

УДК 657.1:346.52

РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Воскресенская Н.В., Львова М.В.

ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова», Чебоксары,
e-mail: nata_voskr@mail.ru

Настоящая статья посвящена изучению развития системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России со средних веков и до наших дней. Такое исследование неразрывно связано с историей общества, с развитием производства и общественного сознания. Эволюционный путь исследования позволяет проанализировать трансформацию бухгалтерского учета во взаимосвязи с его нормативным регулированием. Так, в 18–19 веках принятие новых нормативных документов в области регулирования учета было обусловлено развитием предпринимательства; советский же период развития ознаменовался полным контролем государства над учетной системой. Реформирование отечественной системы бухгалтерского учета на современном этапе во многом предполагает ориентацию на международные стандарты финансовой отчетности и переход к смешанной модели регулирования бухгалтерского учета. Формирование оптимальной системы регулирования, адекватной традициям и бухгалтерской субкультуре, является ориентиром для реализации институциональных решений в области бухгалтерского учета и отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, история развития бухгалтерского учета, нормативное регулирование бухгалтерского учета

THE DEVELOPMENT OF REGULATORY ACCOUNTING IN RUSSIA

Voskresenskaja N.V., Lvova M.V.

Federal State Budget Educational Institution of Higher Professional Education
«I.N. Ulianov Chuvash State University», Cheboksary, e-mail: nata_voskr@mail.ru

This article is devoted to the study of normative accounting regulation system in Russia from the Middle Ages to the present day. This research is inextricably linked with the history of the society, with the development of production and social consciousness. The evolutionary path of research allows us to analyze the transformation of accounting in relation to its statutory regulation. So, in the 18th and 19th centuries, the adoption of new regulations in the field of regulation of accounting was due to the development of entrepreneurship; the Soviet period of development was marked by the complete state control over the accounting system. The reform of the accounting system at the present stage largely involves the orientation to the international financial reporting standards and the transition to a mixed model of regulation of accounting. Creating an optimal control system, an adequate accounting traditions and subculture, a benchmark for the implementation of political decisions in the area of accounting and reporting.

Keywords: accounting, history of accounting, regulatory system of accounting

Зарождение российского нормативного регулирования бухгалтерского учета в коммерческих организациях началось в период правления императора Иоанна VI, которым в 1740 г. был подписан первый законодательный акт «Устав о банкротях». В Уставе первостепенное значение уделялось «ведению и содержанию бухгалтерских книг как документов, оформляющих и доказывающих совершение факта хозяйственной жизни, а также составлению баланса как обязательной итоговой части бухгалтерской процедуры, т.е. баланса, составленного на основе только бухгалтерских записей, без использования данных инвентаризации имущества» [1, с. 169]. Содержание Устава указывает на то, что законодатели тех лет еще не были знакомы с двойной или «диграфической» бухгалтерией, которая на тот момент уже длительное время применялась в Италии.

На практике требования Устава о банкротях практически не соблюдались, несмотря на жесткие наказания в случае банкротства предпринимателей при отсутствии бухгалтерских книг и баланса. И уже учитывая субкультуру российских предпринимателей, в 1800 г. в новом Банкротском уставе законодатель значительное внимание уделил конкретным правилам ведения бухгалтерского учета. По требованиям нового Устава следовало формировать баланс по данным инвентаризации, а ведение учетных регистров стало соответствовать правилам двойной бухгалтерии. В 1807 г. в дополнение к Банкротскому уставу 1800 г. был утвержден Указ «О формах книг и тетрадей для вписывания купечеству торговых оборотов». Действующая методология учета того времени «основывалась на взаимосвязи учетных форм, осуществлявшейся путем проставления во всех регистрах ссы-

лок на соответствующие страницы Журнала и Главной книги» [1, с. 172–173].

Банкротский устав 1800 г. был заменен на Устав о торговой несостоятельности в 1832 г. В 1834 г. в дополнение к нему вышел Закон о порядке ведения купцами торговых книг. Тем самым законодателем были предприняты шаги в сторону более подробного описания содержания учетных регистров и правил их заполнения, а также в регламентации содержания и порядка оценки статей бухгалтерского баланса. Осталась разрешенной упрощенная организация учета в мелочной и розничной торговле, предусматривавшая сокращенный перечень учетных книг и разрешение вноса в товарную книгу обобщенных оборотов [2, с. 165].

В дальнейшем создание обществ с большим числом акционеров, формирование рынка ценных бумаг и разделения прав и обязанностей собственника и управляющего привели к существенному возрастанию значимости бухгалтерского учета и отчетности. В 1836 г. впервые в России было принято Положение о компаниях на акциях, которым предписывалось ежегодное представление акционерам бухгалтерской отчетности и учетных регистров. Число пользователей бухгалтерской информации пополнилось не только судами, рассматривающими дела о банкротствах, но и самими акционерами.

Тесная связь норм бухгалтерского и налогового законодательства была заложена в «Правилах об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором» (1885 г.), которым вводился 3%-й сбор с чистой прибыли акционерных предприятий. С этого времени в нашей стране правления компаний обязаны были представлять в учреждения местных казенных палат годовой отчет и баланс, которые подтверждал протокол общего собрания акционеров. Согласно Правилам было введено требование обязательной публикации бухгалтерской отчетности акционерных обществ в официальном печатном органе Министерства финансов [4, с. 35]. Кроме того, Правила определили приоритетом законодателя установление правил составления отчетности: состава балансовых статей и принципов их оценки [1, с. 176].

С начала февральской революции можно было «проследить зачатки нового учета, а октябрьская революция 1917 г. привела к таким социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться на ведении учета» [2, с. 173–174]. СНК РСФСР в июле 1918 г. принял Постановление о торговых книгах, нормы которого

должны были соблюдать торговые промышленные предприятия частной формы собственности. Впоследствии переориентация на установление правил учета и отчетности коснулась и разросшегося к тому времени числа государственных предприятий. «Система учетного регулирования того времени органически вписалась в традиции русского законодательного устройства, заключающегося в жестком механизме детальной регламентации ведения учетных книг, организации государственного контроля, налогообложения» [5, с. 24].

Высшим советом народного хозяйства в 1922 г. было издано Положение о счетоводстве и отчетности, в котором «подчеркивалась необходимость ведения бухгалтерского учета по двойной системе, регистрация фактов хозяйственной деятельности с помощью хронологической и систематической записи, ведения Главной книги и т.д.» [2, с. 177]. Согласно принятым директивам в декабре 1927 г. на XV съезде ВКП(б) бухгалтерский учет стал инструментом контроля за выполнением плановых показателей на ближайшую пятилетку, а также средством борьбы с бюрократизмом, выразившимся в сокращении отчетности. Перечень основных нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет и отчетность в России, с 1740 по 1940 гг. представлен в табл. 1 [1, 2, 5].

В 30–50 гг. XX в. начали наблюдаться отрицательные тенденции в развитии бухгалтерского учета. На XVI партийной конференции было выдвинуто требование об установлении единства бухгалтерского, статистического и оперативного учета, в том числе с целью реализации которого в 1931 г. было создано Центральное управление народнохозяйственного учета при Госплане СССР [2, с. 182]. Такими действиями законодателя была ликвидирована самостоятельность бухгалтерского учета. Все усилия были направлены на адаптацию «идеи стандартных издержек», заимствованную у американцев, к деятельности советских предприятий. Однако нормативный учет так до конца и не прижился в нашей стране из-за недостатков в планировании и контроле.

В условиях плановой экономики и установки на централизацию учета основой национальной учетной системы стало государственное регулирование бухгалтерского учета. Высшим органом исполнительной власти в области общих вопросов бухгалтерского учета и его постановки в организациях был Совет министров СССР. Этим органом в тот период был принят ряд документов, представленных в табл. 2 [6].

Таблица 1

Нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность в России, с 1740 по 1940 гг.

Дата принятия документа	Название документа
1740 г.	Устав о банкротях
1800 г.	Банкротский устав (новая редакция)
1807 г.	Указ «О формах книгам и тетрадам для вписывания купечеству торговых оборотов» (дополнение к Уставу о банкротях 1800 г.)
1832 г.	Устав о торговой несостоятельности
1834 г.	Закон о порядке ведения купцами торговых книг (дополнение к Уставу о торговой несостоятельности)
1836 г.	Положение о компаниях на акциях
1885 г.	Правила об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором
1918 г.	Постановление о торговых книгах (СНК РСФСР)
1922 г.	Положение о счетоводстве и отчетности (ВСНХ)
1940 г.	План счетов текущего учёта основной деятельности промышленных предприятий (Наркомфин СССР)

Таблица 2

Основные нормативно-правовые документы, принятые Советом министров СССР в условиях плановой экономики

Дата принятия и номер документа	Название документа
29.06.1979 № 633	Положение о бухгалтерских отчетах и балансах
24.01.1980 № 59	Положение о главных бухгалтерах
24.01.1980 № 59	Постановление «О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышению его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов»
11.04.1985 г. № 299	Постановление «О дополнительных мерах по совершенствованию бухгалтерского учета в народном хозяйстве»

Таблица 3

Документы по методике учета общего назначения, утвержденные Министерством финансов СССР с 1954 по 1985 гг.

Дата принятия и номер документа	Название документа
04.11.1954 г. № 1149	Типовой план счетов бухгалтерского учёта основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения и инструкция по его применению (1955–1959 гг.)
28.09.1959 г. № 295	План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения (1960–1968 гг.)
30.05.1968 г. № 130	План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций (1969–1985 гг.)
29.07.1983 г. № 105	Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете
28.03.1985 г. № 40	План счетов бухгалтерского учёта производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций (1986–1992 гг.)
08.03.1960 г. № 63	Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства
28.03.1985 г. № 40	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций
30.09.1985 г. № 166	Основные положения по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и организациях

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью осуществляло Министерство финансов СССР, которое совместно с Центральным статистическим управлением СССР утверждало «типовые планы счетов и типовые формы бухгалтерского учета, инструкции по их применению, формы бухгалтерской отчетности» (табл. 3) [5, с. 23]. Нормативная база формировалась с учетом специфики и отраслевой принадлежности субъектов хозяйствования и была ориентирована на регламентацию учета себестоимости продукции, работ, услуг и расходов в целом.

Система бухгалтерского учета СССР соответствовала менталитету того времени и была достаточно эффективной в условиях господствующей модели экономики, в которой роль государства традиционно заключалась в минимизации издержек, росте бюджета, ВВП и поддерживала статус великой державы [6, с. 158].

В 80-х гг. XX в. трансформация экономических процессов в связи с переходом на рыночную модель и созданием новых организационно-правовых форм деятельности (совместных предприятий, международных объединений) вызвала необходимость изменений и в учетной системе. Так, Минфин СССР и Госкомстат СССР выпустили письмо от 27.02.1987 г. № 53/13-00 «О ведении учета и отчетности на совместных предприятиях, в международных объединениях и организациях, создаваемых на территории СССР».

Изменения в законодательстве привели к необходимости создания новых контрольных структур. Для обеспечения контроля за своевременностью и полнотой перечисления налогов в бюджет физическими и юридическими лицами в 1990 г. была создана государственная налоговая служба [2, с. 188].

Принятый 25.12.1990 г. Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» № 445-1 подтвердил ориентацию на акционерные предприятия, а введенная с 1 января 1991 г. бухгалтерская отчетность, состоявшая из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах и их распределении, стала публичной и не требовала представления в органы государственной статистики [6, с. 163]. Событие, отразившее изменения в хозяйственном механизме страны, произошло 01.11.1991 г., когда Минфин РФ своим Приказом № 56 утвердил План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцию по его применению.

Развитие в Российской Федерации рыночной экономики потребовало от участников экономической деятельности четкой и ясной информации об их финансовом состоянии, активах и пассивах, ее раскрытия для возможно широкого круга пользователей. В связи с этим была проделана значительная работа по развитию бухгалтерского учета, его стандартизации, внедрению в повседневную практику международных стандартов финансовой отчетности. Начало 90-х гг. XX века можно считать началом реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. В то время Постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1 была принята Государственная программа перехода РФ на международную систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В 1994 г. Методическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России была одобрена Программа реформирования системы бухгалтерского учета, предусматривающая переход на МСФО до 2000 г., в соответствии с которой были утверждены первые четыре положения по бухгалтерскому учету и Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В декабре 1997 г. была одобрена Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, а 06.08.1998 г. Постановлением Правительства РФ № 283 утверждена доработанная Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. С 2001 г. начал действовать новый План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 года № 94н).

В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности МСФО принимаются в 2004 г. вместе с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [7]. В тот период отечественные нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета постепенно начали включать в себя прямые отсылки к тексту МСФО. Такие ссылки появились в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Начиная с 1994 г. по 2011 г. в ходе выполнения планов мероприятий Минфина РФ на различные годы шла интенсивная работа по разработке, утверждению и уточнению ПБУ. За этот период были приняты и действуют сейчас 24 ПБУ. В 2011–2012 гг.

Минфином РФ были представлены следующие проекты положений: «Учет аренды», «Учет вознаграждений работникам», «Учет запасов», «Учет основных средств», не утвержденные по сей день.

Совершенно новый законодательный статус МСФО получили в России с принятием Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Пункт 3 статьи 3 Закона № 208-ФЗ установил положение, согласно которому «на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации». Данный порядок признания МСФО определен в Постановлении Правительства РФ от 25.02.2011 № 107. До утверждения данного постановления МСФО не имели юридического статуса как отечественного учетного регулятива. В настоящее время МСФО и Разъяснения этих Стандартов на территории РФ вводятся и отменяются приказами Минфина России.

В целях повышения качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, а также совершенствования системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности приказом Минфина России от 30.11.2011 г. № 440 был утвержден План Министерства финансов РФ на 2012–2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности. Первым шагом в исполнении мероприятий, предусмотренных данным Планом, стало принятие Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который вступил в силу 01.01.2013 г. Новый закон определил новую точку зрения законодательных и исполнительных органов власти на вопросы регулирования бухгалтерского учета. Статья 21 Закона № 402-ФЗ установила следующую иерархию нормативных документов: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта. Такие нововведения предполагают смешанное регулирование бухгалтерского учета (государственное и негосударственное со стороны профессионального сообщества и пользователей данных бухгалтерского учета). За содержанием разрабатываемых документов и практикой их применения

вводится общественный контроль путем создания Совета по стандартам бухгалтерского учета. Разграничиваются полномочия органов, осуществляющих разработку стандартов бухгалтерского учета, и контроля за их исполнением.

До настоящего времени статья 21 закона № 402-ФЗ не работала в полную силу. Однако регулятором были предприняты следующие важные шаги для реализации норм данной статьи: приказом Минфина РФ от 23.05.2016 г. № 70н утверждена Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг., а также Советом по стандартам бухгалтерского учета одобрена примерная структура федерального стандарта бухгалтерского учета (протокол № 3 раздел II от 01.07.2016 г.). В соответствии с Программой в течение 2016 г. должны быть разработаны и представлены, а с 2018 г. вступить в силу следующие федеральные стандарты бухгалтерского учета: «Запасы», «Основные средства», «Нематериальные активы» (разработчик Фонд «НРБУ «БМЦ»), «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (Минфин России), «Бухгалтерская отчетность» (СРО НП МоАП). На 2019–2020 гг. также запланирован ввод в действие 9 новых стандартов и внесение изменений в 2017–2020 гг. в 6 действующих в настоящее время положений по ведению бухгалтерского учета.

Таким образом, процесс модернизации отечественной системы регулирования бухгалтерского учета находится в постоянной динамике. В связи с введенными новациями в главу 3 Закона № 402-ФЗ «Регулирование бухгалтерского учета» национальная система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета постепенно должна обрести новый облик, что позволит в большей мере ориентироваться на практические реалии.

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта №16-06-00450 а.

Список литературы

1. Карельская С.Н. Становление нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России / С.Н. Карельская // Финансы и бизнес. – 2011. – № 1. – С. 169–177.
2. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета / Е.В. Лупикова. – М.: КНОРУС, 2006. – 240 с.
3. Львова М.В., Воскресенская Н.В. Государственные методы регулирования институциональной структуры бухгалтерского учета // Современные проблемы науки и образования. – 2012. – № 5. URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=7190>.
4. Новодворский В.Д. Публичная отчетность – инструмент рыночных отношений / В.Д. Новодворский, С.Л. Сладкова // Современный бухучет. – 2005. – № 11. – С. 34–43.

5. Поленова С.Н. Отечественная система регулирования бухгалтерского учета в период перехода к рыночным отношениям / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 13(163). – С. 22–35.

6. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России: дис. ... д-ра экон. наук / С.Н. Поленова. – Москва, 2012. – 389 с.

7. Пятков М.Л. Порядок признания МСФО и разъяснений к ним для применения на территории России / М.Л. Пятков, И.А. Смирнова // БУХ.1С. – 2011. – № 5. – С. 14–17.

References

1. Karelskaja S.N. Stanovlenie normativnogo regulirovaniya buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossii / S.N. Karelskaja // *Finansy i biznes*. 2011. no. 1. pp. 169–177.

2. Lupikova E.V. Istorija buhgalterskogo ucheta / E.V. Lupikova. M.: KNORUS, 2006. 240 p.

3. Lvova M.V., Voskresenskaja N.V. Gosudarstvennye metody regulirovaniya institucionalnoj struktury buhgalterskogo ucheta // *Sovremennye problemy nauki i obrazovanija*. 2012. no. 5. URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=7190>.

4. Novodvorskiy V.D. Publichnaja otchetnost instrument rynocnyh otnoshenij / V.D. Novodvorskiy, S.L. Sladkova // *Sovremennij buhuchet*. 2005. no. 11. pp. 34–43.

5. Polenova S.N. Otechestvennaja sistema regulirovaniya buhgalterskogo ucheta v period perehoda k rynochnym otnoshenijam / S.N. Polenova // *Mezhdunarodnyj buhgalterskiy uchet*. 2011. no. 13(163). pp. 22–35.

6. Polenova S.N. Institucionalnaja model regulirovaniya buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossii: dis. ... d-ra jekon. nauk / S.N. Polenova. Moskva, 2012. 389 p.

7. Pjatov M.L. Porjadok priznanija MSFO i razjasnenij k nim dlja primenenija na territorii Rossii / M.L. Pjatov, I.A. Smirnova // *BUH.1S*. 2011. no. 5. pp. 14–17.