принимали, в него включили последний советский вариант. Если распоряжения директора нарушают требования законодательства и если директор ставит вторую подпись, то бухгалтер обращает внимание на это директора и, соответственно, ответственность падает на директора, а бухгалтер просто выполняет письменное указание.

На практике и сейчас многие бухгалтеры искренне думают, что последнее правило действует так же, как в те уже далекие времена. И самое интересное, что если бы я не видел документы, которые проходили через Администрацию Президента, то я бы и сегодня не обратил бы внимания на то, что за минувшие

десять лет это положение коренным образом изменилось. В действующем сегодня законе уже нет указаний на то, что распоряжение директора может противоречить закону. Там сказано по-другому: если между директором и главным бухгалтером возникают *разногласия*, то предполагается, что бухгалтер обратит на это его внимание. И если директор второй раз напишет: «Бух. Опл.» и подпишется, то бухгалтер выполнит указание, но это указание ни при каких обстоятельствах не может противоречить Закону (п. 4 ст. 7). Если же допустить то, что было написано раньше, то тогда произойдет нечто страшное.

Допустим, директор что-то приказал бухгалтеру. Бухгалтер пишет, что это противоречит закону, а директор письменно указывает: «Бух. выпл.», и что же происходит: бухгалтер идет и убивает кладовщика, а когда приезжает милиция, то бухгалтер показывает резолюцию директора и будет оправдан, а пожизненное заключение получит его начальник. Но, к счастью, так не бывает.

Никто не имеет права нарушить закон. Никто! Ситуация, когда кто-то нарушил закон, а кто-то берет ответственность на себя, противоречит азбуке юриспруденции. Теперь в первой редакции нового законопроекта вообще все, что касается взаимоотношений директора и бухгалтера было исключено. Но масса лиц учетной профессии с этим не согласилась. Наибольшую активность проявил Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ). Поэтому в последней редакции, в сущности, речь идет о том, что скажет директор, то и должен делать главный бухгалтер и тут, автоматически, вся ответственность ложится на директора. Он приказывает и за все отвечает (п. 8 ст. 6). Но, конечно, все его приказы не должны противоречить Закону, а если это случается, то бухгалтер просто такие распоряжения не выполняет. Он не жалуется и «не стучит», но он и не подчиняется давлению силы и власти.

Эта эволюция взглядов на решение одного из важнейших вопросов организации бухгалтерского учета — прямое следствие изменений, происходящих в обществе. Теперь основная часть предприятий, в отличие от советского периода, частные. Это на казенных предприятиях можно было бы говорить об этих проблемах в духе советских окриков, теперь положение изменилось. Теперь каждый хозяин сам по себе строит отношения с бухгалтером, но бухгалтер огражден законом от произвола директора. Отношения главного бухгалтера и директора строятся по принципу трудового права, и здесь возникает значительно меньше споров, чем это было раньше, когда бухгалтер был официальным контролером. Теперь бремя ответственности с него в значительной степени снято. Ему не надо подписывать вместе с директором платежные документы, ему не надо визировать договоры, ему не надо быть мальчиком (девочкой) для битья, каким он был многие десятилетия.

Директор совершал нарушения, но была подпись главного бухгалтера и сплошь и рядом вместо директора «сидел» бухгалтер. Поэтому мне кажется, что новация в законе появилась в интересах всей бухгалтерской общественности и каждого бухгалтера, в частности, ибо в жизни, вопреки распространенным ложным суждениям, чем меньше у человека ответственности, тем больше у него авторитета. Вся сила последнего в том, что за ошибки авторитета расплачиваются подчиненные. Новый закон подчиненных бухгалтеров освобождает от провокационных прав, которыми они все равно не в состоянии пользоваться.

Таким образом, в этой важнейшей части проекта Закона абсолютно правильно отражаются тенденции, которые сложились в стране в самом начале XXI в.

И все-таки в Законе нет одного положения, которое было введено во времена развитого социализма, а именно: заработная плата главного бухгалтера должна быть только на 15% ниже заработной платы руководителя организации. Может быть это и была бы самая лучшая норма нового Закона?

Стандартизация документов

Серьезным завоеванием Закона, если он будет принят, станет то, что наконец-то авторы нормативных документов перестанут говорить о стандартных бланках. В действующем Законе сказано, что все документы должны быть на бланках, представленных в альбомах Росстата (п. 2 ст. 9). Это последнее положение имеет давнюю историю.

С развитием механизации учета в Советской России регулярно принимались официальные распоряжения, требующие использования стандартных бланков (кассовые ордера, банковские документы). Иногда это удавалось, но в подавляющем большинстве случаев жизнь смеялась над фантазерами из ЦСУ. (Там был целый институт, который полвека сочинял и печатал альбомы стандартных бланков.) И по всей стране было множество фанатиков, которые верили в то, что их можно использовать. Достаточно приказать. И приказывали. Неоднократно. Так, например, Министерство финансов СССР рекомендовало банку принимать первичные товарно-транспортные документы только семи официально утвержденным образцов. И банки выполнили это указание. На два-три дня в стране была парализована экономическая жизнь. Потом кто-то умный и властный отменил этот приказ и жизнь вошла в обычную колею. В нормативных документах, даже в действующем Законе «О бухгалтерском учете», непременно говорится о типовых первичных документах, а дальше все идет, как идет.

Минимум две причины не позволяли ввести стандартные документы: 1) слишком большое разнообразие товарных характеристик, условий доставки и особенностей расчетов; 2) разное программное обеспечение в разной вычислительной технике. Конечно, был и субъективный фактор: люди отстаивали то, к чему они привыкли.

Нынешний проект закона определяет, что все первичные документы считаются юридически нормальными, если в них присутствуют все семь обязательных реквизитов (п. 2 ст. 8). Именно они делают документ документом. И тут авторы просто идут в ногу с жизнью. И это хорошо.

Инвентаризация

В советский период про бухгалтера говорили: казны народной часовой или более официально — государственный контролер. И как средство контроля инвентаризация ставилась на первое место. Законодательно определялось минимальное число обязательных инвентаризаций, утверждались графики их проведения. Теперь, особенно в условиях частной собственности, роль инвентаризаций стала существенно скромнее. Часто они проводятся по инерции и достаточно формально. Более того, есть статистика, что только 10% результатов инвентаризаций, проводимых в стране, показывают отклонения фактического положения дел от учетных данных. В 90% случаев результаты совпадают «копейка в копейку». Это говорит о том, что фактически инвентаризации не проводятся. И поэтому Минфин отдает этот вопрос как бы на откуп хозяевам. И они, а не Минфин, решают сколько раз проводить инвентаризацию. Конечно, это не распространяется на случаи, когда инвентаризацию нельзя не проводить: при передаче дел от одного материально-ответственного лица другому, после стихийных бедствий, выявления недостатков или излишков, в предотчетный (годовой) период. Возможны и иные случаи.

Коммерческая тайна

У нас на практике иногда воспринимают баланс как предмет коммерческой тайны. Я был как-то у главного бухгалтера крупной фирмы, бывшей моей уче-

ницы. Очень мило поговорили, но когда речь зашла о возможности ознакомления с документами, она сказала, что все мне покажет кроме баланса. Любопытно, как все перепутано в сознании профессионалов. Все, что составляет коммерческую тайну бухгалтер-практик готов показать чуть ли не первому встречному, а то, что составляет общественное достояние — финансовую отчетность — главбух прячет. В проекте обсуждаемого Закона четко уточняется, что данные финансовой отчетности и баланса коммерческой тайной быть не могут.

Однако парадокс заключается не в текстах нормативных документов, а в апперцепции людей. Смутно предчувствую, что приду я к этому или другому главбуху и скажу: покажите, пожалуйста, баланс. Вот текст Закона. Там сказано, что на баланс не распространяется коммерческая тайна. И уже кожей чувствую отказ. Ибо не законодательные тексты диктуют поведение бухгалтера, а то, что им говорит их начальник, с которым они, люди мирные, спорить не хотят. (А может быть у главбуха есть два баланса и он боится их перепутать?)

О терминологии

В законопроекте впервые проведена хорошая мысль об уточнении терминологии. Вместо словосочетания «факт хозяйственной деятельности» введен термин «факт хозяйственной жизни». Он введен потому, что мы в учете отражаем не только действия, связанные с ведением хозяйства: товары, деньги и т. п., но и потери по причине стихийных бедствий, недостачи, которые к нормальной деятельности не отнесешь.

И если мы отметили хорошее, то надо сказать и о плохом: это прежде всего само название закона. Теперь он называется «Закон об *официальном* бухгалтерском учете». Говоря «официальный», мы тем самым сразу подразумеваем, что есть бухгалтерский учет и неофициальный. Может быть, это признание того, что бухгалтерский учет должен быть официальным для внешних пользователей, а для внутреннего пользования может вестись свой учет управленческий?

МСФО

Эти четыре буквы для многих были символом их бухгалтерской веры. Неоднократно ставились задачи и утверждались сроки перехода на международные стандарты. И вскоре после очередного перехода оказывалось, что пока еще не перешли. И сами не спешили, да и международные стандарты на месте не стоят. Поэтому утверждались новые сроки. И все это напоминало известную апорию Ахиллес и черепаха. Мы все время жили в гонке за МСФО.

Так вот теперь — это время похоже уже прошло и не потому, что Ахиллес догнал черепаху. Кто следит за новостями, тот слышал, что правящая партия нашей страны «Единая Россия» приняла новую доктрину «Суверенный либерализм», т. е. это свобода и самостоятельность и никаких, подчеркиваю, заимствований у Запада теперь не будет. Россия пойдет своим путем. Это заявление председателя партии «Единая Россия», так что он не от себя одного говорил. В связи с этим, как бы предугадывая политическую тенденцию, в развитии страны появляется в проекте закона купюра — п. 4 ст. 13 о достоверном и добросовестном взгляде.

Иностранцы любят слова, которые кажутся нам общими. Например, в активе должны быть показаны объекты, находящиеся под контролем организации. Кто спорит? Но они под этим часто понимают совершенно другое содержание, и праздные слова — «под контролем», — могут приобрести иной смысл, подразумевающий, что арендованные основные средства и товары, принятые на комиссию, должны быть на балансе. Если человек говорит, что он выражает достоверный и добросовестный взгляд, то это значит, что бухгалтер в случае, если нормативные документы не позволяют объективно отразить содержание учетно-

го процесса, то он, бухгалтер, должен пренебречь положениями нормативных документов и по-своему отразить то, что он считает нужным и сделает об этом оговорку в пояснительной записке.

В новом проекте этого нет. Хорошо это или плохо? Трудно сказать.

Дискуссии

Есть в проекте Закона спорные вопросы. Так, например, создание экспертных советов. Если следовать французскому опыту, где экспертный совет состоит на одну треть из собственников, на одну треть из бизнесменов (поставщики и покупатели) и на одну треть из бухгалтеров, то может быть это и хорошо. Такое совместное собрание взаимозаинтересованных лиц, проводящих экспертизу всех правовых актов бухгалтерского учета, должно быть эффективным.

Теперь о так называемых СРО (Саморегулируемых обществах). Таких СРО, согласно проекту Закона, может быть несколько. Они должны разрабатывать нормативные документы. Одно общество разрабатывает один документ, другое — другой нормативный документ, а Минфин руководит этим процессом. Во всем этом мало ясности, да и не предмет это Закона.

Бухгалтерский учет и жизнь

Хороший закон просто повторяет те обычаи, которые сложились в данном обществе. Если закон идет в разрез с ними, то так или иначе он в лучшем случае не будет исполняться (см. ПБУ 7/98; ПБУ 8/01; ПБУ 11/00 и некоторые другие), в худшем будет провоцировать коррупцию, а в ряде случаев — приводить к трагедии (лучший пример — «Антигона» Сафокла). Обсуждаемый Закон к счастью представляет пример первого рода. Он в некоторых своих аспектах оторван от жизни. Ведь посмотрите, кого больше всех боятся бухгалтеры? С кем считается бухгалтер, сдавая свою отчетность? Прежде всего, с налоговой инспекцией. В действующем Законе сказано, что отчет должен сдаваться в органы Росстата и др. (п. 1. ст. 15). Под этими другими подразумеваются налоговые органы.

Теперь авторы законопроекта четко хотят сказать: есть бухгалтерский учет, мы занимаемся бухгалтерским учетом, а все что налоговики делают нас не касается. Само упоминание о налогах стало «табу» для всего бухгалтерского руководства. Но дело в том, что налоговая инспекция реально влияет на бухгалтерский учет существенно больше, чем некоторые люди, сидящие в Москве. И этим объясняется то, что вместо того чтобы в Законе четко указать взаимоотношения между налоговыми органами и бухгалтерским аппаратом, его авторы предпочли об этом вообще не сказать ни единого слова. Согласно проекту бухгалтерская отчетность сдается в статорганы и больше никуда. Спрашивается, а если организация не сдала, то, что за это будет? Предположим по справке Территориального органа госстатистики, что примерно одна четвертая часть отчетнообязанных организаций отчетность не сдает. Ну и что? Разве это Закон, если в нем нет требования и нет санкций, которые заставят действовать так, как того требует Закон.

В жизни есть вопросы, которые для бухгалтера имеют практическое и первостепенное значение. Например, какие расходы надо относить за счет себестоимости, а какие за счет чистой прибыли? Об этом в той или иной степени следовало бы сказать. Но на это даже намек нет.

Учетная политика

Эта тема в проекте есть, но с одним большим недостатком. Как на практике, так и в проекте, по существу, узаконивается следующее: есть методологические вопросы учетной политики, которые влияют на финансовые результаты,

а есть технические вопросы — это формы документов, регистров, графики и т. п. Многие предприятия имеют целые тома документов по учетной политике, иногда содержащие информацию, не имеющую никакого касательства к ней. А ведь весь смысл учетной политики заключается в том, что официально каждому предприятию разрешается выбирать методические приемы учета и тем самым самим формировать как налогооблагаемую, так и бухгалтерскую прибыль. По этому вопросу в законопроекте нет полной ясности.

И еще о недостатках.

В проекте Минфин присваивает себе монопольную, не свойственную ему, функцию: все профессиональные зарубежные связи должны идти только через него.

Есть и другие несвойственные Закону функции. Так, ст. 24 посвящена программе разработки национальных стандартов, ст. 25 — разработке и их утверждению, а ст. 26 — разработке национальных стандартов органами государственного регулирования бухгалтерского учета. При всех обстоятельствах — не дело Закона предписывать процедуры формирования методических бухгалтерских документов.

О Законе в целом

Согласно классическому определению Закона, данному выдающимся французским юристом М. Ориу (1859—1929): Закон — это «... общее правило, обсужденное законодательным органом и содержащее решение и санкцию» (Закон, 1913, с. 462). В нашем случае обсуждение проекта в законодательном органе было, но что это за обсуждение, если во всей Государственной Думе нет ни одного бухгалтера? Но допустим этот проект одобряют, есть ли в нем вторая составляющая, отмеченная в дефиниции? Нет, а без этого и Закона нет. Из текста проекта Закона следует, что главный бухгалтер не должен подписывать платежные документы. А что если банк не примет их к исполнению? Не сдали отчетность в органы статистики и что дальше? Таких вопросов множество, а ответов на них нет. Но может быть именно по этим причинам Закон и примут, но не думаю, что его принятие что-то серьезно изменит в нашей жизни. Так что как жили, так и жить будем.

Оскар Уальд очень хорошо сказал, что «правда редко бывает чистой и никогда не бывает простой».

Источник

Закон // Энциклопедический словарь т-ва Бр. А. и И. Гранат и К°. СПб., [1913]. Т. 20.