2.6. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СТАНОВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ПРАВА КАК САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ ПРАВА

Сухарева О.А., соискатель

Информация о финансово-хозяйственной деятельности организации является необходимым условием принятия экономических решений. Финансовая отчетность в настоящее время выступает одним из важнейших факторов, обусловливающих перелив капитала. Однако до сих пор не ставился вопрос о характере и статусе норм, регулирующих вопросы формирования и представления информации в бухгалтерской отчетности. В настоящей статье обосновывается необходимость выделения бухгалтерского права в самостоятельную отрасль права, определяется предмет и метод данной отрасли. Дается характеристика бухгалтерского правоотношения как информационного отношения через определение его структурных элементов.

1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ЯВЛЕНИЕ

1.1. Взаимодействие бухгалтерского учета и хозяйственных систем

Бухгалтерский учет, в отличие от точных наук, которые выявляют объективную информацию об окружающем мире, обусловлен экономическими и социальными факторами и, следовательно, бухгалтерский учет изменяется в зависимости от изменений, происходящих в экономической и социальной жизни общества. Это утверждение наглядно подтверждается в процессе анализа истории учетных систем. Так, например, основной функцией наиболее древних учетных систем выступала контрольная функция, направленная на предотвращение хищений, а не на выявление финансового результата. Поэтому эти системы уделяли основное внимание физическому движению объектов. Такой подход использовался, по существу, до промышленной революции, с началом которой он уже не мог справиться с поставленными новой экономической действительностью задачами учета доходов и расходов, прибылей и убытков.

Изменение экономических отношений обусловливает также изменение и системы регулирования бухгалтерского учета. Транснационализация бизнеса способствует развитию международного бухгалтерского права, унификации методов бухгалтерского учета. Таким образом, изменения в экономической, социальной, политической сферах жизни общества выступают в качестве факторов развития бухгалтерского учета и отчетности. Это традиционный взгляд на место бухгалтерского учета в системе общественных отношений, согласно которому новая система производства, распределения и обмена потребовала усовершенствования учета, вследствие чего и была изобретена система двойной записи.

Но наряду с этим взглядом Вернером Зомбартом[1] в 1924 году был выдвинут тезис о том, что система двойной записи была столь мощным инструментом, что привела к развитию новой социальной и экономической системы, именуемой капитализмом. В своей статье «Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов» Я.В. Соколов также обращает внимание на то, что существует и обратная связь: экономические отношения во многом определяются методологией бухгалтерского учета: «Обычно считают, что бухгалтерский учет только фиксирует, зеркально отражает хозяйственные процессы. Однако это ошибочный взгляд. Выбирая методологию учета, бухгалтер формирует характеристику финансового положения и финансового результата фирмы, а эти данные, в свою очередь, влияют на налоговые платежи, цены акций, выплату дивидендов, капиталовложения, что приводит с неизбежностью к перераспределению материальных, трудовых и финансовых ресурсов между отраслями хозяйства».[2]

Данная точка зрения, как правило, не рассматривается как традиционная, так как представляет в прямо противоположном направлении причинно-следственную связь: бухгалтерский учет выступает сам в качестве фактора формирования общественных отношений.

Противопоставление этих двух точек зрения не имеет особого смысла, так как они не являются взаимоисключающими. Вряд ли у кого-то возникнут сомнения в первичности общественного производства по отношению к учетной системе. Конечно, следует рассматривать не вопрос первичности и вторичности, а вопрос влияния одного на другое. В действительности имеет место обоюдное влияние. Оказывая влияние на построение экономической системы, бухгалтерский учет играет тем самым весьма важную роль в развитии общества в целом.

1.2. Изменение социальной роли бухгалтерского учета в XX веке

XX век характеризовался бурным развитием институциональной основы общества. Считается, что только в XX веке среди функций государства появилась социальная функция. Это явление нашло отражение в конституциях большинства развитых государств (особенно в послевоенных конституциях «второй волны») и выразилось в провозглашении ими социального характера государства. Аналогичным образом изменилась и роль бухгалтерского учета. Его сфера вышла далеко за узкие рамки задач обслуживания финансового управления предприятий. У него также появились социальные задачи.

С 1936 года в англо-американской правовой системе предпринимаются коллективные попытки формирования концептуальной основы бухгалтерского учета. В основе доклада о корпорациях, подготовленного от имени ASSC (Accounting Standarts Steering Committee), комитета, возглавлявшимся Дереком Бутманом[3], лежит предположение об общественном договоре между бизнесом и обществом. Суть данного договора заключается в том, что общество позволяет бизнесу существовать, закрепив это законодательно, посредством делегирования своей власти государству (в конституциях большинства развитых стран единственным источником власти признается народ данной страны), и, путем предоставления рынку возможности функцио-

[1] Sombart W. Der Moderne Kapitalismus (Sicth edition). Munich: Dunker and Humbolt.

[2] Я.В. Соколов Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов // Бухгалтерский учет, №15, август 2003 г.

[3] Accounting Standarts Steering Committee. The Corporate Report.1975.

нировать, а бизнес в ответ несет обязательства перед обществом. Наряду с другими, в эти обязательства входит предоставление отчетности о своей экономической деятельности. Причем отчетность предоставляется не только акционерам и кредиторам, но и наемным работникам и другим заинтересованным сторонам. Являясь публичной, отчетность в конечном итоге предоставляется всему обществу в целом.

В России также предусматривается обязанность организации информировать о своей деятельности всех заинтересованных пользователей. В п. 3 ст. 1 Закона «О бухгалтерском учете» говорится, что «основными задачами бухгалтерского учета являются: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности».[4]

Конституционный суд Российской Федерации в своем Постановлении от 01.04.2003 г. № 4-П говорит о публичности бухгалтерской отчетности как о главном свойстве отчетности, на основании которой пользователи формируют свое мнение о финансово-хозяйственной деятельности организации, что является необходимым условием для реализации пользователями своего конституционного права на свободу предпринимательской деятельности, на информацию в сфере предпринимательской деятельности[5].

Таким образом, задачи бухгалтерского учета расширяются от представления акционерам и кредиторам общецелевой финансовой отчетности до обеспечения разнообразной информацией всех групп пользователей. Такое расширение круга пользователей существенно разнообразит формы отчетной информации, которые не могут ограничиться узким стандартным набором, и требования к которым постоянно совершенствуются.

Ценностные позиции бухгалтерского учета варьируются от идеи рыночной максимизации благосостояния до идеи общественного договора. Некоторые теоретики утверждают, что бухгалтерские нормы, разработка бухгалтерских стандартов является вопросом сугубо политическим. Почему иначе столько времени и усилий тратится на создание проектов концептуальных основ, на разработку стандартов, унификацию норм? Особенно, если все это происходит в странах англо-американской правовой семьи, одной из основных характеристик которой является использование в качестве основного источника права судебного прецедента, а не нормативно-правового акта.

М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера[6] утверждают, что ответ на этот вопрос вполне можно отыскать в политической сфере, так как бухгалтерские нормы – это «инструмент, с помощью которого организации частного сектора могут перераспределять благосостояние – роль, которая в плюралистическом обществе обычно приписывается правительству и его регулирующим органам… В определенном смысле бухгалтерские нормы суть средство увеличения законодательных полномочий частного сектора в процессе установления правил игры и, следовательно, механизм возможного снижения политических издержек».

Надо признать, что действительно большая часть проблем бухгалтерского учета связана с политикой, потому что, во-первых, необходимость разработки бухгалтерского права возникает там, где существует конфликт интересов, а во-вторых, бухгалтерский учет влияет на распределение благ между различными группами лиц.

Поэтому орган, взявший на себя ответственность по созданию норм учета, разрабатывая и принимая эти нормы, обязан исследовать возможные негативные экономические и социальные последствия предлагаемых норм.

Так или иначе, общественные отношения, возникающие в связи с созданием, представлением и обменом учетной информацией, к началу XXI века стали отдельным социальным явлением и требуют к себе пристального внимания. Они оказывают заметное влияние на построение экономической и социальной системы общества и не могут остаться за пределами сферы правового регулирования.

1.3. Бухгалтерский учет как элемент рыночного механизма

Основное достоинство рыночной экономики состоит в рациональном использовании ограниченных ресурсов для наиболее полного удовлетворения неограниченных потребностей общества. Механизм того, каким образом рынок это обеспечивает, объясняется теоретическими моделями микроэкономики. Теперь вспомним одну из основных и общую почти для всех моделей посылок, или условий. Это совершенная информированность участников рыночных взаимоотношений. При невыполнении данной посылки рыночный механизм перестает работать эффективно на благо общества и начинает работать искаженно.

На практике в большинстве случаев именно так и происходит, так как реализация условия совершенной обеспеченностью информацией труднодостижима, а в абсолюте невозможна. Нереализуемая на практике посылка об абсолютной информированности рыночных агентов традиционно является «слабым звеном» классической экономической теории. Мало кто задумывался над тем, что степень приближения действительности к данному условию зависит от эффективности бухгалтерской системы.

Только в условиях абсолютной информированности рынок может обеспечить те результаты, которые ему приписываются микроэкономическими моделями взаимодействия спроса и предложения. Бухгалтерский учет выступает основным, а часто даже единственным инструментом передачи информации о хозяйственной деятельности рыночных субъектов и позволяет приблизиться к условиям «совершенной конкуренции». Особенно это актуально для рынков факторов производства, где ситуации монопсонии являются весьма распространенными.

Таким образом, бухгалтерский учет становится важнейшим инструментом построения рыночной экономики. Именно бухгалтерский учет выступает в качестве механизма, посредством которого идет перелив инвестиций из одной сферы в другую, потому как принять

[4] Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.

[5] Постановление Конституционного суда от 01.04.2003 года № 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.

[6] Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. Москва, Юнити Аудит, 1999, стр.201.

верное инвестиционное решение просто невозможно без «внятной» бухгалтерской отчетности.

Основным субъектом экономических взаимоотношений в современных экономических системах являются фирмы, компании, корпорации, предприятия… (список употребляемых для обозначения этих субъектов терминов можно продолжить). В праве для их обозначения используется понятие юридического лица. Как субъект рыночных отношений юридическое лицо носит в себе заметную долю абстрактности. Когда мы вступаем в отношения с физическим лицом, то мы можем судить о нем по его внешности, манерам, мимике, о его благосостоянии по его одежде, автомобилю и т.д. Юридическое лицо не имеет собственного физического воплощения. Римский папа Иннокентий IV в 1245 г. на вопрос о возможности отлучения корпорации от церкви заявил, что корпорация не имеет души, а существует лишь в воображении людей, будучи «persona ficta», или «corpus mysticum»[7]. Косвенным материальным воплощением юридического лица является его имущество, но при контактах с этим юридическим лицом обычно имеется возможность созерцать лишь ничтожную часть этого имущества.

В тех случаях, когда человеку недостаточно своих органов чувств для наблюдения определенного явления или объекта, он с помощью своего разума создает специальные инструменты или приборы, позволяющие ему видеть данное явление или объект – микроскоп для наблюдения жизни клеток, телескоп для наблюдения космических объектов и т.п. Для получения информации о юридических лицах человечеством также создан специальный инструмент, расширяющий соответствующим образом возможности обычных органов чувств человека. Этим инструментом является бухгалтерский учет.

2. О МЕСТЕ БУХГАЛТЕРСКОГО ПРАВА В СИСТЕМЕ ОТРАСЛЕЙ ПРАВА

2.1. Критерии идентификации норм права

В современной науке как, в юридической, так и в экономической, не сложилось определенного представления о сущности норм, регулирующих бухгалтерский учет. По этому поводу высказываются разные мнения, порой даже противоположные. Необходимо определиться с ответом на вопрос о природе данных норм: являются ли они правовыми нормами или таковыми не являются.

Так, многие юристы придерживаются точки зрения, согласно которой нормы бухгалтерского учета – это не более чем технические нормы[8]. Данная точка зрения выражается следующим образом: нормативно само требование вести бухгалтерский учет, способ ведения учета – это техника данного процесса. Нормы, закрепляющие способы ведения учета, представляют собой технические нормы. Попробуем разобраться с этим довольно распространенным мнением.

- Во-первых, необходимо выяснить, что понимается под техническими нормами, к которым с такой легкостью относят нормы, регулирующие бухгалтерский учет.
- Во-вторых, необходимо разобраться с природой и сущностью этих норм.

Все нормы, регулирующие поведение лиц, являются социальными нормами. Социальные нормы в теории права подразделяются на две большие группы: нормы права и нормы морали или неправовые нормы. Основным признаком, на основании которого проводится деление социальных норм на эти составляющие, выступает субъект, сформировавший норму. Нормы права устанавливаются или санкционируются государством, ибо только государство обладает возможностью правотворчества. Все остальные нормы имеют иной характер своего происхождения. Они могут устанавливаться непосредственно людьми (то, что традиционно принято называть моралью), организациями (различные корпоративные кодексы), производителями продукта (инструкции по эксплуатации) и т.д. Так или иначе, все нормы, которые не установлены или не санкционированы государством, обобщенно называются не правовыми нормами, или нормами морали.

Под нормой права в теории права принято понимать санкционированное или установленное и обеспечиваемое государством общеобязательное правило, из которого вытекают права и обязанности участников общественных отношений, действия которых призвано регулировать данное правило в качестве образца поведения. Также определение нормы права дано в пункте 2 Приказа Минюста № 217[9]: «Под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение». Норма права является критерием правомерности поведения. Принципом юридической ответственности является нормативность, то есть юридическая ответственность, понимаемая как обязанность лица понести неблагоприятные последствия своего противоправного поведения, может наступить исключительно в результате нарушения нормы права, а не какой-либо иной нормы. Поэтому одним из обязательных признаков нормы права, отличающего ее от норм, не характеризующихся правовой природой, является обеспеченность государственным принуждением, государственной защитой.

2.2. Тестирование бухгалтерских норм на соответствие критериям норм права

Социальная норма является нормой права, если она характеризуется следующими основными признаками:

- установленность или санкционированность государством;
- общеобязательность исполнения;
- формальная определенность;
- обеспеченность государственной защитой.

Если проанализировать бухгалтерские нормы (нормы, содержащиеся в бухгалтерском законодательстве), то мы придем к выводу, что эти нормы соответствуют определению норм права. Так, бухгалтерские нормы в России на настоящий момент времени исходят от государства. В соответствии с п. 1 ст. 5 Закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ «общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляется Правительством Российской Федерации»[10]. В пункте 2 этой же статьи говорится об обязательности норм, ус-

[7] Венедиктов А.В. Государственная социалистическая собственность. М.-Л., 1948.

[8] Венгеров А.Б. Теория государства и права: Часть II. Теория права. Т.1-М.:Юрист, 1996, С.89-90.

[9] Приказ Минюста РФ от 14 июля 1999 г. № 217 «Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации».

[10] Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

тановленных органами исполнительной власти, которым делегируется функция нормотворчества: «органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета;
- положения и стандарты, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета и отчетности для таможенных целей.

Признаком общеобязательности исполнения данные нормы обладают хотя бы потому, что в цитируемой выше статье 5 Закона «О бухгалтерском учете» прямо говорится об обязательности для исполнения норм, исходящих от уполномоченных органов (Правительство РФ, Минфин РФ).

Нормы, устанавливающие правила ведения бухгалтерского учета, характеризуются признаком формальной определенности: данные нормы содержатся в нормативно-правовых актах – законах, указах Президента, приказах, положениях, постановлениях, распоряжениях, правилах и инструкциях органов, осуществляющих исполнительно-распорядительную функцию.

В результате того, что нормы бухгалтерского учета содержат государственно-властное веление, они приобретают государственную защиту, то есть становятся обеспеченными принудительной силой государства. В теории права считается, что государственная защита правила, содержащегося в норме и формирующего такой ее структурный элемент, как диспозицию, находится в другом структурном элементе нормы – в санкции. Санкция содержит указания на последствия, которые должны последовать вслед за нарушением правила, содержащегося в диспозиции (карательные меры), или последствия, которые следуют за соблюдением правила, содержащегося в диспозиции (поощрительные меры). Однако вопреки теории права санкции за нарушение правил бухгалтерского учета являются латентными.

Санкции, являясь структурным элементом нормы права, в том числе и нормы бухгалтерского права, могут находиться в другой статье, другой главе или другом нормативном акте. Так, неблагоприятные последствия, которые следуют за нарушения норм бухгалтерского права, содержатся в Кодексе об административных правонарушениях:

ст. 14.13 «Неправомерные действия при банкротстве»;
ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности»[11];
ст. 120 Налогового кодекса.

Нормы, содержащиеся в указанных статьях, формируют состав административных правонарушений.[12]

Нарушение правила бухгалтерского учета, или, правильнее, – нарушение нормы бухгалтерского права, защищается не только нормами административного права, формируя состав административного правонарушения, но также и нормами гражданского права. Так, нарушение норм бухгалтерского права приводит к дезинформации пользователя финансовой отчетности. Такая дезинформация представляет, по существу, обман пользователя относительно реального финансового состояния отчитывающейся организации. Пользователь на основании данной информации, содержащейся в отчетности, принимает решения имущественного характера – о предоставлении кредита (займа), о заключении договора, об участии в уставном (складочном) капитале. Таким образом, бухгалтерский проступок представляет собой деликтный проступок и регулируется соответственно нормами гражданского права.

Правонарушением всегда нарушаются только нормы права (отсюда и название – правонарушение). Поведение, не соответствующее иным социальным нормам, – корпоративным, нравственным, обычным – не будет являться правонарушением и, следовательно, за него не может быть установлена юридическая ответственность, так как за нарушение не правовых норм следует только общественное порицание, но никак не государственное наказание.

Таким образом, мы видим, что нормы, содержащиеся в названных статьях, устанавливают юридическую ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности. Данные нормы представляют собой санкции, в которых установлена мера неблагоприятных последствий имущественного характера, выражающихся в виде штрафов установленных размеров. Однако, принимая в качестве исходной посылки утверждение, что юридическая ответственность может наступить только вслед за нарушением права, мы приходим к выводу, что правила бухгалтерского учета, о которых говорится в названии статьи 15.11 КоАПа, и за нарушение которых установлена ответственность, являются правовыми нормами.

Таким образом, проверив правила бухгалтерского учета на предмет соответствия их признакам норм права, мы пришли к выводу, что данные правила представляют собой нормы права.

2.3. Проблемы отраслевой классификации права

Поскольку мы пришли к выводу, что нормы бухгалтерского учета являются правовыми нормами, то необходимо ответить на вопрос об их месте в системе права.

Для этого более подробно остановимся на понятии системы права и на тех классификациях подразделения правовых норм, которые выделяются в теории 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.

В настоящее время в качестве основных выделяют три классификации:

- частно / публично-правовая классификация;
- отраслевая классификация;
- функциональная классификация.

Деление права на частное и публичное уходит своими корнями в римское право. Отраслевая классификация начала формироваться по мере усложнения нормативного материала и увеличения его в объеме – в

[11] Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.
[12] Налоговый кодекс РФ. Часть первая от 31.07.1998 № 146 –ФЗ.

эпоху Возрождения. Функциональная классификация является продуктом современного времени.

Основной классификацией, которой пользуются юристы в своей практической деятельности и в соответствии с которой построено обучение в ведущих юридических ВУЗах, является отраслевая классификация. Признаками отраслевой классификации считаются предмет отрасли и метод. Изначально признаком отраслевой классификации был только предмет. Перед началом Великой Отечественной войны, в 1938-1940 годах проходила дискуссия по поводу основания подразделения права на отрасли. В результате этой дискуссии был сделан вывод о том, что основанием выделения отраслей выступает материальный критерий – предмет. На этом основании в то время было выделено 10 отраслей права:

- государственное;
- административное;
- уголовное;
- бюджетно-финансовое;
- земельное;
- трудовое;
- гражданское;
- колхозное и судебное (отрасль, объединившая в себе все процессуальные нормы).

Впоследствии количество отраслей неизменно увеличивалось. Возникли такие отрасли, как воздушное, лесное, водное, горное право и т.д. В 1981 году журнал «Советское государство и право» провел очередную дискуссию по проблеме системы права. В ходе этой дискуссии окончательно в теории права утвердилась мысль о необходимости выделения отраслей права в системе права на основании двух критериев – предмета и метода.

Были сформулированы признаки отношений, которые формируют предмет права. Так, общественные отношения, которые претендуют на то, чтобы сформировать предмет отрасли, должны характеризоваться следующими признаками:

- являются устойчивыми и характеризуются повторяемостью событий и действий людей;
- существует объективная потребность в их регулировании;
- по своим свойствам допускают возможность государственно-правового контроля над ними.

Предметы отраслей состоят из схожих по своей природе общественных отношений. Чем выше степень однородности регулируемых отношений, тем меньшее по уровню правовое образование формирует нормы, регулирующие эти отношения. Так выделяются отрасли как более крупные правовые образования и институты как более мелкие правовые образования.

Однако степень однородности – понятие весьма субъективное. Поэтому картина отраслевой структуры права может варьироваться достаточно сильно. Современная теория права не дает ответа на вопрос, сколько отраслей права насчитывает современное российское право. Также современная теория права не дает ответа на вопросы о критериях преобразования института в отрасль, подотрасли в отрасль, субинститута в институт. Нет четкого ответа на вопрос, является ли, например, налоговое право самостоятельной отраслью права, или это подотрасль, или институт финансового права, которое, в свою очередь, является либо самостоятельной отраслью, либо подотраслью административного права.

Применительно к бухгалтерскому учету можно выделить сферу общественных отношений, которая характеризуется указанными выше признаками. Данные отношения формируют предмет целостного правового образования. Признание совокупности правил бухгалтерского учета в качестве самостоятельного правового образования необходимо с целью придания импульса развитию бухгалтерского учета, выхода нормативного регулирования бухгалтерского учета на принципиально иной уровень и, самое главное, с целью достижения реальных целей бухгалтерского учета – достоверного отражения финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Бухгалтерские отношения – это прежде всего информационные по своему характеру отношения. В рамках бухгалтерских отношений происходит формирование информации и передача этой информации пользователям финансовой отчетности, которые выступают в качестве потребителей этой информации.

Вторым признаком данной классификации является метод. Под методом в теории права понимают способы осуществления правового регулирования. Выделяется два основных метода:

- императивный, не предполагающий возможности выбора варианта поведения субъектом регулируемого отношения;
- диспозитивный – дающий возможность такого выбора.

Поскольку метод правового регулирования представляет собой совокупность способов воздействия на общественные отношения, то, говоря о методе регулирования, мы отвечаем на вопрос, *как* происходит регулирование. Особенности метода характеризуют:

- основания возникновения прав и обязанностей сторон регулируемого отношения (административно-правовой акт, договор и пр.);
- способы взаимосвязи прав и обязанностей участников правоотношений;
- характер юридических средств обеспечения прав и обязанностей в правоотношении (особенность санкций, юридических процедур).

Классификация методов правового регулирования в теории права ограничивается делением на императивный и диспозитивный, и не идет дальше. В отличие от предмета отрасли, метод правового регулирования как признак классификации очень размыт. Одним и тем же методом может характеризоваться регулирование отношений, формирующих разные отрасли. Четкую границу между диспозитивным и императивным методом провести довольно сложно, и это подтверждается тем, что подавляющее большинство отраслей регулируется смешанным императивно-диспозитивным методом. Разграничение между ними происходит по объему императивного или диспозитивного элемента.

Так, гражданское право – классический образец частноправовой отрасли, регулируемой диспозитивным методом с небольшим включением императивного. Наиболее ярким примером частноправового характера отрасли и диспозитивности регулирования является, выраженный в статье 421 ГК РФ принцип свободы договора[13]. Налоговое право, в свою очередь, яркий пример публично-правовой отрасли с императивным регулированием. Однако даже в налоговом праве есть диспозитивный элемент. Он выражается, например, в отсутствии нормативного регулирования в отношении форм и регистров налогового учета. Статьей 313 НК РФ установлено требование вести налоговый учет, однако регистры разрабатывает сама организация[14].

[13] Гражданский кодекс РФ. Часть1.
[14] Налоговый кодекс РФ Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

Регулирование бухгалтерских отношений, на наш взгляд, должно регулироваться диспозитивным методом. В бухгалтерском праве диспозитивность регулирования выражается прежде всего в том, что широкое распространение в качестве источника принятия решений имеет профессиональное суждение. Особенно ярко это проявляется в МСФО. Регулирование бухгалтерских отношений на основании профессионального суждения является аналогом принципа свободы договора в гражданском праве.

Если норма права предписывает ограниченный набор вариантов поведения в закрытом перечне или устанавливает узкие рамки правомерного поведения, то непонятно, к какой категории следует отнести норму – императивной или диспозитивной. А в бухгалтерском учете как раз такие нормы довольно распространены, например, выбор метода амортизации или списания материально-производственных запасов. Фактически все элементы бухгалтерского учета, предусмотренные учетной политикой организации, можно считать ее выбором и, следовательно, говорить о диспозитивном методе регулирования. Но в то же время сама учетная политика формируется в нормативно определенных рамках и такие рамки можно считать в определенной степени императивными.

2.4. Правомерность выделения отрасли бухгалтерского права в рамках функциональной классификации

Из всего вышесказанного следует вполне очевидный вывод – система права представляет собой теоретическую категорию, которая не имеет объективной природы, то есть эта категория субъективна. Поэтому видение этой системы очень разнообразно. Также необходимо отметить, что в настоящее время нет даже общепринятого взгляда на систему права. Отсутствие такого единства во мнениях как раз и объясняет формирование новой классификации права – функциональной. По сути, функциональная классификация, с нашей точки зрения, является модернизированной отраслевой.

Функциональная классификация права предполагает, что основными структурными элементами права также должны выступать отрасли. Однако принципиальное различие с отраслевой классификацией заключается в принципе формирования этих отраслей. В рамках функциональной классификации метод исключается из признаков классификации. Единственным признаком остается предмет, то есть сфера регулируемых отношений. Поскольку метод исключается из признаков, то ничто не препятствует объединению в одной отрасли норм, регулирующих отношения императивным и диспозитивным способом.

Предмет также претерпевает изменения. В рамках предмета уже аккумулируются отношения не по степени однородности, а по степени относимости к какому-то объекту. Так появляются такие ранее не признаваемые отрасли, как банковское право, страховое право, хозяйственное право, предпринимательское, транспортное и т.д.

Мнения в ученой среде разделились по поводу отношения к функциональной системе права. Одни юристы считают, что данная классификация не имеет права на существование. Такой точки зрения придерживаются, например, представители кафедры гражданского права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

Свое отношение к данной классификации Е.А. Суханов выражает на примере хозяйственного права. Так, в частности, он утверждает, что выделение хозяйственного права в самостоятельную отрасль вообще не имеет ни теоретических, ни практических оснований[15]. Данная позиция аргументируется тем, что правовое регулирование предпринимательской деятельности нуждается как в частноправовом, так и в публично-правовом воздействии. Таким образом, это воздействие носит разноотраслевой характер и «предложение об объединении всех соответствующих правил в единую правовую отрасль не только искусственно и надуманно, но и вредно, поскольку его реализация неизбежно ведет к подавлению частноправовых начал». И далее «с этой точки зрения концепция «хозяйственного права» становится очевидным тормозом на пути прогрессивных преобразований нашего общества, выражающим попытку консервации существенных элементов прежнего правопорядка».[16]

Аналогичного мнения (на примере именно бухгалтерского права, что является единичным случаем рассуждения на тему бухгалтерского права) придерживается С.Г. Чаадаев, который пишет, что «ставить вопрос о формировании отдельной отрасли бухгалтерского права или об отнесении учетных норм строго только к той или иной «общепризнанной» отрасли права не имеет смысла»[17]. С его точки зрения, бухгалтерское право не вписывается в общепризнанную на сегодняшний день систему права, в рамках которой все правовые образования подразделяются на частные и публичные. Однако, к сожалению, данный вывод не сопровождается какой-либо аргументацией.

Можно предположить, что бухгалтерское право, как и банковское право, хозяйственное право, страховое право, представляет собой комплексное образование, так как нормы бухгалтерского права могут содержаться и в гражданском, и в налоговом, и в других отраслях законодательства. Конечно, тот факт, что нормы фактически содержатся в разных отраслях законодательства, еще не говорит об объективной природе такого размещения. Когда Федеральное Собрание принимает закон, то оно руководствуется практическими потребностями и редко принимает во внимание цельность отраслевой классификации. В результате норма, регулирующая одну сферу отношений, появляется в законе, посвященном регулированию другой сферы. Поэтому дисперсию норм по разным отраслям законодательства корректно рассматривать только как признак структуры законодательства, но не как признак структуры права.

Для бухгалтерских норм такое бессистемное размещение довольно характерно. Бухгалтерские нормы можно встретить в тематически не связанных правовых актах. Так, например, статьей 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предусмотрено, что «предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению сторон. Стороны договора лизинга имеют право по взаимному соглашению

[15] Гражданское право: Учебник для вузов. Т. 1. Отв. ред. проф. Суханов Е.А. М.:БЕК, 1998, с. 16-17.

[16] Гражданское право: Учебник для вузов. Т. 1. Отв. ред. проф. Суханов Е.А. М.:БЕК, 1998, с. 16-19.

[17] Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности Отв.ред. проф. С.Г. Чаадаев. М.: Юристъ, 1999, С. 35.

применять ускоренную амортизацию предмета лизинга. При этом амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга». Получается, что имущество, выступающее предметом лизинга, учитывается на балансе того лица, которому надлежит это делать в соответствии с договором, а не в соответствии с тем, для какой стороны это имущество является активом. Вполне естественна для гражданского права нацеленность на регулирование имущественных правоотношений. Однако вопрос, на чьем балансе отражать имущество – это вопрос информационных правоотношений, а не имущественных. От того, на чьем балансе будет отражаться объект лизинга, никак не изменятся имущественные отношения, в частности, отношения собственности, а вот информация для пользователя будет серьезно искажена. Надо отметить, что в практике российских компаний общим правилом является отражение объекта лизинга на балансе лизингодателя до момента перехода права собственности. Это делается с целью обеспечить организации-собственнику дополнительный контроль над имуществом до момента отчуждения этого имущества. Закрепление в законе данной нормы является следствием того, что бухгалтерскому учету в сознании общественности и законодателя в том числе приписывается контрольная функция в качестве основной. Интересно отметить, что в практике западных компаний также наблюдается желание лизингополучателя не отражать лизинговое имущество на своем балансе. Однако в данном случае это продиктовано не налоговыми целями (налог на имущество), и не контрольными функциями лизингодателя, а желанием лизингополучателя ввести в заблуждение пользователей отчетности, показав более высокую рентабельность. То есть, не отразив на балансе это имущество в качестве основных средств, лизингополучатель информирует пользователя о том, что он добился указанной в отчете о прибылях и убытках выручки за счет использования меньшего количества ресурсов, нежели другие аналогичные компании. Заметим, что основания у российского лизингополучателя и западного разные. Основа различия заключается в разном видении функций бухгалтерского учета и, как следствие, в неправильном формировании нормативного материала, регулирующего бухгалтерские правоотношения. Подобные примеры могут свидетельствовать о несовершенстве собственно бухгалтерского законодательства, но их нельзя считать аргументами несостоятельности бухгалтерского права как отрасли.

При бурном развитии определенных сфер общественной жизни, например, экономической сферы и, как следствие, бухгалтерской, законодательное регулирование чаще всего в структурном отношении не успевает за развитием отрасли права. В 90-е годы прошлого (XX) века российские нормы, регулирующие бухгалтерский учет и налогообложение, практически всегда прописывались в одних правовых актах и представляли собой единое целое. С принятием Налогового кодекса наметился процесс их разделения. Именно попытки применения одних норм к разным по своей сущности сферам, каковыми являются бухгалтерский учет и налогообложение, являются, на наш взгляд, главным источником всех проблем современного российского бухгалтерского учета.

С точки зрения функциональной классификации, бухгалтерское право можно считать вполне состоявшимся как отрасль. Значимость этой сферы среди других отраслей законодательства можно оценить хотя бы по той доле, которые занимают бухгалтерские нормы в информационных правовых системах, таких как «Гарант» или «Консультант». Часто именно бухгалтерские нормы выделяются не просто в отдельные тематические блоки, а даже в целые обособленные подсистемы. По таким фактам бухгалтерское право можно считать чуть ли не главной отраслью современного российского права.

Также необходимо различать выделение новых отраслей и формирование комплексных отраслей. Если говорить о выделении новых отраслей, то первоначально они обособляются по своему предмету, а метод регулирования для этих отношений может еще вырабатываться, может быть смешанным или вообще не иметь четкого содержания.

Импульсом, или, как говорится в теории права, социальным заказом на выделение новой отрасли является значимость предмета для общества. С этих позиций бухгалтерское право имеет все необходимое, чтобы сформировать отдельную отрасль в рамках не только функциональной, но и классической системы права.

2.5. Деление права на частное и публичное как основной критерий отраслевой классификации

Так почему же функциональная классификация вызывает такой активный протест со стороны, в основном, цивилистов? Что такое «комплексное образование»[18], о котором пишет С.Г. Чаадаев? На наш взгляд, ответ кроется в том, что функциональная классификация делает ненужной и вообще неприменимой на практике дифференциацию правовых норм на нормы частного и публичного права. Действительно, Е.А. Суханов совершенно прав в том, что в отношении «комплексных» отраслей в одну отрасль объединяются нормы как частного, так и публичного права. Однако даже гражданское право объединяет в себе не только частноправовые нормы, но и публично-правовые.

Трудно не согласиться с тем, что практическая применимость отраслей в рамках функциональной классификации выше, пользоваться нормами, сгруппированными таким образом, удобнее. Интересен тот факт, что те же цивилисты признают как отрасль права муниципальное право, которое характеризуется смешанным методом.

Так или иначе, все сводится к делению права на частное и публичное, которое имеет более чем 2000-летнюю историю. Это разделение очень прочно обосновалось в современной теории права, но даже оно может быть подвергнуто сомнению.

Подразделение права на частное и публичное сформировалось в римском праве. Римский юрист Ульпиан Домиций, фрагменты сочинений которого составляют около трети Дигест [31, с. 161], характеризует публичное право как право, относящееся к положению Римского государства. Определение, данное Ульпианом, считается в мировой юриспруденции классическим, и именно от него отталкиваются все, кто освещают данный вопрос: «Публичное право, которое относится к положению римского государства, частное, которое относится к пользе отдельных лиц» (D.1.1.1.2).

[18] Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности Отв. ред. проф. С.Г. Чаадаев. М.: Юристъ, 1999. С. 36.

Критерием различения частного и публичного права служит интерес. Для частного права преимущественное значение имеют интересы отдельных лиц, их правовое положение и имущественные отношения; для публичного главными являются государственные интересы, правовое положение государства, его органов и должностных лиц, регулирование отношений, имеющих ярко выраженный общественный интерес.

Известный русский юрист Н.М. Коркунов весьма обстоятельно охарактеризовал подразделение права на частное и публичное. В своих многократно переиздававшихся «Лекциях по общей теории права» он пишет, что римляне сводили различие частного и публичного права к различию охраняемых интересов, различая интересы общие и личные[19]. Выставленное римлянами различие представляется неопределенным и не достигает цели разграничить и определить различные области права.

Так, прежде всего, нельзя противополагать интересы общие и частные. С одной стороны, интересы только и существуют у отдельных людей, так как только люди суть действительные реальные элементы общежития. Общий интерес есть не что иное, как та или другая совокупность частных интересов. В этом смысле можно сказать, что все право установлено ради охраны интересов отдельных лиц, то есть частных интересов. С другой стороны, правовая охрана дается только тем интересам отдельных лиц, которые имеют более или менее общее значение, или потому что они общи для целой группы лиц. В таком смысле, наоборот, можно сказать, что всякое право охраняет общие интересы.

Критерий непременного отнесения отрасли права к частному или публичному настолько прочно укоренился в классической теории права, что от него невозможно отступиться ни в каком случае, когда речь идет о признании отрасли, в том числе и в случае с бухгалтерским правом. Однако вышеуказанные недостатки этого критерия породили множество попыток, не отбрасывая его в сторону, каким-либо образом модифицировать классификацию права по сравнению с не отвечающей сегодняшним требованиям римской классификацией. Среди авторов таких попыток находятся Савиньи и Шталь, Иеринг, Мейер, Умов, Кавелин, Еллинек, Дюги, Остин, Петражицкий, Дюрингейм, Шершеневич.

Для примера приведем вкратце рассуждения Савиньи и Шталь. Они различают юридические отношения по их цели. По мнению Савиньи, в публичном праве целое является целью, а отдельный человек занимает второстепенное положение; в частном же праве отдельный человек является целью, а целое – средством. Шталь высказывает сходные с Савиньи суждения:

- одна группа юридических отношений имеет в качестве своей цели удовлетворение потребностей одного человека;
- другая – регулирование жизни людей в их единстве[20].

Необходимо отметить, что нет ни одной отрасли права, абсолютно все нормы которой являлись бы частноправовыми или публично-правовыми. При отнесении отрасли либо к частному праву, либо к публичному, судят по доле каждой из групп норм. Вопрос отнесения бухгалтерского права к частному или публичному лежит в экономической плоскости. Ответ на него во многом зависит от способов регулирования бухгалтерского учета, которые обусловлены характером развития конкретной национальной экономики. Однако на этот вопрос мы ответим несколько позже.

2.6. Статус бухгалтерского права

Если возможность отнесения группы норм к частному или публичному праву считать основным критерием выделения отрасли права, то следует естественный вывод, что бухгалтерское право не существует, поскольку среди бухгалтерских норм всегда присутствуют как частноправовые, так и публично-правовые. Однако если данный критерий строго применять к любой отрасли, 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. Если к регулированию бухгалтерского учета применять иные общепринятые критерии, например, объект регулирования, методы регулирования, тематическое единство и т.п., то претензии бухгалтерского права на самостоятельное место в отраслевой структуре права выглядят вполне обоснованными.

Также можно задаться весьма не праздным вопросом: если бухгалтерское право не является отраслью права, то чем оно является?

Ответы на этот вопрос можно подразделить на две группы:

1. Бухгалтерское право не является отраслью права, а является отраслью законодательства.
2. Бухгалтерское право является «комплексным правовым образованием» или просто чем-то, отличным от отрасли.

В.С. Мартемьянов считает, что правовое регулирование бухгалтерского учета является составной частью хозяйственного права[21]. Но данное утверждение не вносит ясности в вопрос о месте бухгалтерских норм в системе права, так как в данном случае мы сталкиваемся с так называемой проблемой предпринимательского или хозяйственного права. Однако можно говорить о том, что В.С. Мартемьянов относит нормы бухгалтерского права к частноправовым нормам.

Ю.А. Тихомиров считает, что накопление нормативного материала в сфере информации и выявление значительных правовых пробелов дает основание для постановки вопроса о формировании новой отрасли права – информационного права. Бухгалтерский учет и отчетность рассматриваются им как разновидность информационных отношений. Ю.А. Тихомиров настаивает на необходимости нормативно закрепленного признания информации как ресурса общественного развития[22]. Однако Ю.А. Тихомиров не исследует природу норм бухгалтерского права. Для него более интересными являются нормы, регулирующие отношения в сфере информационных технологий.

Я.В. Соколов полагает, что нормы бухгалтерского учета должны быть объединены в отдельную отрасль права – бухгалтерское право[23]. Однако, к сожалению, предмет, метод бухгалтерского права не явились предметом исследования в данной работе. Высказывание о необходимости формирования данной отрасли обусловлено социальной значимостью бухгалтерского учета. То есть, с точки зрения Я.В. Соколова,

[19] Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб., 1898, с.165-183.

[20] Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб., 1898.

[21] Хозяйственное право: Учебник для вузов. Т. 2. Отв. ред. проф. Мартемьянов В.С. М.:БЕК, 1994, .291-310.

[22] Тихомиров Ю.А. Публичное право. Москва, БЕК, 1995, с. 399.

[23] Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва, Финансы и статистика, 2000.

нормы бухгалтерского учета не могут не составлять бухгалтерское право, поскольку в рыночной экономике бухгалтерский учет играет очень значимую роль.

В свою очередь, и совокупность норм права, и совокупность норм морали имеет собственную структуру.

Подразделение норм права на составные части представляет собой определенную структуру, как мы уже говорили, – систему права. Поскольку право характеризуется таким признаком, как формальная определенность, то все нормы права теоретически можно просуммировать и сказать с более или менее определенной точностью, сколько норм составляет современное российское право и какие это нормы.

В отношении неправовых норм, которые не характеризуются признаком обязательной формализации[24], невозможно точно сказать, сколько их в настоящее время существует и какие они. Поэтому структура совокупности данных норм также не определена. Наиболее общепринятым является выделение в структуре неправовых корпоративных норм норм этики, эстетики, различных поведенческих норм и прочих. Технические нормы, как правило, относят к разряду прочих или оставляют под своим именем. К этим нормам (техническим) относят, например, правила пользования различными бытовыми приборами и приспособлениями, правила техники безопасности на предприятиях и, как не удивительно, нормы, регулирующие бухгалтерский учет. То есть с точки зрения многих юристов норма, согласно которой микроволновую печь нельзя использовать в целях сушки волос, или норма, содержащаяся в инструкции по пользованию кофеваркой, являются аналогичными нормам бухгалтерского учета.

Для такого понимания существуют конструкции юридико-технических и нормативно-технических регуляторов. Социальные нормы, к которым относят нормы права, регулируют отношения людей и их коллективных образований между собой. Технические нормы определяют отношение человека к технике. Юридико-технический регулятор характеризуется наличием нормативных актов, в которых находятся правовые и технические нормы. В теории права высказываются мнения, что юридико-технический регулятор регулирует отношения между людьми, однако, в отличие от собственно правового, он включает технические нормы. В свою очередь, в отличие от юридико-технического, нормативно-технический регулятор устанавливает различные технические и технологические нормы, определяет непосредственное отношение людей к технике. То есть, в отличие от правового регулятора и юридико-технического, характеризуемых отношениями типа «субъект-субъект», нормативно-технический регулятор можно охарактеризовать отношениями типа «субъект-объект».

Однако в теории права такие понятия, как «юридико-технический и нормативно-технический регулятор» не получили широкой поддержки. Например, не нашли эти понятия поддержки у представителей кафедры теории государства и права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова: данные регуляторы не вписываются в существующую систему составных элементов права. С одной стороны, они (регуляторы) позиционируются как источники права, с другой – как нормы. Само понятие «регулятор» не раскрывается применительно к указанным категориям.

Таким образом, понятие регуляторов никоим образом не проливает свет на сущность так называемых технических норм и их природу.

Более простой вариант объяснения понятия технических норм заключается в том, что они не являются номами права, так как не регулируют отношения между людьми и коллективами людей, а регулируют отношение людей к технике. Не будем разбирать вопрос о правовой природе норм, которые регулируют отношения людей к технике. Отметим лишь, что нормы бухгалтерского учета регулируют информационные отношения между людьми и их коллективами – юридическими лицами. Совершенно неверным, с нашей точки зрения, является представление о том, что нормы бухгалтерского учета регулируют вопросы техники учета, то есть вопросы о том, в какой графе, на каком счете и т.д. отразить тот или иной факт хозяйственной жизни.

Процесс формирования информации о хозяйственной деятельности организации гораздо сложнее, чем это представляется людям другой профессии, в чью компетенцию обычно входит решать вопросы о правовой сущности тех или иных норм. Данный процесс можно подразделить на две фазы: внутреннюю и внешнюю. В рамках внутренней фазы можно выделить два элемента: процесс отражения, который включает в себя первичную регистрацию фактов, счетное обобщение этих фактов и определение финансовых результатов. Внешний этап включает целую когорту общественных отношений, основными из которых являются отношения по представлению информации.

Таким образом, нормы бухгалтерского учета регулируют в первую очередь отношения между людьми и юридическими лицами по поводу формирования и использования информации. Следовательно, нормы бухгалтерского учета являются правовыми нормами.

Хотелось бы обратить внимание (более подробно об этом будет говориться далее), что правила различных видов учета имеют разную правовую природу: правила бухгалтерского учета, характеризующиеся, как мы выяснили, всеми признаками норм права, являются правовыми нормами, в отличие от правил управленческого учета, которые представляют собой корпоративные нормы и, следовательно, не являются нормами права.

Справедливости ради необходимо отметить, что в известных автору работах детально не разбирался вопрос о сущности и правовой (или не правовой) природе норм бухгалтерского учета. К сожалению, до сих пор бухгалтерские нормы не удостаивались чести привлечь к себе серьезное внимание исследователей и, тем более, практиков. Например, представители таких уважаемых кафедр юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, как кафедр финансового и гражданского права, не считают необходимым исследовать правовую природу данных норм, по некой сложившейся в правосознании традиции относя их к не охарактеризованным техническим нормам.

Причина такого положения вещей может быть объяснена той ролью, которую играл бухгалтерский учет в административно-командной системе. Бухгалтерский учет обслуживает экономические взаимоотношения и его место и роль обусловливается существующей экономической ситуацией. В условиях плановой системы бухгалтерский учет являлся средством контроля выше-

24 Они могут быть записаны, а могут и не быть записаны; к тому же количество источников норм морали, в отличие от количества источников норм права, является неопределенным.

стоящих структур над первичными элементами хозяйственной системы, был призван отражать соответствие плану хозяйственной деятельности, следить за движением материальных ценностей и денежных средств на предприятиях. Первичными были задачи контрольного характера, а предоставление информации об эффективности носило сопутствующий характер. Эти нормы нужны были только для того, чтобы судить о выполнении или невыполнении плана. При этом никакого влияния на общественные отношения они не оказывали (или оказывали незначительное влияние).

В условиях рынка важнейшей задачей бухгалтерского учета является предоставление информации инвесторам об эффективности хозяйственной деятельности предприятия, производства и отрасли. Все остальные задачи, в том числе и налоговая, являются вторичными.

Недооценка значимости бухгалтерских норм весьма негативно отражается на состоянии всей экономики, препятствует экономическому росту. Целый пласт значимых общественных отношений не может регулироваться просто техническими нормами, ибо хозяйственная деятельность – это не бытовой прибор, для обеспечения нормального функционирования которого достаточно написать инструкцию по эксплуатации.

3. СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ «БУХГАЛТЕРСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО» И «БУХГАЛТЕРСКОЕ ПРАВО»

3.1. Соотношение понятий «система права» и «система законодательства»

Вопрос о соотношении системы права с системой законодательства традиционен. Данная проблема явилась предметом исследования не одной научной работы. В настоящем исследовании мы не ставим перед собой задачу окончательно разрешить данный вопрос с точки зрения теории государства и права. По мнению А.М. Васильева, система права – это правовая абстракция, которая служит для выражения связей и единства правовых норм, их внутренних взаимозависимостей. Принципиальным для раскрытия содержания данной категории является положение об объективных основаниях системы права, которые коренятся в экономических отношениях, в специфике и предметных особенностях регулируемых нормами права общественных отношений [30, с. 166]. Это определение наиболее научно, поскольку выражает основные, сущностные черты системы права, не претендуя на объединение в одной дефиниции всех (в том числе и вторичных) характеристик явления. Что же касается определения понятия «система законодательства», то вполне достаточно его обозначение как «многогранного образования с весьма сложной конструкцией, состоящего из совокупности законодательных актов и отдельных нормативных предписаний, распределяемых в зависимости от объекта регулирования на отрасли, подотрасли и институты законодательства» [64, с. 181].

Рассматривая вопрос о понятии системы права, необходимо одновременно рассмотреть вопрос о понятии системы законодательства и о соотношении системы права и системы законодательства.

Вопрос о соотношении системы права и системы законодательства уже длительное время является актуальным и дискуссионным в российской юридической науке. Однако его разрешение оказало бы благотворное воздействие на деятельность законодателя, научные разработки. Наиболее распространены две позиции.

Суть первой позиции заключается в том, что система права и система законодательства соотносятся как форма и содержание, то есть право закрепляется в законодательстве, отражается в нем, причем система права объективна, а система законодательства – объективно-субъективна.

Суть второй – система права – это единый, не разделенный на части массив правовых норм – живых клеточек правовой материи; на каждом очередном этапе развития общества массив правовых норм кристаллизуется вокруг нескольких крупных, актуальных на данный момент системообразующих факторов (системы нормотворческих органов, системы субъектов права, основных социально-экономических задач и пр.); отраслей права не существует, есть только отрасли законодательства [51, с. 100].

Понятие «система законодательства» имеет несколько определений, в зависимости от того, в узком или широком смысле рассматривается. В узком смысле – это система законов, в широком смысле – законов и подзаконных нормативных актов. Такая позиция до сих пор наиболее распространена. Даже при указании на ее недостатки пока не производится решительная замена терминологии. Для отечественной юридической науки вопрос об источниках права всегда был достаточно полемичным в силу наличия политического подтекста в данном вопросе. В силу существовавшей ранее общественно-политической ситуации основной акцент при изучении источников права делался на противостояние двух систем (капитализма и социализма). Разумеется, система источников социалистического права считалась более совершенной. В этой связи понятие «система источников права» было заменено понятием «система законодательства», а проблема источников права – проблемой соотношения системы законодательства и системы права.

Система законодательства представляет собой систему источников права. В качестве источников права обычно выделяются нормативно-правовые акты, прецеденты, обычаи делового оборота, религиозные нормы и даже правовые доктрины. В зависимости от того, какой вид источников права является доминирующим, страны подразделяют по правовым семьям.

Само понятие «источник права» также многозначно. Под ним понимают и внешнее выражение права, и основания юридической обязательности нормы, и источники познания права. В исследуемом аспекте под источником права понимается именно форма права, «форма реального выражения и объективизации государственной воли господствующего класса, выраженной в норме права». Этот момент конкретизации сущности права обобщенно выражает правовая абстракция «форма (источник) права»[25].

Различия между системами права и законодательства в наиболее общем виде были сформулированы в ходе третьей научной дискуссии о системе права[26]:

- несовпадение объема;

[25] Васильев А.М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М.: Юрид. лит., 1976, С. 167.

[26] Система советского права и перспективы ее развития// Советское государство и право. 1982. №7, №8.

- различия по соотношению объективного и субъективного;
- различие в системообразующих факторах системы права и системы законодательства;
- неодинаковый уровень структурной упорядоченности, целостности (система права, в отличие от системы законодательства, является самоорганизующейся системой);
- различие в соотношении статических и динамических свойств:
  - система права более устойчива, инвариантна, чем система законодательства;
  - эти системы имеют определенные различия в закономерностях функционирования и развития.

Исследовав указанные различия, можно прийти к выводу о взаимообусловленности системы права и системы законодательства. Взаимообусловленность выражается в том, что законодатель воздействует на оболочку права (его форму), то есть на систему источников права, которая, в свою очередь, трансформирует содержание (систему права). Но изменения в системе источников права никоим образом не тождественны изменениям системы права. Обратим внимание на такой момент – система права и система законодательства – элементы (или компоненты) правовой системы, причем нетождественные по следующим причинам: «Они как компоненты правовой системы обладают относительной самостоятельностью, имеют специфические закономерности становления, функционирования и развития, что позволяет системе законодательства оказывать активное обратное воздействие на систему права»[27].

Несомненно, что и система права, и система законодательства – составляющие правовой системы. Но какова их роль и место в ней? Полагаем, что они не являются ее отдельными компонентами. Ведь критерием идентификации элементов системы выступает их инвариантность, принимающая различные формы в зависимости от особенностей того или иного класса системы. Таким критерием при исследовании правовой системы как объективно-субъективной выступает, в частности, принцип тождества частей относительно их места и роли в данной системе[28]. Например, отрасли в системе права тождественны (неразличимы) как элементы одного уровня (конечно, если мы будем рассматривать их как системы, состоящие из подотраслей, институтов и норм, то они предстанут нетождественными, поскольку будут рассматриваться на других уровнях).

Систему права и систему законодательства невозможно определить как тождественные, следовательно, они – элементы не одного уровня. Тогда, может быть, они являются элементами разных уровней? Вряд ли это так. Здесь надо учитывать принцип иерархичности системы, который означает, что каждый элемент, в свою очередь, может рассматриваться как иная система, а исследуемая в данном случае целостность представляет собой один из компонентов более широкой системы. Значит, если рассматривать систему права и систему законодательства как разноуровневые элементы, то один из них должен входить в состав другого:

- либо система права в систему законодательства;
- либо система законодательства в систему права. Ясно, что такая ситуация абсурдна.

Кроме того, тезис о «компонентности» этих систем противоречит положению о соотношении системы права и системы законодательства как содержания и формы – содержание и форма не могут быть компонентами одной и той же системы.

«В сущности, система права и система законодательства выражают один и тот же феномен – право, но с разных сторон – внутренней и внешней, отсюда их взаимообусловленности и общее социальное назначение»[29].

3.2. Правомерность выделения отрасли бухгалтерского законодательства

Как говорилось выше, вопрос о выделении отрасли права тесно связан с выделением отраслей законодательства. Классическая теория права говорит о несовпадении понятий права и законодательства, нормы права и нормы законодательства, отрасли права и отрасли законодательства. Однако, как мы уже показывали, вопрос о соотношении понятий «система права» и «система законодательства» далек от решения, и скорее его следует также отнести к разряду «вечных». Так происходит потому, что право является социально обусловленным явлением, и теоретический подход всегда носит субъективный характер. Еще Иммануил Кант смеялся над юристами и юриспруденцией за то, что они не могут дать ответ на вопрос: что же все-таки такое право? За последние два столетия ситуация в этом вопросе мало прояснилась.

Право, исходя из нормативистской концепции, представляет собой совокупность норм, правил поведения, установленных государством и обеспеченных его принудительной силой. Законодательство[30] же представляет собой источник[31], или форму права. Форма права – это суть внешнее выражение, внешнее устройство права. То есть, исходя из позиций нормативизма, понятия эти не совпадающие, но взаимосвязанные. Если же проводить водораздел между понятиями «право» и «закон» с позиций нравственной концепции, где право отождествляется с правосознанием, или с позиций естественно-правовой концепции, тогда получается, что система права и система законодательства оторваны друг от друга, являются самостоятельными друг по отношению к другу понятиями.

Безусловно, проблема соотношения системы права и системы законодательства существует объективно, иначе совсем не было бы надобности поднимать ее в настоящей работе. Если система права складывается из отраслей, подотраслей, правовых институтов, правовых норм, то система законодательства (в узком смысле) складывается из нормативно-правовых актов, их структурных подразделений.

Вопрос стоит следующим образом: как и какие системные элементы права находят свое выражение в

[27] Молодцов М.В. Система советского трудового права и система законодательства о труде. М.: Юрид. лит., 1985, с.126.

[28] Философский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1989.

[29] Васильев А.М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М.: Юрид. лит., 1976, с. 179.

[30] В качестве источника права может выступать конечно же не только законодательство. В зависимости от правовой системы в качестве источника права выступают прецеденты, обычаи, религиозные нормы и др.

[31] Традиционное название «источник права» известно нам еще со времен Тита Ливия (59 г до н.э.-17 г. н.э.), который назвал Законы XII таблиц источником римского частного и публичного права.

системных элементах законодательства? Конечно, если бы все право, как в Древнем Риме, укладывалось в XII таблиц, не возникали бы проблемы и в системе законодательства. В этих таблицах были и нормы уголовного права, и нормы гражданского права, и других отраслей (имеется ввиду современное прочтение). В настоящее же время существуют огромные массивы законодательства. По поводу этой современной ситуации, в сравнении с Законами XII таблиц, есть шутливое выражение: «Наш свод законов так огромен, не хватит всех каменоломен».

Некоторые теоретики права утверждают, что существуют отрасли права, которые в системе законодательства не имеют строго определенной отрасли для своего воплощения, например, аграрное право. Нормы этой отрасли могут быть размещены в Конституции (например, право частной собственности на землю), в нормативных актах, регулирующих вопросы государственной поддержки фермеров (их относят к финансово-бюджетному законодательству), в типовых договорах на аренду земельных участков (гражданское законодательство) и др. Как уже отмечалось выше, под такое описание может подходить и бухгалтерское право.

В теории права говорится о существовании в системе законодательства таких отраслей, которые не соотносятся с конкретными отраслями права. В качестве примера приводится бухгалтерское законодательство, которое поименовано в Указе Президента от 15.03.2000 № 511 «О классификаторе правовых актов» (в прежней редакции Указ Президента от 16.12.1993 г. № 2171 «Общеправовой классификатор отраслей законодательства»). Их называют комплексными отраслями законодательства.

На самом деле любая отрасль права в качестве источника имеет не один нормативно-правовой акт. Конституция как основной закон государства является источником для большинства отраслей. То есть отрасль законодательства следует рассматривать не как тематически объединенную совокупность нормативно-правовых актов, а как тематически объединенную совокупность прописанных норм. При этом не важно, содержатся ли эти нормы в нескольких целевых документах или рассеяны по разнородным не объединяющимся документам. То, что у аграрного права, или у бухгалтерского права нет кодифицированного источника, не означает, что нет соответствующей отрасли законодательства – аграрного или бухгалтерского. Если же кто-то берется утверждать об отсутствии отрасли законодательства при условии наличия отрасли права, то, следовательно, он ошибается по поводу хотя бы одного из приводимых утверждений. То есть, если есть отрасль права, то однозначно есть и отрасль законодательства. Иначе быть не может, так как право характеризуется формальной определенностью, и любая норма права не наделяется юридической силой, не будучи опубликованной.

Критерием выделения отраслей является предмет и метод правового регулирования. Под предметом понимается круг общественных отношений, регулируемых нормами данной отрасли права. Чтобы иметь честь называться предметом отрасли права, данные общественные отношения должны удовлетворять требованию однородности. Загвоздка, если так можно выразиться, заключается в том, что под однородностью, то есть схожестью, понимается не только одна и та же сфера жизнедеятельности, в которой складываются эти отношения, но и их характер: опять-таки частноправовой или публично-правовой. О дифференциации частноправовой и публично-правовой природы, вернее, об отсутствии сколь-нибудь определенных критериев различения, уже говорилось в предыдущей части настоящей главы.

В рамках классического подхода бухгалтерское законодательство охватывает нормы различных отраслей права, то есть оно по своей природе является комплексным. Сюда входят и гражданско-правовые нормы, и административно-правовые (нормы налогового права, бюджетного права).

Напрашивается вывод, что в рамках классической систематизации права, основанной на рассуждениях Ульпиана, нельзя говорить о бухгалтерском праве, а только о бухгалтерском законодательстве, поскольку отрасль права не может содержать разнохарактерные по своей природе нормы. В то же время, если законодательство является формой выражения права, то как может существовать одна форма – бухгалтерское законодательство – без своего содержимого – бухгалтерского права? Какую отрасль права выражает бухгалтерское законодательство?

Как говорит А.Б. Венгеров, «нельзя упускать из виду того, что система законодательства складывается и для потребностей социального правления, а не только для упорядоченности, стабильности самого законодательства. Она нужна и для того, чтобы соответствующие субъекты могли пользоваться эффективно правовыми нормами, могли их находить, исполнять, применять».[32]

Следует также иметь в виду, что отрасли права в рамках «функциональной системы права» выделяются по общественно значимому предмету. Общественно значимый предмет представляет собой новый критерий формирования системы права. В рамках этой классификации, как мы уже показали выше, существование бухгалтерского права является очевидным.

На основе сказанного выше, мы приходим к выводу, что в рамках классической системы права можно говорить о существовании бухгалтерского законодательства, но не бухгалтерского права (если не иметь в виду тот факт, что бухгалтерское право проходит стадию вычленения). В рамках же функциональной системы права можно говорить о существовании и того, и другого.

К пониманию функциональной системы права нельзя подходить с мерками классической системы, так как в таком случае можно прийти к поспешному выводу о том, что функциональная система отождествляет понятия «бухгалтерское право» и «бухгалтерское законодательство».

В предыдущих рассуждениях не рассматривалась система права, построенная, также как и «классическая» система, в рамках так называемого генетического подхода, которая подразделяет право на естественное, то есть существующее вне зависимости от правовых предписаний, и позитивное, существующее только в случае материального оформления. В рамках последней классификации мы бы опять столкнулись с полноправным существованием как бухгалтерского законодательства, так и бухгалтерского права.

Для того чтобы сопоставить понятия «отрасль права» и «отрасль законодательства» по отношению к

[32] Венгеров А.Б. Теория государства и права: Часть II. Теория права. Т.1-М.:Юрист, 1996, с. 162.

нормам бухгалтерского учета, удобно использовать логическую модель, известную под названием «кругов Эйлера». Каждый круг обозначает объем понятия, а каждая точка этого круга – предмет, мыслимый в его объеме. Круги Эйлера позволяют наглядно представить отношения между понятиями. В логике выделяется три вида отношений совместимости понятий: равнообъемность, пересечение (перекрещивание) и подчинение (субординация). Понятия «отрасль права» и «отрасль законодательства» в подавляющем большинстве случаев находятся в отношении пересечения (см. рис. 1).

Если посредством модели Эйлера выразить существующее мнение о соотношении данных понятий, то мы придем к выводу, что чем ближе по составу область общественных отношений, претендующая на «звание отрасли права», к области соответствующего законодательства, тем более основательны эти претензии. В рамках модели Эйлера это то же самое, что и максимальное приближение к состоянию равнообъемности или, по крайней мере, к субординации, и минимум признаков пересечения. Если область пересечения кругов невелика, то речь идет о так называемой комплексной отрасли законодательства, которая не оформляет, то есть не является формой, источником для какой-то «чистой» отрасли права.

Для подавляющего большинства современных отраслей права характерна та или иная степень перекрещивания. Единственной отраслью, где отрасль права и отрасль законодательства находятся в отношениях равнообъемности, является уголовное право и законодательство. Это следует из ст. 1 УК РФ[33]. Однако это как раз та отрасль, существование самостоятельного предмета которой ставится под сомнение. Об отсутствии такового высказывался немецкий криминалист XIX в. К. Биндинг[34].

Поэтому сам критерий приближения к равнообъемности сомнителен. Тем не менее, на наш взгляд бухгалтерское право выдерживает проверку на состоятельность даже этим невыгодным для него критерием, если правильно понимать отношения, регулируемые бухгалтерским правом.

Для этого следует обратить внимание на главную ошибку, которую делают практически все оппоненты бухгалтерского права, отрицающие его существование. Ставя вопрос о существовании бухгалтерского права, подразумевается, что его нормы регулируют уже известные нам отношения, являющиеся предметом других отраслей (отсюда и комплексность регулирования). Например, предприятие заключает договор поставки. Эти отношения поставки отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, следовательно, делается вывод, что новоявленное бухгалтерское право инкорпорирует в себя норму гражданского права, происходит дублирование норм, приводящее, разумеется, к хаосу в правовой систематизации. Потому-то и не следует выделять бухгалтерское право как самостоятельную отрасль.

Этот вывод был бы верен, если бы не одна логическая ошибка. А именно: нормы бухгалтерского права не регулируют те же отношения, что и нормы гражданского права (в примере с поставкой – имущественные отношения). Они регулируют принципиально другие отношения, возникающие по поводу отражения отношений поставки в учете и последующее предоставление и использование этой информации. Сущность данных отношений будет раскрыта в следующем параграфе о предмете бухгалтерского права.

Единственной отраслью законодательства, которая заметно вторгается в бухгалтерское законодательство, является налоговое законодательство. Но это объясняется не объективной общностью налогового и бухгалтерского права, а попытками российских законодателей 90-х годов прошлого века направить бухгалтерский учет на службу налогообложения. В условиях отсутствия прочих пользователей отчетной информации эти попытки серьезно исказили российский бухгалтерский учет и фактически превратили его в учет налоговый. С появлением реальных пользователей бухгалтерской отчетной информации стала очевидной несовместимость их интересов с интересами налоговых органов. Это послужило главной причиной нормативного разделения бухгалтерского и налогового учета. Таким образом, сильное перекрещивание бухгалтерского и налогового законодательства в России объясняется особенностями переходной экономики России. Налоговая ориентация российского бухгалтерского учета выделяется большинством западных методологов как специфическая национальная черта. Поэтому существенная область перекрещивания с налогообложением не может рассматриваться как аргумент к тому, чтобы снять вопрос о самостоятельной области бухгалтерского права.

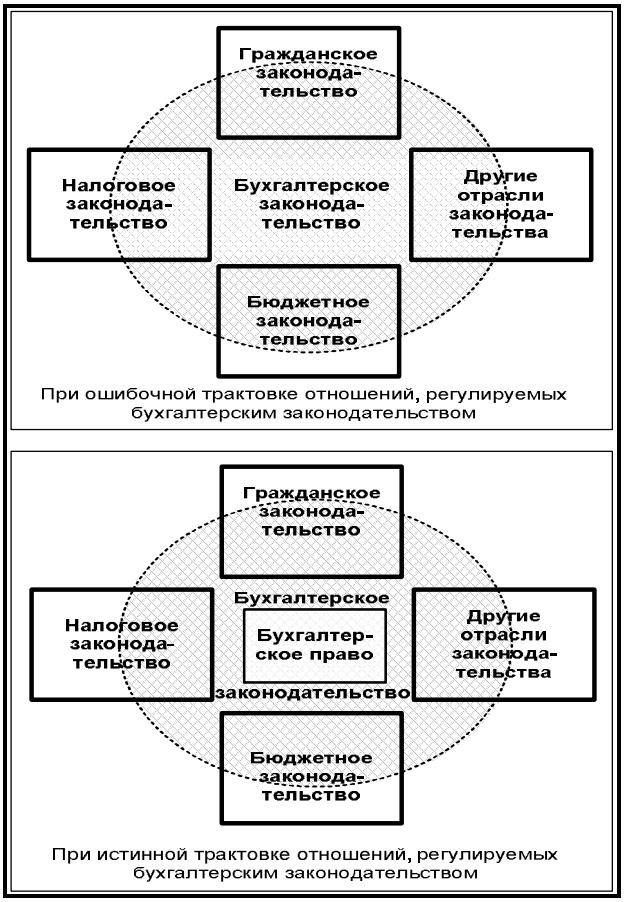

Рис. 1. Соотношение бухгалтерского законодательства и других отраслей законодательства в кругах Эйлера

[33] Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ.

[34] Таганцев Н.С. Лекции по русскому уголовному праву. Вып.1. СПб., 1887, с. 108-109.

4. ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО ПРАВА

4.1. Характеристика бухгалтерского правоотношения

Следует разделять предмет и метод бухгалтерского учета и бухгалтерского права. Предмет и метод бухгалтерского учета достаточно рассмотрены в имеющихся теоретических работах, и мы не будем на этом останавливаться. Вопрос о предмете и методе бухгалтерского права пока никем не поднимался, возможно, в силу того, что само бухгалтерское право не выделено в качестве отдельного правового образования. Этот вопрос мы как раз и рассмотрим подробно.

Что же является предметом бухгалтерского права? В качестве предмета любой отрасли права выступают общественные отношения, которые регулируются нормами данной отрасли. Таким образом, необходимо идентифицировать и охарактеризовать бухгалтерское правоотношение.

Традиционно характеристику правоотношению дают через характеристику его структурных элементов. Структурными элементами любого правоотношения выступают субъект, содержание и объект правоотношения.

Объектом правоотношения, как правило, выступает то, по поводу чего субъекты наделяются взаимными правами и обязанностями. Например, в гражданско-правовом отношении, регулируемом институтом купли-продажи, объектом выступает вещь, по поводу которой покупатель и продавец вступили во взаимодействие. Субъектом являются сами лица, вступившие во взаимодействие. Содержанием правоотношения выступает комплекс прав и обязанностей, которыми наделяются лица в связи со вступлением во взаимодействие по поводу объекта. В приведенном правоотношении купли-продажи субъектами являются продавец и покупатель, объектом, как уже было сказано, является вещь, которую продавец продает покупателю, а содержанием правоотношения является право покупателя потребовать передачи ему вещи и обязанность уплатить определенную договором денежную сумму, а также корреспондирующие право продавца потребовать передачи ему покупателем установленной денежной суммы и обязанность передать вещь.

4.2. Субъект и содержание бухгалтерского правоотношения

Бухгалтерское правоотношение возникает между отчитывающейся организацией и пользователями финансовой отчетности. Пользователями отчетности выступают инвесторы, работники, кредиторы, поставщики и подрядчики, государство в лице налоговых, статистических, антимонопольных и др. органов, общественность. Все пользователи финансовой отчетности имеют право на информацию, содержащуюся в этой отчетности. Именно на основании этой информации пользователи могут принимать взвешенные решения относительно отчитывающейся организации.

На организацию, в свою очередь, возложена обязанность сформировать и предоставить управомоченным пользователям данную отчетность. Таким образом, бухгалтерское правоотношение характеризуется множественностью управомоченных лиц. В отношении множественности, имеющей место на одной из сторон правоотношения бухгалтерское правоотношение похоже на гражданско-правовое отношение, регулируемое институтом собственности. Так, лицо, обладающее правом собственности на какое-либо имущество, имеет право требовать воздержания от посягательств на это имущество от всех остальных лиц. То есть в таком правоотношении собственник выступает управомоченным лицом, тогда как все остальные лица выступают обязанными лицами. Поэтому право собственности в теории гражданского права характеризуется как абсолютное право. В бухгалтерском правоотношении имеет место абсолютная обязанность. Отчитывающаяся организация обязана предоставить финансовую отчетность в установленные законодательством сроки неограниченному кругу пользователей.

4.3. Объект бухгалтерского правоотношения

С точки зрения некоторых философов (Э. Тоффлер, Й. Масуда, Д. Белл), в последние десятилетия появились признаки вступления человеческой цивилизации в новую стадию развития. Эта стадия именуется информационным обществом. Ему предшествовали аграрное и индустриальные общества. На начальной стадии развития информационного общества его называли постиндустриальным. В данном случае в названии этих фаз отражен тот продукт, который был основным предметом экономического обмена. В аграрном обществе основную долю этого обмена составляла сельскохозяйственная продукция, затем на первый план вышла продукция промышленности, а в последние десятилетия все большую долю завоевывает информация в самых разнообразных формах. Термин «постиндустриальное» характеризует то время, когда еще не была выявлена основная характеристика нового этапа развития человечества. Поэтому его называли просто «после промышленного». Термин «информационное» конкретизирует, что же именно становится основным предметом обращения между экономическими субъектами, смещая с этой позиции продукт промышленности.

В то же время нельзя забывать, что при выделении информационного общества по данному критерию классификации имеется в виду то, что информация выступает предметом рыночного оборота, то есть является товаром. Бухгалтерская информация в большинстве случаев товаром не является. Механизм рынка для ее оборота в чистом виде не приемлем. Необходим другой механизм, который сможет регулировать процесс создания и оборота этой информации.

В экономической теории известно понятие «общественных благ». Под ними понимаются экономические блага, создание которых требует затрат ресурсов, но оборот которых не может регулироваться рынком или регулируется им крайне плохо. К ним относятся, например, защита от военной интервенции, многие элементы инфраструктуры, услуги по управлению государством и т.п. Создание этих благ всегда полностью или частично регулируется с помощью правовых норм. Бухгалтерская информация является не конечным потребительским благом, а фактором производства, причем этот фактор не столько используется в производстве сам по себе, сколько обеспечивает рациональное использование других факторов, прежде всего капитала. Рынок не способен нормально регулировать обращение бухгалтерской информации через классическое взаимодействие спроса и предложения.

Поэтому здесь трудно найти иной способ, кроме правового регулирования.

Именно информация выступает объектом бухгалтерского правоотношения. Однако очень важно определить, какая именно информация является объектом бухгалтерского правоотношения. Для ответа на этот вопрос необходимо обратиться к идентификации цели бухгалтерского учета и отчетности. Казалось бы, этот вопрос решен не только в теории бухгалтерского учета, но и на законодательном уровне. Так, в частности, в статье 3 Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» перечислены основные задачи бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что в законе не определены цели бухгалтерской отчетности, названы только задачи бухгалтерского учета, хотя задачи могут определяться только после формализации целей. Однако, проанализировав текст закона, можно прийти к выводу о том, что под задачами бухгалтерского учета закон понимает именно цели.

Так, в ныне действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (далее – Закон о бухучете), в статье 3 говорится, что «основными задачами бухгалтерского учета являются формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой:

- внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;
  - руководителям;
  - учредителям;
  - участникам и собственникам имущества организации;
- внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
  - инвесторам;
  - кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.

Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при:

- осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью;
- наличием и движением имущества и обязательств;
- использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращении отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации;
- выявлении внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости»[35].

Конституционный суд Российской Федерации в своем Постановлении от 01.04.2003 г. № 4-П говорит о публичности бухгалтерской отчетности как о главном свойстве отчетности, на основании которой пользователи формируют свое мнение о финансово-хозяйственной деятельности организации, что является необходимым условием для реализации пользователями своего конституционного права на свободу предпринимательской деятельности, на информацию в сфере предпринимательской деятельности[36]. В данном постановлении цитируется статья 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», где в пункте 3 указано, что «под достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения».

В § 12 Концепции МСФО цель финансовой отчетности определена как «предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Такая информация полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений»[37]. При этом МСФО регулируют только составление финансовой отчетности. Бухгалтерский учет регулируется МСФО лишь постольку, поскольку он предопределяет формирование показателей финансовой отчетности (см. рис. 2).

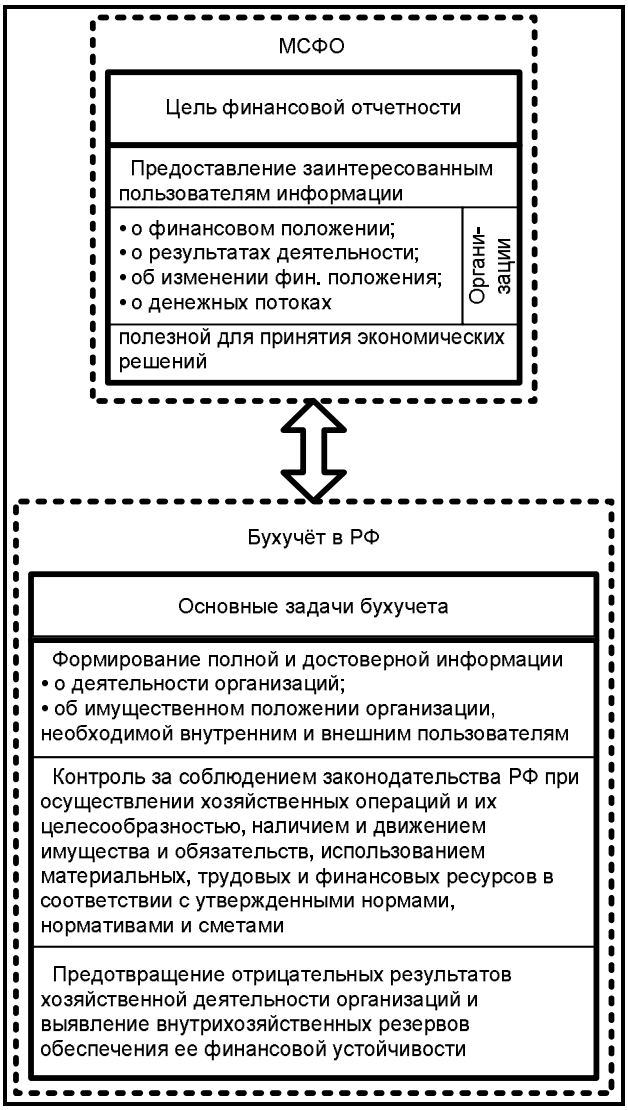

Рис. 2. Цели бухгалтерского учета и финансовой отчетности

[35] Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

[36] Постановление Конституционного суда от 01.04.2003 года № 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.

[37] Концепция подготовки и представления информации (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements).

В пункте 7 Международного бухгалтерского стандарта № 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1 Presentation of Financial Statements) целью финансовой отчетности названо предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств организации, причем такой информации, которая полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений[38].

Таким образом, и в российском законодательстве, и в международной практике целью бухгалтерского учета и отчетности является формирование и представление информации. Следовательно, объектом бухгалтерского правоотношения является информация о финансовой деятельности организации и финансовых результатах деятельности организации.

4.4. Разграничение сфер регулирования бухгалтерского, гражданского и налогового права

Если обратить внимание на то, каким образом сформулированы цели финансовой отчетности в Законе №129-ФЗ и Концепции МСФО, то мы увидим серьезное различие в формулировках целей. Так, как уже цитировалось выше, целью финансовой отчетности, согласно МСФО, является представление информации о финансовом положении. В свою очередь, Закон 129-ФЗ говорит о том, что задачей (целью) бухгалтерского учета является формирование информации об имущественном положении организации. Является ли это различие принципиальным? На наш взгляд – да, является.

С.Г. Чаадаев высказал мнение, что «бухгалтерский учет призван обслуживать складывающиеся в обществе имущественные отношения... В этом смысле правовое регулирование учетной деятельности выступает в качестве своеобразного второго уровня регулирования – путем обеспечения правового регулирования экономических отношений через регулирование их отражения»[39]. На наш взгляд, это ошибочный подход, и ошибка здесь возникает из-за смешения двух сфер экономических отношений, которые необходимо четко разделить.

Во-первых, существуют отношения, возникающие в связи с деятельностью хозяйствующих субъектов, ведущих бухгалтерский учет, – назовем их хозяйственные отношения[40]. Эти отношения регулируются, главным образом, гражданским правом, а также налоговым и другими отраслями. Хозяйственные отношения отражаются в бухгалтерской отчетности, но они не могут регулироваться через это отражение. Бухгалтерский учет можно сравнить с зеркалом. Изменяя форму зеркала, невозможно изменить сущность объекта, отраженного в нем. Можно лишь изменить представление о нем, исказив его тем или иным образом.

Для иллюстрации сказанного приведем пример отражения в учете и отчетности информации о сделке обратной аренды. Суть сделки заключается в том, что собственник продает принадлежащее ему имущество, а затем берет это же имущество в аренду. Сделка оформляется двумя договорами (купли-продажи и аренды) или одним договором смешанного типа, который содержит в себе как элементы договора купли-продажи, так и элементы договора аренды. Если мы будем придерживаться мнения о том, что нормы, регулирующие отражение информации о хозяйственной деятельности субъектов, являются по своей природе гражданско-правовыми нормами, то при отражении в отчетности мы должны будем признать выручку, возникшую от продажи имущества. Однако с точки зрения отражения в отчетности информации об этой сделке выручку признавать не следует, также как не следует признавать ни последствия купли-продажи, ни аренды. С точки зрения бухгалтерского права, одним из принципов которого является принцип приоритета содержания над формой, необходимо отразить кредитно-заемные отношения, потому что по экономическому содержанию организация, которая продала имущество, а затем приобрела его по договору аренды во временное владение и пользование, делала это с целью получить оборотные средства. Вместо этой операции организация могла бы обратиться к услугам кредитных организаций. Таким образом, при отражении данной операции организация должна совершенно переквалифицировать сделку.

Гражданское право регулирует имущественные отношения, то есть отношения, возникающие в связи с оборотом имущества. То есть нормы гражданского права регулируют вопросы прав и обязанностей субъектов гражданского правоотношения: продавца и покупателя, арендодателя и арендатора. Бухгалтерское право регулирует отношения между отчитывающейся организацией и пользователями отчетности.

Справедливости ради необходимо отметить, что все-таки существует обратная материальная связь между отражением хозяйственных отношений и самими хозяйственными отношениями. Во-первых, такую связь обеспечивает сфера налогообложения. В зависимости от того, каким образом в бухгалтерской отчетности будет сформирована (отражена) налоговая база, определяется сумма конкретных налоговых платежей, а это, в свою очередь, уже непосредственно сказывается на реальном финансовом состоянии хозяйствующей единицы и привлекательности для инвесторов. Аналогичным образом, кроме налоговых, на хозяйственную деятельность предприятия будут влиять любые иные платежи, сумма которых зависит от величины финансовых результатов, отражаемых в финансовой отчетности[41] (например, выплата дивидендов).

Налоговое право регулирует отношения, возникающие между лицом-налогоплательщиком и государством в лице его компетентных органов по поводу исчисления и уплаты налоговых платежей. Довольно часто можно встретить утверждения о противоречивости норм налогового права, гражданского и бухгалтерского. Такие утверждения можно проиллюстрировать на примере нематериальных активов. Определение нематериальных активов, данное в пункте 3 статьи 267 НК РФ, существенно отличается от аналогичных определений, которые дает ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н. Пунктом 3 ПБУ 14/2000 устанавливается, что для целей данного положения по

[38] Международный бухгалтерский стандарт № 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1 Presentation of Financial Statements).

[39] Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности Отв. ред. проф. С.Г. Чаадаев. М.: Юристъ, 1999, С. 41.

[40] Термины «хозяйственные» и «бухгалтерские» отношения применяются только для отделения их друг от друга в целях данной работы.

[41] Имеются в виду финансовые результаты, величина которых зависит от способов ведения бухгалтерского учета.

бухгалтерскому учету, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Согласно п. 4 ПБУ 14/2000, к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты, отвечающие приведенным выше условиям и являющиеся объектами интеллектуальной собственности (исключительными правами на результаты интеллектуальной деятельности):

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительно авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на типологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара;
- исключительное право патентообладателя на селекционное достижения.

Помимо этого, устанавливается, что в составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

Однако различия между определениями понятия «нематериальные активы» в НК РФ и ПБУ 14/2000 только очерчивают границы применения этих определений:

- первого – для целей налогообложения;
- второго – для целей бухгалтерского учета.

Так, Налоговый кодекс в качестве нематериального актива, относящегося для целей налогообложения прибыли, к амортизируемому имуществу относит владение ноу-хау. При этом, в соответствии с ПБУ 14/2000, затраты организации на ноу-хау не находят отражения на счете 04 «Нематериальные активы» и в отчетности по строке 110 бухгалтерского баланса. С другой стороны, суммы амортизации деловой репутации, которую ПБУ 14/2000 квалифицирует как нематериальный актив организации, в соответствии с нормами главы 25 НК РФ не уменьшают величины налогооблагаемой прибыли организации.

Не стоит подобные различия трактовать как нормативные противоречия. На наш взгляд противоречия могут рождаться между нормами одной и той же отрасли по поводу регулирования одного и того же вида отношений. В данном случае разные источники разных отраслей права дают несколько различающиеся определения одноименному объекту.

Здесь, говоря о юридических правилах соотношения предписаний различных отраслей права, ставится под сомнение сила предписаний ПБУ 14/2000 из-за неудачной формулировки его первого пункта. Согласно пункту 1, данное положение по бухгалтерскому учету «устанавливает правила формулирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления». Дело в том, что в соответствии со ст. 209, 294 и 296 ГК РФ, нематериальные активы не могут принадлежать организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, так как обладание ими относится к области права интеллектуальной собственности, а не к подотрасли вещного права.

Подчиненность бухгалтерского права налоговому иногда объясняется наличием норм, касающихся бухгалтерского учета в обеих частях Налогового кодекса. Действительно, статья 23 НК РФ аналогично статье 48 ГК РФ определяет ведение бухгалтерского учета как одну из основных обязанностей организации-налогоплательщика. Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 23 НК РФ, «налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете». При этом подпункт 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ устанавливает обязанность налогоплательщиков в течение четырех лет «обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета». Статья 120 НК РФ определяет «отсутствие регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза или более в течение календарного года), несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика» как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Вторая часть НК РФ в ряде своих предписаний ставит порядок налогообложения хозяйственных операций в прямую зависимость от методики их отражения на счетах бухгалтерского учета. Ярким тому примером является глава 21 «Налог на добавленную стоимость». Так, например, пункт 7 статьи 166 «Порядок исчисления налога» НК РФ устанавливает, что «в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета налоговые органы имеют право исчислять суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам».

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ, обязательными условиями применения налоговых вычетов, т.е. предъявления бюджету НДС по приобретенным товарам, наряду с их оплатой поставщику и наличием счета-фактуры, являются «принятие их на учет» и наличие соответствующих первичных документов. Аналогично п. 4 ст. 172 НК РФ устанавливается, что вычеты сумм НДС, предъявленных продавцом покупателю и уплаченных продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них производятся в полном объеме после

отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи в возвратом товаров или отказом от них.

И самым ярким примером, конечно же, является налог на имущество, который в соответствии со п. 1 ст. 374 НК РФ исчисляется на основании данных бухгалтерского учета: «Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета»[42].

Из приведенных выше норм делается вывод, что, поскольку:

- во-первых, налоговое законодательство определяет данные бухгалтерского учета как основу исчисления налогооблагаемых баз;
- во-вторых, делает правильность ведения бухгалтерского учета предметом налоговых проверок, то бухгалтерское право подчинено налоговому праву.

4.5. Самостоятельность предмета бухгалтерского права

Действительно, если бухгалтерского права нет, нет «бухгалтерских правоотношений», которые составляют специальный, отличный от других отраслей права предмет, то все вышеперечисленные доводы довольно логичны. Однако все дело в том, что нормы гражданского права не должны иметь приоритет перед нормами бухгалтерского права и, тем более, нормы налогового права не должны иметь приоритет перед нормами бухгалтерского права. Некорректно даже ставить вопрос о приоритете, поскольку указанные нормы призваны регулировать разные по своей сущности отношения. Нормы бухгалтерского права представляют собой самостоятельное правовое образование, так как их предмет регулирования принципиально отличается от предметов других отраслей.

Как уже говорилось, предметом бухгалтерского права выступают информационные отношения, представляющие собой отношения по формированию и представлению информации о финансовом положении организации. Предметом гражданского права являются имущественные и личные неимущественные отношения, непосредственно связанные с имущественными.

В рассмотренной ситуации с нематериальными активами нормы налогового, гражданского и бухгалтерского права имеют принципиально разные значения. Нормы налогового права могут определять только момент, когда организация имеет право принять свои затраты в уменьшение налогооблагаемой базы. Если то, на что «потратилась» организация, не соответствует налоговым критериям нематериального актива, то, следовательно, ей разрешено уменьшить налоговую базу на всю сумму затрат в том налоговом периоде, когда они были произведены, или, если эти затраты являются экономически необоснованными на основании ст. 252 НК РФ, то такие затраты вообще не будут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Если то, на что потратилась организация, соответствует *налоговым* критериям нематериального актива, то, следовательно, организация может уменьшать налоговую базу только постепенно, через механизм амортизации. Для бухгалтерского учета нормы по нематериальным активам регулируют, прежде всего, вопрос отчетной квалификации объекта – в каком виде должен предстать этот объект перед пользователем отчетности.

Нормы гражданского права определяют состав и характер прав и обязанностей, возникающих в связи с обращением нематериальных активов между юридическими и физическими лицами. Для гражданского права вообще не существует такого понятия, как нематериальный актив. Для гражданского права имеют смысл такие понятия, как патент, товарный знак, знак обслуживания и т.п., которые вместе объединены понятием объектов интеллектуальной собственности.

Заметим, что не каждый объект интеллектуальной собственности является нематериальным активом и наоборот. Например, лицензия на программное обеспечение, которая не имеет исключительного характера, должна признаваться нематериальным активом. Товарный знак, который является внутренне созданным организацией продуктом, не должен признаваться нематериальным активом, несмотря на то, что он зарегистрирован в реестре товарных знаков и подлежит судебной защите.

Хотелось бы особо отметить, что реформирование бухгалтерского учета в соответствии с МСФО невозможно до тех пор, пока на концептуальном уровне не будет решен вопрос о самостоятельности бухгалтерского права[43]. Отсутствие понимания самостоятельности бухгалтерского права как отрасли права приводит к тому, что с каждым годом все труднее и труднее составлять достоверную финансовую отчетность. Необходимо понимать, что не каждое имущество является активом, и не каждый актив – имуществом.

Например, производственное здание, которое предназначено к сносу. Это здание выведено из эксплуатации. Однако до какого-то времени не будет осуществлена его физическая ликвидация. С момента выведения из эксплуатации до момента физической ликвидации мы имеем дело с имуществом в гражданско-правовом смысле, но не с активом в смысле бухгалтерского права. То есть для гражданского права объект есть, для бухгалтерского права – нет. Это выражается в том, что с точки зрения гражданского права собственник данного объекта недвижимости продолжает нести бремя его содержания, бремя ответственности за возможное причинение вреда третьим лицам данным объектом. Однако с точки зрения бухгалтерского права никакого объекта не существует, поскольку актив – понятие не тождественное понятию имущества. Именно поэтому на наш взгляд, в МСФО актив определяется не через понятие, имущество а через понятие, ресурс которое отсутствует в гражданском праве[44].

Возвращаясь к примеру с нематериальным активом, необходимо отметить, что бухгалтерское право не регулирует вопрос, на каком праве принадлежит органи-

[42] Сухарева О.А. Налоговый учет – вред или благо для России? // Учетная политика на 2004 год». Москва ИД ФБК-ПРЕСС. 2004.

[43] Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Перспективы российского бухгалтерского учета (мысли по поводу Концепции развития, одобренной Минфином России) // Финансовые и бухгалтерские консультации» № 10 октябрь, с. 33-13. 2004

[44] Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Применение права собственности в российском бухгалтерском учете// Финансовые и бухгалтерские консультации № 1 январь, с. 18-26, 2005.

зации нематериальный актив. Бухгалтерское право регулирует вопрос квалификации этого объекта, признание его в качестве актива, его оценку и представление в отчетности. Для бухгалтерского права не интересен вопрос сущности прав, на основе которых организация получила возможность извлекать из этого объекта полезные свойства, какой титул лежит в основании этой возможности, важно само наличие такой возможности как один из признаков бухгалтерской квалификации учетного объекта.

Бухгалтерское право часто оперирует понятиями и категориями, которых вообще нет в других отраслях. Гражданское право, например, не содержит понятия нематериального актива, да и не должно его содержать, так как среди объектов гражданских прав нет вообще понятия актива как такового. Категории, понятия и термины гражданского права зачастую используются бухгалтерским законодательством совсем в других значениях, например, понятие «финансовая аренда» в гражданском праве отличается от аналогичного понятия в бухгалтерском праве. В этих случаях необходимо их собственное определение бухгалтерским правом. В тех случаях, когда гражданско-правовые понятия могут применяться в бухгалтерском учете непосредственно, они должны использоваться бухгалтерским правом по мере необходимости по аналогии, как налоговое право использует понятия, которые не определены в источниках налогового права. Так, в ст. 11 Налогового кодекса говорится, что «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Однако никому в голову не приходит делать вывод о подчиненности налогового права гражданскому праву на том основании, что именно в Налоговом кодексе содержится подраздел 2 первой части «Лица», в которой говорится о моменте возникновения правосубъектности юридического лица, о праве юридического лица вести хозяйственную деятельность и, следовательно, о возможности или невозможности возникновения обязанности по уплате налогов. Например, в соответствии со ст. 143 НК РФ, простое товарищество не может являться налогоплательщиком по налогу на добавленную стоимость, так как не является юридическим лицом или «организацией» в терминологии налогового права.

Совершенно очевидно, что если бы не было хозяйственной деятельности, то и не могли бы возникнуть налоговые правоотношения, предметом которых являются обязанности налогоплательщика уплатить и право государства истребовать суммы налоговых платежей. Однако из данного совершенно верного утверждения совсем не следует вывод о подчиненности налогового права гражданскому. Почему же в отношении бухгалтерского права такая логика применяется?

Налоговое право регулирует производные отношения, те отношения, которые породили имущественные отношения, регулируемые гражданским правом. Бухгалтерские отношения также являются производными от гражданско-правовых (и не только). Но если налоговые отношения представляют собой финансовые отношения между государством и организацией-налогоплательщиком, направленные на финансовое обеспечение деятельности государства, то бухгалтерские отношения представляют собой отношения между отчитывающейся организацией – хозяйствующим субъектом, который составляет финансовую отчетность, и всеми пользователями этой отчетности.

Выделение бухгалтерского права или. точнее сказать, его формирование, приведет, во-первых, к упрощению налогового права, а во-вторых, к повышению достоверности составляемой финансовой отчетности.

В настоящее время налоговое право в части налогового учета сильно перегружено нормами бухгалтерского права. Оно содержит огромное количество норм «не своего профиля». Так, с выходом 25 главы Налогового кодекса новые налоговые определения получили такие традиционные бухгалтерские понятия как «доходы от реализации», «внереализационные доходы», «расходы, связанные с производством и реализацией», «внереализационные расходы», «прочие расходы», «прямые расходы», «косвенные расходы», «незавершенное производство», «методы оценки запасов», «метод начисления», «основные средства», «нематериальные активы». В нормах 25 главы Налогового кодекса можно встретить структуру затрат по элементам:

- выделение материальных расходов;
- расходов на оплату труда;
- амортизационных расходов и пр.

Определение большинства бухгалтерских понятий в 25 главе НК совершенно не способствует основной цели данной главы – исчислению налога на прибыль. Напротив, использование исконно бухгалтерской терминологии только запутывает пользователя данных норм. Положение усугубляется тем, что, собственно, бухгалтерские определения многих широко используемых понятий отсутствуют, а те, что есть, очень несовершенны. В случае с главой 25 широкое применение бухгалтерской терминологии в Налоговом кодексе свидетельствует не об объективной подчиненности бухгалтерского законодательства налоговому, а о неадекватном построении системы правовых актов российским законодателем. Если бы законодатель при формировании Налогового кодекса абстрагировался от целей бухгалтерского учета и сформулировал точную цель – правильное исчисление налога на прибыль, то глава 25 получилась бы в несколько раз меньше и не породила бы столько проблем при ее практическом применении.

Категории и термины других отраслей права – гражданского, налогового и других – безусловно, должны использоваться в бухгалтерском праве. Конечно же, без требований ГК РФ или Закона «Об акционерных обществах» невозможно, например, установить погашена ли задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал, поскольку именно данные нормативные акты регулируют вопросы погашения задолженности по вкладам. Но вопрос представления информации об этой задолженности – прерогатива исключительно бухгалтерского права. Государство может устанавливать требования государственной регистрации права собственности на объекты недвижимости, но такие нормы к бухгалтерскому праву не имеют отношения. Бухгалтерское право может решить вопрос возможности признания на балансе объекта недвижимости в качестве актива. Только бухгалтерское право решает, ставить ли вопрос такого признания в зависимость от государственной регистрации или использовать другие признаки признания – такие, как контроль за экономическими выгодами. Только бухгалтер-

ское право оперирует понятием «актив». Бухгалтерское право, как и налоговое (в упоминавшейся ст. 11 НК РФ), может ссылаться на нормы других отраслей и, прежде всего, на нормы гражданского права, если это не противоречит основной цели бухгалтерского учета – сформировать и представить наиболее достоверную информацию о хозяйственной деятельности организации.

Существующая на сегодняшний день в России дисперсия норм бухгалтерского законодательства по разнородным непрофильным нормативным актам является не свидетельством отсутствия бухгалтерского права, а негативным последствием того, что бухгалтерское право теоретически не формализовано. Выделение бухгалтерского права в самостоятельный элемент системы права (при этом не важен статус элемента – отрасль, подотрасль, направление или др.) позволит адекватно структурировать российское законодательство, избавит смежные отрасли от лишних непрофильных норм и поможет заполнить огромные пробелы в нормативной базе российского бухгалтерского учета.

4.6. Виды бухгалтерских правоотношений

Основными бухгалтерскими отношениями, порождающими весь комплекс отношений, регулируемых бухгалтерским правом, являются отношения между отчитывающейся организацией и пользователями финансовой отчетности по предоставлению финансовой информации. Поскольку на организацию возложена обязанность предоставления информации о своей финансово-хозяйственной деятельности, то для исполнения этой обязанности, представляющей собой содержание основного бухгалтерского правоотношения, организацией порождаются другие бухгалтерские правоотношения – отношения по поводу регистрации фактов финансово-хозяйственной деятельности, обобщения этих фактов в регистрах бухгалтерского учета и отражения этой информации в отчетности, предоставление которой является основной обязанностью организации в области бухгалтерских правоотношений.

Таким образом, необходимо выделять несколько типов бухгалтерских правоотношений:

- отношения по регистрации фактов хозяйственной деятельности;
- обобщению информации о фактах хозяйственной деятельности (далее ФХД);
- отношения по определению результатов хозяйственной деятельности;
- отношения по отражению информации о ФХД в отчетности;
- отношения по предоставлению отчетности неограниченному кругу пользователей;
- отношения, связанные с контролем отчетности аудиторскими организациями.

Заметим, что все эти отношения описываются именно схемой «субъект – субъект», а не «субъект – объект», то есть все бухгалтерские отношения являются правовыми отношениями. Эти отношения и следует рассматривать в качестве предмета бухгалтерского права.

Рассмотрим такой ФХД, как оприходование материалов на складе. Сам факт оприходования, то есть принятие на склад, порождает у кладовщика не только материальную ответственность на основании заключенного между ним и организацией договора о материальной ответственности в соответствии с требованиями трудового права, но данный факт является также правопорождающим юридическим фактом для бухгалтерского отношения. Кладовщик обязан заполнить первичный документ, в котором он должен отразить дату оприходования материалов, количество, состав и т.д. Без исполнения этой обязанности кладовщиком организация не сможет исполнить возложенную на нее обязанность предоставить пользователю отчетности информацию о своей хозяйственной деятельности. В данном случае факт оприходования материалов является правопорождающим для двух типов правоотношений:

- трудового (между кладовщиком, в трудовой функции у которого определена его обязанность формировать первичный учетный документ);
- бухгалтерского (между организацией и пользователями отчетности). Хотелось бы особо подчеркнуть, что бухгалтерское право регулирует в данном случае не отношение по заполнению формы первичного учетного документа, а отношение между организацией и пользователями по вопросу формирования информации.

Данное бухгалтерское отношение должно характеризоваться диспозитивным методом регулирования, то есть государство не должно стремиться разработать альбомы форм первичных документов под каждую операцию – достаточно диспозитивного указания на необходимость документирования всех фактов. Организация должна самостоятельно разрабатывать первичную документацию. В дальнейшем, предположим, эти материалы переданы в производство. Данная операция также представляет собой бухгалтерское правоотношение, сторонами которого, как и в предыдущем случае, выступает организация с одной стороны, и пользователи отчетности – с другой.

Основной тип бухгалтерского правоотношения – это отношение между организацией и пользователями по поводу представления информации о деятельности организации. Этот тип правоотношения можно назвать внешним информационным отношением. Все остальные бухгалтерские правоотношения являются производными от этого основного и представляют собой отношения по поводу регистрации, обобщения и отражения информации с целью исполнить обязанность по представлению отчетности. То есть все остальные отношения, которые возникают с целью составить представить отчетность, являются внутренними. Они по своей сути представляют действия, направленные на исполнение организацией обязанности проинформировать пользователя. Деление правоотношений на внешние и внутренние необходимо для понимания наиболее адекватного вмешательства государства в данные отношения.

5. ПОДХОДЫ К РЕГУЛИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

5.1. Развитие методик нормативного регулирования бухгалтерского учета

В разное время и в разных странах мира использовались различные подходы к регулированию бухгалтерского учета. Одна из историко-географических классификаций регулирования бухгалтерского учета предложена французским исследователем Ж. Ришаром[45]. Он выделяет четыре основных типа регулирования учета:

- с ориентацией на банкротства;
- через государственное «планирование», в т.ч. налогообложение;

[45] Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Москва, Финансы и статистика, 2000.

- воздействием на биржевую деятельность;
- посредством банков.

Разумеется, что нет такой страны, которая использовала бы только один способ, но в разных странах в разные исторические периоды какой-то способ оказывался доминирующим.

Вплоть до промышленной революции в большинстве стран доминировало регулирование с ориентацией на банкротства (ликвидацию). Данное регулирование формирует такой тип учета, для которого характерен акцент на проблеме ликвидации предприятия. Регулирование с ориентацией на банкротства было унаследовано от римского права и удобно подходило для практики венецианского мореходства в средние века. Процесс снаряжения и отправки экспедиции, а затем ее встречи и продажи товара представлял собой законченный цикл деятельности предприятия, которое после решения конкретных заранее поставленных задач ликвидировалось.

В XX веке в арсенал функций государства прочно вошла экономическая функция. Именно в первой трети XX века испытало подъем регулирование бухгалтерского учета через государственное планирование. Это имело место в связи с построением в России плановой экономики, а в США – с экономическими реформами Рузвельта, вызванными кризисом 1929 года, которые в целом резко усилили государственное регулирование рынка. Во Франции роль государства проявилась путем государственного планирования экономической деятельности и проведения «агрессивной» налоговой политики. В рамках данного периода бухгалтерский учет был в значительной мере подчинен целям налогообложения.

Со второй половины XIX века получило распространение регулирование путем воздействия на биржевую деятельность во всех капиталистических странах. Однако степень этого воздействия различалась по странам. Так, оно в меньшей мере затронуло Францию и Германию по сравнению с США и Великобританией. В этой связи в США и Великобритании сформировался особый тип бухгалтерского учета, направленный на то, чтобы позволить биржевым инвесторам оценивать эффективность инвестиций.

Регулирование через банки характерно для тех стран, где именно банки доминируют в инвестировании экономики. Среди таких стран традиционно упоминается Германия. Гипертрофированное развитие банковского сектора, особенно в сравнении с развитием фондового рынка, вообще характерно для европейских экономик. Это обусловлено историческим развитием Европы, в частности, глубокими традициями в получении пассивных доходов с капитала без участия в управлении им, особенно известными во Франции. Именно в этой стране родился известный термин «рантье».

Наряду с историческими причинами образованию такой ситуации способствовало политическое разделение Европы на множество независимых государств с самостоятельными денежными системами. В условиях тесной экономической интеграции высокая интенсивность международных финансовых операций предъявляла повышенные требования к банковскому сектору по оказанию межвалютных обменных услуг. Именно здесь, в Европе, образовались мировые банковские центры, такие как Швейцария или Люксембург.

5.2. Статический и динамический бухгалтерский учет

Доминирование конкретного типа регулирования бухгалтерского учета тесно взаимосвязано с использованием той или иной учетной модели.

Эйген Шмаленбах в своей работе 1919 года «Динамический баланс» сформулировал концепцию динамического бухгалтерского учета[46]. Он говорил о необходимости различения дух типов учета:

- учет, который учитывает движение ценностей независимо от возможности ликвидации предприятия, то есть динамический бухгалтерский учет;
- учет, суть которого сводится к отражению в балансе ценностей с точки зрения возможности их реализации при условии ликвидации предприятия, то есть статический (ликвидационный) бухгалтерский учет.

Надо отметить, что идея динамического бухгалтерского учета появилась задолго до XX века. Раймонд де Рувер (Raymond de Roover) еще до Пачоли обратил внимание на присутствие в балансах некоторых компаний «фиктивных» активов[47]. Так, в частности, балансы компании Датини во Флоренции, начиная с 1399 года, содержали статьи расходов будущих периодов. С точки зрения Раймонда де Рувера отражение этих расходов в балансе не является ошибкой или случайностью. Таким образом, можно утверждать, что динамическая философия зародилась еще до возникновения двойной записи. Основой динамического подхода в динамической деятельности является презумпция продолжающейся деятельности (going concern). В рамках данной теории капитал вне зависимости от правовой формы должен рассматриваться с точки зрения его рентабельности.

Под финансовым результатом в динамической концепции понимается изменение за определенный период величины вложенного в предприятие капитала. Такое изменение может быть обусловлено только хозяйственной деятельностью предприятия. Результат определяется как разность между доходами и расходами.

Согласно динамической концепции, доходы должны были бы включать не только выручку отчетного периода (продажа товаров, работ, услуг), но и вероятную стоимость потенциальных продаж продукции, хранящейся на складе (товары). Однако в действительности практика динамического учета, следуя принципу осмотрительности, не оценивает изменение запасов готовой продукции и незавершенного производства по цене возможной продажи, предпочитая оценку по себестоимости. Уменьшение величины вложенного капитала рассматривается как расход.

Под активами предприятия в динамической концепции понимаются элементы вложенного в предприятие и еще не потребленного капитала. Следовательно, в активы, в отличие от статической концепции, включаются непотребленные услуги (расходы будущих периодов), права владения и пользования.

Основной целью статического учета является определение того, позволит ли реализация всех активов юридического лица получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности. Считается, что данная модель бухгалтерского учета является творением юристов, специализирующихся на торговом праве.

---

[46] Шмаленбах Э. Счетные планы. – Л.: Изд-во «Экономическое образование», 1928.

[47] Рувер Р.Де. Как возникла двойная бухгалтерия. – М.: Госфиниздат, 1958.

Можно выделить следующие принципы статического учета. Во-первых, под капиталом понимаются только ценности и права, которые находятся в собственности предприятия. Помещение в активе баланса ценностей и прав, не находящихся в собственности данного предприятия, признается невозможным.

Под финансовым результатом понимается результат отчетного периода, рассчитанный следующим образом: активы за вычетом кредиторской задолженности являют собой текущий собственный капитал. Разность между текущим собственным капиталом и собственным капиталом за предыдущий отчетный период и составляет финансовый результат текущего периода.

Камеральная бухгалтерия значительно отличается от других видов бухгалтерского учета и по содержанию, и по целям. Камеральная бухгалтерия представляет собой учет, который регистрирует любое движение денежных средств предприятия. В экономическом смысле идеи камерального счетоводства явились следствием учения меркантилистов о том, что только деньги можно рассматривать как реально значимое богатство. В основе счетоводства лежит учет кассы, так как первоначально денежные средства отождествлялись с кассой. Впоследствии понятие денежных средств распространилось и на другие виды денежных средств, в частности на банковские счета.

Ни один из вышеперечисленных принципов учета не может дать представление об имуществе предприятия в рыночной оценке как целого комплекса. Камеральная бухгалтерия не способна сделать это, поскольку она ограничивается наблюдением движения только денежных средств. При динамическом учете это также невозможно, потому что он изучает только затраты вложенного капитала вне зависимости от их рыночной стоимости. Но и статический учет также не может решить эту задачу. Конечно же, статический учет обеспечивает баланс, в котором различные виды активов представлены в рыночной оценке. Однако речь при этом идет об оценке возможной продажи каждого отдельно взятого актива. Такой тип оценки не имеет ничего общего с оценкой биржевой, т.е. в условиях продажи предприятия целиком как единого комплекса.

Для того, чтобы узнать стоимость предприятия как единого комплекса необходимо применить другой вид бухгалтерского учета – актуарный. Данный вид учета предназначен для определения и сравнения дисконтированной стоимости предприятия в различные моменты времени. Дисконтированная стоимость предприятия в определенный момент равна сумме дисконтированных денежных потоков, которые предполагается получить в будущем от вложенного капитала. В качестве ставки дисконтирования принимается процент нормальной рентабельности для данного периода и данного типа предприятий.

Историки отмечают, что до 1914 года в Европе доминировала статическая и динамическая бухгалтерия. Но Первая мировая война подтолкнула государства воюющих стран искать новые источники доходов, чтобы финансировать военные расходы. С этого времени ведет свою историю налоговый, или фискальный бухгалтерский учет. В этой связи встает очень важный вопрос о соотношении того или иного типа бухгалтерского учета, например, динамического, статического с налоговым учетом.

Кризис 1929 года и кейнсианские тезисы о необходимости регулирования экономики стимулировали в большинстве развитых капиталистических стран развитие информационных систем, предназначенных для сбора первичных данных о предприятиях с целью их обобщения на макроэкономическом уровне. Основные принципы нового счетоводства были разработаны только после Второй мировой войны в период с 1950 по 1970 годы. Именно в этот период среди руководства национальной статистикой ряда капиталистических стран развивается идея о необходимости обязать, или, по крайней мере, рекомендовать предприятиям соблюдение определенных принципов оценки учетной информации. Таким образом, родилась специфическая бухгалтерия предприятия, направленная на создание национального счетоводства страны. В рамках данного типа бухгалтерского учета акцент делается на расчет добавленной стоимости, под которой понимается разность между стоимостью продукции и стоимостью нетрудовых факторов производства. Необходимо особенно подчеркнуть, что такая добавленная стоимость входит в структуру валового продукта как произведенная добавленная стоимость.

5.3. Целесообразность государственного регулирования бухгалтерского учета

В истории экономической мысли одной из важнейших проблем, решаемой и в теории, и на практике, была проблема целесообразности вмешательства государства в рыночную экономику, а также поиск оптимальной степени такого вмешательства. Особенно ярко этот вопрос актуализировался в XX в., породив несколько школ. Не менее важной проблема государственного вмешательства является и для бухгалтерского учета.

В последние годы в США вопрос о выборе подхода к стандартизации бухгалтерского учета стал предметом глубоких исследований и острых дискуссий. Предметом споров стала сама необходимость стандартов бухгалтерского учета. Некоторые исследователи, например, доказывают, что рыночный механизм сам по себе обеспечит эффективное производство финансовой информации для пользователей и потому наличие стандартов не принципиально. То есть стандарты не повысят качества финансовой отчетности.

В основе этого подхода лежит предположение о том, что отчетная информация – это экономический товар, подобный прочим товарам и услугам. Этот товар, как и всякий другой, подвержен действиям сил спроса и предложения: спрос формируют заинтересованные пользователи, а предложение, которое приобретает форму финансовой отчетности, – предприятия. Взаимодействие этих рыночных сил приводит к равновесию, которое характеризуется раскрытием оптимального объема информации по оптимальной цене. Таким образом, рынок выступает идеальным механизмом определения видов подлежащей раскрытию информации. Сторонники такого взгляда считают обязательность применения стандартов нежелательной.

Надо признать, что подход чистого рынка оказался несовершенным даже в странах англо-американской системы, причем не только в отношении бухгалтерской информации, но и в отношении классических рынков обычных экономических благ. Периодически возникающие кризисы поставили под сомнение правильность теории «чистого рынка» и подтолкнули в начале XX в. рождение экономических теорий государственного регулирования, наиболее известной из которых стала кейнсианская.

Сторонники регулятивной политики полагают, что рыночный подход приводит к очевидной асимметрии в отношении количества и качества информации. Это, в свою очередь, ведет к росту недоверия со стороны инвесторов и приводит к затуханию рыночной активности. Такое положение дел может быть исправлено только посредством регулирования в форме принятия стандартов бухгалтерского учета.

5.4. Приемлемость западных моделей регулирования бухгалтерского учета в российских условиях

Российский бухгалтерский учет стоит перед выбором того или иного направления развития. В силу уже упоминавшегося выше традиционного характера отечественных нововведений преимущественно «сверху», направление дальнейшего развития бухгалтерского учета будет во многом (если не всецело) зависеть от его правового регулирования. Преимущество России заключается в возможности использования накопленного другими странами опыта. Определение того, что из западных учетных моделей для России остро необходимо, что – желательно, что – приемлемо, и что недопустимо – является одной из важнейших (если не самой главной) задач отечественных бухгалтеров, аудиторов, законодателей и других заинтересованных субъектов.

Рассуждать на эту тему можно следующим образом. Если российское государство в качестве необходимого условия экономического развития провозгласит привлечение иностранных инвестиций, то Россия, используя опыт Китая, например, должна будет продолжить начатый ею переход на международные стандарты. Но Россия до перехода к рынку имела свою развитую систему бухгалтерского учета. Безусловно, это обстоятельство необходимо учитывать, и наличие его сближает нас со странами, вошедшими в Европейский союз, например с Францией.

Французский бухгалтерский учет сталкивается с аналогичной проблемой. Ее можно решить, как предлагает Б. Жодо (B.Jaudeau)[48], мнение которого разделяют многие специалисты. По его мнению, предприятия, котирующие свои акции на бирже, должны следовать обязательным принципам, устанавливаемым IASC (International Accounting Standart Committee). Предприятия же, не котирующие свои акции на бирже, должны следовать традиционным национальным правилам учета, установленным государством.

Если сравнить англо-американскую и континентальную системы бухгалтерского учета абстрактно, без приложения к конкретной действительности, то к идеалам рыночной экономики более близка англо-американская модель. Именно в рамках данной модели информация, которую несет бухгалтерский учет, используется наиболее эффективно. Это происходит в основном за счет фактически неограниченного круга пользователей или потребителей этой информации. При этом среди этих пользователей преобладают независимые рыночные агенты.

В рамках континентальной системы бухгалтерского учета круг пользователей не столь широк. Например, в Германии основным пользователем выступают банки, а во Франции – государство.

В рамках англо-американской модели основной функцией бухгалтерского учета является та, которая предусмотрена для него рынком теоретически. А именно: обеспечение информацией субъектов рыночных взаимоотношений для более совершенного функционирования рыночных механизмов, прекрасно описанных экономической теорией, начиная с Адама Смита.

Неограниченность и обширность субъектного состава пользователей бухгалтерской информации позволяет рынку автоматически определять наиболее приоритетные сферы приложения капитала, выявлять наиболее эффективно управляемые предприятия (тем самым поощряя хороший менеджмент), гибко реагировать на изменения экономической конъюнктуры, что повышает эффективность функционирования экономической системы в целом.

При всех достоинствах англо-американской модели бухгалтерского учета, ее использование в России сталкивается с многочисленными трудностями. Эти трудности связаны с традициями и элементами современной российской экономической системы. В России, несмотря на ее территориальный размах, нет объемного рынка капитала. В то же время именно эта характеристика является необходимой предпосылкой для принятия англо-американской системы учета.

Переход на международные стандарты возможен только при условии развитости биржевой деятельности. Для привлечения иностранных инвестиций, то есть для формирования рынка капитала, в том числе с помощью зарубежных инвестиций, в качестве необходимого условия выступает требование политической стабильности. Российская политическая система 90-х годов отличалась крайней нестабильностью, что на языке экономики означает повышение рисковости вложений и, как следствие, снижение их привлекательности. В начале XXI века политическая ситуация стабилизировалась, но уверенности в продолжительности этой стабилизации нет. Во многом политическая стабильность связана со стабильностью экономической, а ее, в свою очередь, связывают с крайне благоприятной для России конъюнктурой мирового рынка энергоносителей – основной статьи экспорта России. За весь постреформенный период Россия ни разу не демонстрировала экономический рост в условиях низких мировых цен на нефть, газ и нефтепродукты. Напротив, снижение цен приводило к экономическим кризисам, что свидетельствует о серьезности «голландской болезни» российской экономики. В условиях нынешнего экономического подъема на волне крайне благоприятной конъюнктуры приведение российского бухгалтерского права в соответствие с международными стандартами можно осуществить быстро и безболезненно, если правильно запустить механизм этого процесса.

Развитие бухгалтерского учета необходимо рассматривать в двух временных аспектах: краткосрочном и долгосрочном. Так, в долгосрочном плане можно ориентироваться на эффективную систему биржевого регулирования, которая обеспечит экономические условия, позволяющие бухгалтерскому учету выполнять свою основную функцию – информационную, причем в отношении как можно более широкого круга пользователей. Для достижения этого в краткосрочном аспекте бухгалтерский учет неизбежно должен пройти стадию макроэкономической ориентации, пока не сформируются общественные бухгалтерские организации, повысится правосознание учет-

[48] Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Москва, Финансы и статистика, 2000.

ных работников и изменится отношение в обществе к бухгалтерскому учету, особенно в среде юристов.

Субъектный состав пользователей также определяется временными аспектами. Здесь уместно провести аналогию с неолиберальными взглядами в экономике, а точнее сказать, с ордолиберальными. Повышение политической и экономической стабильности ведет к усилению притока инвестиций. Усилившийся приток инвестиций стимулирует биржевую деятельность. Чем более активна биржевая деятельность, тем все меньшую долю занимает государство среди пользователей бухгалтерской отчетности, и тем более необходимым становится составление бухгалтерской отчетности, ориентированной на фондовый рынок.

Литература

1. Соколов Я.В., Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов // Бухгалтерский учет, №15, август 2003 г.
2. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. Москва, Юнити Аудит, 1999, с. 201.
3. Венедиктов А.В. Государственная социалистическая собственность. М. – Л., 1948.
4. Венгеров А.Б. Теория государства и права: Часть II. Теория права. Т.1-М.: Юрист, 1996.
5. Гражданское право: Учебник для вузов. Т. 1. Отв.ред.проф. Суханов Е.А. М.: БЕК, 1998.
6. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности Отв.ред. проф. Чаадаев С.Г. М.: Юристъ, 1999.
7. Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб., 1898.
8. Хозяйственное право: Учебник для вузов. Т. 2. Отв. ред. проф. Мартемьянов В.С. М.: БЕК, 1994.
9. Тихомиров Ю.А. Публичное право. Москва, БЕК, 1995.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва, Финансы и статистика, 2000.
11. Васильев А.М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М.: Юрид. лит., 1976.
12. Система советского права и перспективы ее развития// Советское государство и право. 1982. №7, №8.
13. Молодцов М.В. Система советского трудового права и система законодательства о труде. М.: Юрид. лит.
14. Философский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1989.
15. Таганцев Н.С. Лекции по русскому уголовному праву. Вып.1.СПб., 1887.
16. Сухарева О.А. Налоговый учет – вред или благо для России? // Учетная политика на 2004 год». Москва ИД ФБК-ПРЕСС, 2004
17. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Перспективы российского бухгалтерского учета (мысли по поводу Концепции развития, одобренной Минфином России) // Финансовые и бухгалтерские консультации» № 10 октябрь, 2004.
18. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Применение права собственности в российском бухгалтерском учете // Финансовые и бухгалтерские консультации № 1 январь, 2005.
19. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Москва, Финансы и статистика, 2000.
20. Шмаленбах Э. Счетные планы. – Л.: Изд-во «Экономическое образование», 1928.
21. Рувер Р.Де. Как возникла двойная бухгалтерия. – М.: Госфиниздат, 1958.
22. Постановление Конституционного суда от 01.04.2003 года № 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки Выставкиной И.В.
23. Приказ Минюста РФ от 14 июля 1999 г. № 217 «Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации»
24. Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ.
25. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ
26. Налоговый кодекс РФ. Часть первая от 31.07.1998 № 146 – ФЗ; Часть вторая 05.08.2000 № 117-ФЗ.
27. Гражданский кодекс РФ. Часть 1.
28. Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
29. Концепция подготовки и представления информации (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)
30. Международный бухгалтерский стандарт № 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1 Presentation of Financial Statements)
31. Accounting Standarts Steering Committee. The Corporate Report.1975.
32. Sombart W. Der Moderne Kapitalismus (Sicth edition). Munich: Dunker and Humbolt.

Сухарева Оксана Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

Представленная статья затрагивает действительно очень актуальный на настоящий момент времени вопрос становления бухгалтерского права в качестве самостоятельной отрасли права. Ценность представленной статьи заключается в том, что данная тема до настоящего момента никем не разрабатывалась. При этом реформирование бухгалтерского учета в России, которое идет уже более десяти лет, невозможно без концептуального осмысления его экономических и правовых основ.

Заявленный переход бухгалтерского учета в России на международные стандарты финансовой отчетности требует ответа на следующие вопросы: какова наиболее эффективная система регулирования бухгалтерских отношений, что представляют собой бухгалтерские отношения, каким методом должно характеризоваться регулирование бухгалтерских отношений. Практика реформирования бухгалтерского учета в России показала, что инкорпорирование международных стандартов финансовой отчетности в российское правовое поле является весьма затруднительным без теоретического осмысления названных выше проблем.

В представленной статье раскрыта принципиально различная сущность экономико-правовых основ бухгалтерского и налогового права в рамках деления права на частное и публичное, на примерах проиллюстрировано различие между квалификацией объектов в гражданском, налоговом и бухгалтерском праве.

Шеремет А.Д., д.э.н., профессор, заслуженный деятель науки России, зав. кафедрой МГУ им. М.В. Ломоносова

2.6. ECONOMIC-LEGAL BASES OF BECOMING OF THE BOOK-KEEPING RIGHT AS INDEPENDENT BRANCH OF LAW

O.A. Suhareva, the Competitor

The information about financial and economic activity of the entity is a necessary condition of acceptance of economic decisions. The financial statements now act as one of the major factors, causing capital mobility. However till now the attention to the question about character and the status of the accounting rules was not brought. Necessity of separation the accounting low as a independent branch of the low proves in present article, the subject and a method of the given branch is determined. The characteristic accounting legal relationship as information relationship through the definition of its structural elements is given.