

## 2.2. О ЮРИДИЧЕСКОМ ПОДХОДЕ В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ванчухина Л.И., д.э.н., зав. кафедрой  
«Бухгалтерский учет и аудит»;  
Петрова М.А., аспирант кафедры  
«Бухгалтерский учет и аудит»

*Уфимский государственный нефтяной  
технический университет*

В статье раскрывается юридический подход в российской бухгалтерской практике через:

- доказательную силу документа в судебных спорах в целях снижения бухгалтерских и налоговых рисков экономических субъектов;
- совершенствование нормативной учетной базы в современных условиях реформирования экономики;
- подтверждение юридического аспекта теории бухгалтерского учета примерами из современной бухгалтерской практики.

После распада СССР в начале 1990-х гг. произошли глубокие изменения в государственном устройстве, организации государственной власти, состоянии и уровне социально-экономического потенциала страны. Начались демонтаж социальной и экономической систем и становление рыночных структур.

У экономических субъектов появилась юридическая и экономическая самостоятельность, проявляющаяся в относительной свободе принятия решений при формировании производственной программы, выборе поставщиков, потребителей, посредников и других партнеров по бизнесу, ценообразовании, распределении продукции, ресурсов, доходов и т.д. Руководителям приходится самостоятельно принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности предприятия и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них.

С возрождением предпринимательства возрастает значение бухгалтерского учета как источника экономической информации о предприятии (организации)<sup>1</sup> в концентрированном виде.

Первым и основным документом, подтверждающим изменение роли и места бухгалтерского учета в системе управления экономического субъекта становится Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (далее – Федеральный закон №129-ФЗ), определяющий единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Согласно закону бухгалтерский учет обязаны вести все юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью на территории страны.

Первоосновой бухгалтерского учета и важнейшим элементом его метода становится документирование хозяйственной деятельности: ни один факт хозяйственной деятельности не может быть признан истинным, если он не зафиксирован в документе. Такой отличительной особенностью как документирование в большей степени, чем другие науки, обладает бухгалтерский учет.

Создание документа на каждый факт хозяйственной жизни в момент его совершения или сразу после окончания с целью получить необходимые сведения о совершающихся хозяйственных явлениях осуществляется на основе информации, полученной в результате сплошного, непрерывного и взаимосвязанного наблюдения за хозяйственными процессами.

Для бухгалтерской практики документ представляет собой письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом, и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции, что соответствует подходу к определению документа в юридической науке. Документ для бухгалтерского учета является первым свидетельством произошедших фактов хозяйственной деятельности предприятия и подтверждает их юридическую силу.

Следовательно, при выборе конкретного документа в качестве первичного основания бухгалтерских записей необходимо исходить именно из юридического содержания фиксируемого в бухгалтерском учете факта динамики прав и обязательств предприятия, обусловленной отражаемой ситуацией.

Расширение хозяйственных связей между экономическими субъектами влечет за собой увеличение споров, возникающих между организациями, между организациями и физическими лицами в арбитражных, гражданских и уголовных делах, при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, назначаемой судом при рассмотрении дел. Разрешить такого рода споры можно только, используя как доказательную базу первичные учетные документы.

Юридическую силу в качестве письменного доказательства первичным документам придает их оформление в соответствии со всеми предъявляемыми к ним требованиями, впервые провозглашенными в ст. 9 и 17 Федерального закона №129-ФЗ:

- составление по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм;
- наличие обязательных реквизитов;
- составление в момент совершения хозяйственной операции, в отдельных случаях – после ее совершения;
- подтверждение вносимых исправлений подписями лиц – участников хозяйственных операций;
- хранение в течение сроков по правилам государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

В действующей редакции Федерального закона №129-ФЗ объектом документального оформления являются хозяйственные операции, совершаемые предприятиями в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности. Хозяйственные операции в своем значении определяют действия, которые совершаются с имуществом и обязательствами (движение средств, смена одной формы имущества другой, ремонт основных средств, капитальное строительство и т.д.).

Основным отличительным моментом обсуждаемой сегодня новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете» (проект Министерства финансов РФ (Минфин РФ) по состоянию на 10 июня 2010 г.) в части документального отражения операций предприятия является признание объектом документального оформления факта хозяйственной жизни. Факт хозяйственной жизни – элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно (определение дано Я.В. Соколовым).

<sup>1</sup> Авторами в данной статье понятия «организация», «предприятие», «учреждение» приравниваются к понятию «экономический субъект» в соответствии с пп. 1 ст. 2 проекта новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете» (от 10 июня 2010 г.).

Использование в учетной системе факта хозяйственной жизни, представленного в трех видах:

- как состояния (констатация наличия какого-либо объекта);
- как действия (когда обычно с объектом что-то происходит);
- как события (когда с объектом происходит неожиданное явление), – позволяет сформировать информацию уровня, соответствующего требованиям различных групп современных пользователей.

Влияние первичных документов на качество бухгалтерской информации на сегодняшний день настолько велико, что законодательные органы при разработке

новой редакции Федерального закона обратили особое внимание на содержание требований к документальному оформлению фактов хозяйственной жизни, раскрытых в действующей редакции закона.

Сравнение положений действующего Федерального закона №129-ФЗ и проекта Федерального закона «О бухгалтерском учете» (проект Минфина РФ по состоянию на 10 июня 2010 г.), планируемого к введению в действие с 1 января 2012 г., в части требований к первичным документам представлено в табл. 1.

Таблица 1

**СРАВНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЙ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА №129-ФЗ И ПРОЕКТА ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» В ЧАСТИ ТРЕБОВАНИЙ К ПЕРВИЧНЫМ ДОКУМЕНТАМ**

Положения Федерального закона №129-ФЗ	Положения проекта Федерального закона «О бухгалтерском учете» (по состоянию на 10 июня 2010 г.)
Глава 2. Основные требования к ведению бухгалтерского учета. Бухгалтерская документация и регистрация	Глава 2. Общие требования к бухгалтерскому учету.
Статья 9. Первичные учетные документы	Ст. 9. Первичные учетные документы
Пп. 1. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет	Пп. 1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом
Пп. 2. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: <ul style="list-style-type: none"> <li>• наименование документа;</li> <li>• дату составления документа;</li> <li>• наименование организации, от имени которой составлен документ;</li> <li>• содержание хозяйственной операции;</li> <li>• измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;</li> <li>• наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;</li> <li>• личные подписи указанных лиц</li> </ul>	Пп. 2. Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются: <ul style="list-style-type: none"> <li>• наименование документа;</li> <li>• дата составления документа;</li> <li>• наименование экономического субъекта, составившего документ;</li> <li>• содержание факта хозяйственной жизни;</li> <li>• величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;</li> <li>• наименование должности лица (лиц), совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного за правильность оформления свершившегося события;</li> <li>• подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иные реквизиты, необходимые для идентификации этих лиц.</li> </ul> Пп. 4. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для бюджетных учреждений, государственных органов, органов местного самоуправления, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления территориальных государственных внебюджетных фондов (далее – организации бюджетной сферы) устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ
Пп. 3. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами	Данное положение в проекте закона отсутствует
Пп. 4. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным непосредственно после ее окончания. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы	Пп. 3. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, – непосредственно после его окончания
Пп. 5. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений	Пп. 7. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, либо иные реквизиты, необходимые для идентификации этих лиц

Положения Федерального закона №129-ФЗ	Положения проекта Федерального закона «О бухгалтерском учете» (по состоянию на 10 июня 2010 г.)
Пп. 6. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы	Данное положение в проекте закона отсутствует
Пп. 7. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством РФ, суда и прокуратуры	Пп. 5. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа. Пп. 6. В случае, если законодательством РФ или договором предусмотрено предоставление первичного учетного документа другому лицу или государственному органу на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или органа изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа
Пп. 8. Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ (в ред. Федерального закона от 30.06.2003 №86-ФЗ). Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия	Пп. 8. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета
Глава 3. Бухгалтерская отчетность	Глава 4. Заключительные положения
Статья 17. Хранение документов бухгалтерского учета	Статья 29. Хранение документов бухгалтерского учета
Пп. 1. Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет	Пп. 1. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года
Пп. 2. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз	Пп. 2. Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз
Пп. 3. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации	Пп. 3. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиты от изменений

Изменения, внесенные в новую редакцию Федерального закона «О бухгалтерском учете», показывают, что обновленный вариант текста закона наиболее соответствует статусу федерального закона в результате проводимой систематизации нормативного регулирования бухгалтерского учета. В законопроект не включены нормы права, выступающие предметом Федерального закона №129-ФЗ, устанавливающие применение предприятиями унифицированных и самостоятельно разработанных форм первичной учетной документации. Данные нормы относятся к исключительной компетенции экономических субъектов (предприятий) и подлежат регулированию нормативно-правовыми документами четвертого уровня – положениями учетной политики организации. При этом на национальные стандарты независимо от вида экономической деятельности предприятий возложено установление конкретных требований к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, что подтверждено подп. 4 п. 3 ст. 21 «Документы в области бухгалтерского учета» законопроекта.

Например, подп. 2 и 4 ст. 9 законопроекта «О бухгалтерском учете» в части требований к документальному оформлению объектов учета раскрываются положениями обновленного национального стандарта по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н). С введением в действие ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» предприятия утверждают в учетной политике все формы первичных

учетных документов – и унифицированные, и разработанные самостоятельно при наличии обязательных реквизитов. Положения национального стандарта одновременно разрешают предприятиям использовать в своей деятельности не унифицированные формы первичных документов, но в то же время ужесточают контроль за их применением. Ранее в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н) было указано, что следует утверждать только те формы первичных учетных документов, по которым нет типовых.

Исполнение новых требований национального стандарта ПБУ 1/2008 «Учетная политика» отражает более рациональное, полное и единообразное документальное оформление фактов хозяйственной жизни, позволяет на практике контролировать исполнение предписаний законодательства в области бухгалтерского учета через верно составленные документы, и в итоге дает возможность законного отстаивания прав и интересов организации при общении с контролирующими органами при проведении различных видов проверок.

В новую редакцию Федерального закона №129-ФЗ внесены также корректировки, отражающие изменения среды функционирования системы бухгалтерского учета. Так, вводится в использование понятие «электронного документа». В действующей редакции Федерального закона №129-ФЗ применяется понятие «документа на машинном носителе информации».

Для придания юридической силы документам, качественного и оперативного их составления и исполне-

ния в развитие положений Федерального закона №129-ФЗ возникла необходимость введения единых правил оформления документов, что нашло свое отражение в унификации форм первичной учетной документации. Данная норма законодательства имеет большое значение для совершенствования учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к документированию хозяйственной деятельности организаций, систематизирует учет, исключает из оборота устаревшие и произвольные формы, способствует рациональной организации учета. В период с 1997 по 2005 гг. разработаны и утверждены нормативные акты, регламентирующие применение унифицированных форм первичных учетных документов в различных отраслях хозяйства, которые в настоящее время корректируются и дополняются. Требования унификации первичной учетной документации и сегодня актуальны.

На наш взгляд, значительные изменения роли и места элемента метода – документирования – в современной системе учета можно проследить в последнем периоде развития бюджетного учета на фоне проводимой в стране реформы бюджетной сферы.

Суть бюджетной реформы, проводимой Правительством РФ с 2000 г., состоит в смещении акцентов бюджетного процесса от «управления бюджетными ресурсами (затратами)» на «управление результатами» путем повышения ответственности и расширения самостоятельности участников бюджетного процесса и администраторов бюджетных средств в рамках четких среднесрочных ориентиров.

Принятым последним законодательным актом №83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» внесены соответствующие революционные изменения, направленные на оптимизацию сети государственных и муниципальных учреждений. Поправки коснулись около сорока законодательных актов, регулирующих правоотношения в бюджетной и банковской сфере, в образовании, деятельности автономных и некоммерческих организаций, а также вопросы налогообложения и учета.

Изменение статуса сегодняшних бюджетных учреждений путем перевода их в три типа (автономные, бюджетные и казенные) влечет за собой расширение объема прав и повышение самостоятельности государственных учреждений.

Экономическая самостоятельность государственного учреждения может поддерживаться только через совершенствование имеющейся системы менеджмента. Новые менеджеры нового типа государственных учреждений для решения задач повышения эффективности и достижения результативности расходов государственных средств должны быть активными пользователями экономической информации.

Помимо этого, внешние пользователи из реального сектора экономики в условиях развития модели государственно-частного партнерства также интересуются деятельностью государственных учреждений и проявляют усиливающийся интерес к информационным данным по исполнению бюджета всех уровней и по другим аспектам деятельности бюджетной сферы с целью объединения финансовых ресурсов государства и частного бизнеса для решения общественно значимых задач.

Государство как внешний пользователь информации о деятельности учреждений нового типа в условиях их возросшей самостоятельности ведет наблюдение за тем, как меняется структура расходов государственных учреждений, а именно, сколько средств расходуется на заработную плату, на финансовые активы, на развитие, как будут реализовываться функции и полномочия, установленные государственным заданием. Это вызывает увеличение контрольных мероприятий (процедур) со стороны государства, т.е. усиливается функция государства по внешнему контролю за деятельностью получателей государственных средств.

Следовательно, учетная система всех государственных учреждений независимо от их типа должна предоставлять на современном этапе всю необходимую различным группам пользователей информацию о финансовой деятельности учреждений. Эту цель преследует реформирование бюджетного учета.

На протяжении последних шести лет основным нормативным документом, регламентирующим правила ведения бюджетного бухгалтерского учета на территории РФ, являлась Инструкция по бюджетному учету, которая была введена в 2004 г. приказом Минфина РФ от 26 августа №70н, а последующие годы претерпела изменения (приказы Минфина РФ от 10 февраля 2006 г. № 25н, от 30 декабря 2008 г. №148н).

В настоящее время Инструкция по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных учреждений, утвержденная приказом Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. №157н (далее – Инструкция №157н) и действующая с 1 января 2011 г., реализует не только нормы международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора и Международные стандарты по статистике государственных финансов 2001 г., но и положения проекта новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете», в том числе и в части документирования фактов хозяйственной жизни.

Если сравнить редакции Инструкций, действовавших в последние шесть лет, то можно проследить значительные изменения. Например, в новой Инструкции №157н дополнительно прописаны требования к первичным документам, которые раньше можно было наблюдать только в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ и Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н). Положения Инструкции №157н подтверждают содержание главных документов федерального уровня в области документирования финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

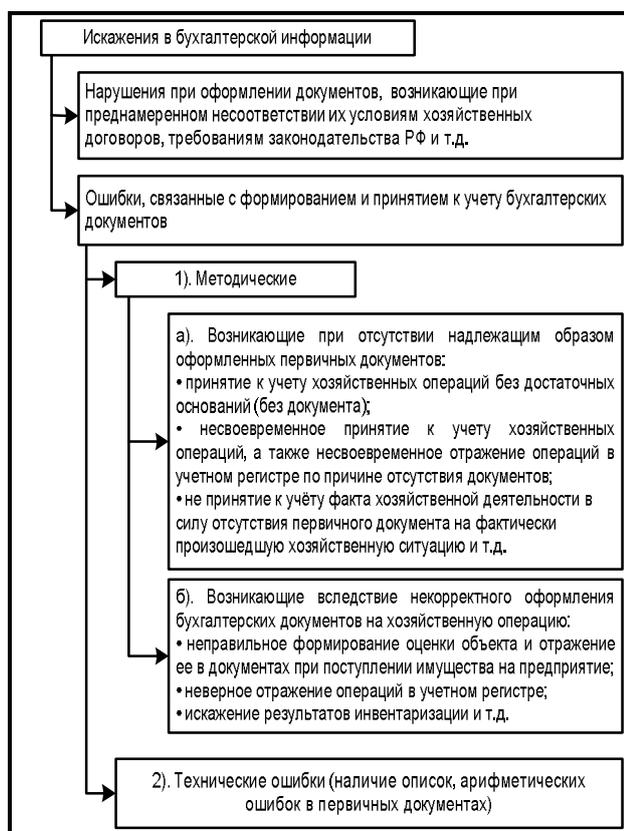
В соответствии с изменениями в статье 9 проекта новой редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете» перечень первичных документов, которыми бюджетное учреждение может оформлять свои хозяйственные операции, с 1 января 2011 г. вынесен отдельным приказом «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами) ... государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению» от 15 декабря 2010 г. №173н. Данным документом введены к использованию государственными (муниципальными) учреждениями несколько форм первичной учетной документации класса ОКУД 03 «Унифицированная система первичной учетной документации»,

ранее применявшимися только коммерческими организациями:

- ф. 0301008 «Табель учета рабочего времени»;
- ф. 0301010 «Расчетная ведомость»;
- ф. 0301011 «Платежная ведомость».

Также данным документом дополнен перечень первичной учетной документации класса ОКУД 05 «Унифицированная система бухгалтерской финансовой, учетной и отчетной документации государственного сектора управления», установленный Инструкцией по бюджетному учету №148н: ф. 0531728 «Акт приемки-передачи кассовых выплат и поступлений при реорганизации участников бюджетного процесса»; ф. 0531811 «Справка о финансировании и кассовых выплатах».

Это является примерами государственного регулирования и оценки роли документального оформления фактов хозяйственной жизни в снижении бухгалтерских и налоговых рисков, связанных с искажениями в бухгалтерской информации (рис. 1).



**Рис. 1. Искажения в бухгалтерской информации, влияющие на качество составления первичных документов**

Примером нарушения при оформлении первичных документов, известного каждому практикующему бухгалтеру, является факт-«действие» хозяйственной жизни по возмещению сумм налога на добавленную стоимость (НДС) из бюджета по счету-фактуре, оформленному с невыполнением требований ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Основой решения судебных органов по правомерности этого факта хозяйственной жизни признается письменное доказательство в виде первичного документа – счета-фактуры.

Многообразие фактов хозяйственной жизни, которые составляют учетную картину деятельности предприятия или государственного учреждения, возрождает интерес к юридическим корням бухгалтерской науки. Современное состояние бухгалтерского учета как зеркало отражает исторический аспект своего развития.

Для подтверждения процитируем известного немецкого писателя Т. Манна: «Ни одна вещь на свете не появилась сама собой из ничего, а любая из чего-то произошла и обращена назад, к своим далеким перво-причинам, к глубинам колодца прошлого».

В Древнем Риме был усвоен опыт греческих меняльных контор, деятельность которых не имела правовой основы, что приводило к тому, что в условиях развития торговли и банковской деятельности часто возникали сложности в учете долговых обязательств и требований по ним. На этой почве возникали взаимные претензии между банкирами и клиентами. Защиту коммерческих сделок в Древнем Риме обеспечила юридическая система регулирования финансовой деятельности, что потребовало включения в бухгалтерский учет юридических норм и правил.

Особое влияние на значение юридического аспекта в бухгалтерском учете оказало римское право, расцвет которого пришелся на II-I вв. до н.э. основополагающие постулаты римского права сохранили свою значимость в бухгалтерской науке до настоящего времени:

- за все надо платить;
- закон обратной силы не имеет;
- при взаимоисключающих законах нельзя применять ни один из них.

Возникновение теории бухгалтерского учета в Европе в середине XIX в. коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах, с этого момента объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. И во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, которые различались подходами к методу документирования: итальянская, французская, немецкая, английская.

Из всех перечисленных школ только итальянская признавала документы объектом учета, объясняя бухгалтерский учет, исходя из юриспруденции: «учет – это алгебра права». Баланс по содержанию понимался как равенство прав и обязательств. В подтверждение этому причиной двойной записи в итальянской школе считали смену прав и обязательств.

А представители французской школы, восприняв идеи итальянских авторов, внесли свой вклад в развитие бухгалтерского учета посредством введения первичных документов как единственного основания для всех бухгалтерских записей. Таким образом, первичный документ стал основой учета хозяйственной операции.

Для современной российской школы бухгалтерского учета значительным приобретением являются труды известного ученого Я.В. Соколова, среди которых авторы статьи выделяют уникальное издание в области теории бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни». В этом труде по-новому представлена юридическая сторона факта хозяйственной жизни.

По мнению Соколова Я.В., предметом бухгалтерского учета признаются факты хозяйственной жизни, которые могут быть охарактеризованы как с юридической, так и с экономической точек зрения. На практике юридическое и экономическое содержание фактов хо-

зяйственной жизни далеко не идентичны и довольно часто противоречат друг другу.

Я.В. Соколов выделяет четыре слоя в структуре факта хозяйственной жизни – так называемые экономическая и юридическая мантии, т.е. четыре проекции бухгалтерского баланса. При этом каждая из них предлагается в трех измерениях: денежном, информационном и временном. Современный баланс организации, в т.ч. бюджетной, сочетает в себе элементы всех четырех основных проекций.

Экономическая мантия факта хозяйственной жизни представлена известными динамическим и статическим подходами к составлению баланса. Экономическая мантия – это только одна из сторон изучения фактов хозяйственной жизни. Сами факты скрыты документами.

Однако в основе учета лежат не товары и деньги сами по себе, а те правовые отношения, которые возникают между собственниками товаров и денег. Факты хозяйственной жизни, составляющие предмет учета, не возникают сами по себе, а являются результатом воли, работы лиц, вовлеченных в хозяйственные процессы.

Юридическая мантия факта хозяйственной жизни представлена двумя гражданско-правовыми слоями – вещно-правовым и обязательственно-правовым.

В юридической теории определяющее значение имеет понятие «собственность». Поэтому в вещно-правовом слое разграничиваются ценности, находящиеся во владении и собственности, согласно которому в активе бухгалтерского баланса показывается только имущество, принадлежащее предприятию на праве собственности, а имущество, находящее во владении, но не в собственности должно быть отражено за балансом, так как сам баланс представляет собой опись имущества собственника предприятия. В экономических слоях такого деления нет, так как неважно, создается финансовый результат своими или заемными средствами.

С юридической точки зрения данные забалансового учета имеют важное значение, поэтому они включены в состав бухгалтерской отчетности в виде справочной таблицы и дополняют представление об используемых предприятием активах и обязательствах. Например, согласно положениям Инструкции №157н от 1 декабря 2010 г. в составе забалансового имущества и обязательств бюджетных учреждений учитываются, например:

- ценности, находящиеся у учреждения, но не закрепленные за ним на праве оперативного управления, в т.ч. поступившие по централизованным закупкам (централизованному снабжению);
- материальные ценности, учет которых предусмотрен вне балансовых счетов, в т.ч. основные средства, стоимостью до 3 000 включительно, и т.д.

Также за балансом учитывается имущество, переданное в доверительное управление; имущество, переданное в возмездное пользование (аренду); а имущество, переданное в безвозмездное пользование.

Вывод из оборота имеющихся у организации во владении на забалансовом учете имущества и обязательств может привести к нарушениям функционирования учреждения, и как следствие возникновению различного рода предпринимательских рисков.

Другим гражданско-правовым слоем факта хозяйственной жизни является обязательственно-правовой слой, который характеризует актив баланса как перечень требований к агентам и корреспондентам фирмы,

а пассив – как перечень обязательств перед ними. Бухгалтерский баланс такого типа трактуется как равенство требований и обязательств фирмы. Это переключается с представлением баланса итальянской школой бухгалтерского учета.

Юридический аспект теоретических представлений о бухгалтерском учете доказывается через существующую систему бухгалтерского учета примерами реализации юридического подхода в современной бухгалтерской практике.

Применительно к фактам хозяйственной жизни, возникающим в бюджетном секторе, особое внимание следует обратить на их обязательственно-правовой слой. Учитывая особенности бюджетной деятельности, регулируемой государством, на первый план выходит исполнение учреждением бюджетов бюджетной системы РФ через исполнение принятых учреждением бюджетных обязательств на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) в пределах выделенных государством лимитов.

Еще в Древнем Риме велась книга бревариум (книга имперских счетов), где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение. Данную книгу можно было рассматривать как первый баланс государственного хозяйства.

Современное бюджетное учреждение учитывает доведенный государством определенный объем прав (лимиты) на принятие и исполнение бюджетных обязательств, т.е. возможность использования государственных средств на обеспечение своей основной деятельности. Бюджетные обязательства в пределах утвержденных лимитов принимаются учреждением путем заключения государственных контрактов на выполнение работ, оказание услуг, т.е. определяется фактическое дело, на которое направляются государственные средства. Учреждение исполняет принятые на себя бюджетные обязательства путем погашения денежных обязательств перед своими контрагентами за поставленные ему товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Учитывая сложность процедуры исполнения учреждениями бюджета по расходам на первый план выходит контроль за исполнением принятых учреждениями бюджетных обязательств в пределах выделенных лимитов. Финансовый контроль согласно Бюджетному кодексу РФ в данном случае исполняет Федеральное казначейство, осуществляющее кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы РФ.

Казначейский контроль характеризуется повышенными потенциальными возможностями обеспечения результативности использования бюджетных средств. Эти возможности связаны, прежде всего, с реализацией органами Федерального казначейства процедуры санкционирования бюджетных расходов, что характеризует контрольную функцию органов Федерального казначейства через оперативный контроль, позволяющий своевременно обнаружить и предотвратить возможное расходование бюджетных средств с низкой результативностью.

Понятие «санкционирование» в общем смысле представляет собой «дозволение», «допущение» «одобрение», «позволение», «разрешение», «уполномочивание», «утверждение».

Санкционирование оплаты денежных обязательств осуществляется в форме совершения разрешительной надписи (акцепта) после проверки органом Федерального казначейства наличия документов, предусмотренных по-

рядком санкционирования оплаты денежных обязательств, установленным Минфином РФ в соответствии с положениями Бюджетного кодекса РФ.

Санкционирование оплаты денежных обязательств как один из этапов исполнения бюджета по расходам имеет своей целью исключение принятия к финансированию расходов и совершения платежей, не предусмотренных законом о федеральном бюджете или не обеспеченных поступлениями доходов и средствами заимствований федерального бюджета. С другой стороны, санкционирование не позволяет исполнить бюджетные обязательства, не подтвержденные документально и превышающие принятый учреждением объем прав на принятие и исполнение этих обязательств (утвержденный лимит).

Санкционированию расходов органами Казначейства предшествует проверка документов внутри бюджетного учреждения, которая является предварительным контролем и позволяет выявить как нарушения в оформлении документов при совершении платежей, так и нарушения в их содержании.

В рамках санкционирования:

- с одной стороны получатели средств федерального бюджета (учреждения) представляют в органы казначейства по месту обслуживания Заявку на кассовый расход или Заявку на получение наличных денег и документы-основания, прошедшие этап предварительной проверки в организации,
- с другой стороны сотрудниками органов Казначейства самостоятельно осуществляется проверка представленных получателями средств документов.

В процедуре санкционирования оплаты денежных обязательств главное место отведено проверке соответствия оформления и содержания Заявки, тем документом-основаниям, которые представлены в орган Федерального казначейства (государственному контракту на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, договору аренды, а также первичные документам (накладной, акту приемки-передачи, акту выполненных работ (услуг), счету-фактуре, счету)).

Результаты санкционирования расходов бюджета отражаются в бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений в специальной форме 0503128 «Отчет о принятых бюджетных обязательствах».

В основе процедуры санкционирования расходов бюджета лежит документирование как элемент метода бухгалтерского учета, позволяющий зафиксировать и подтвердить перед государством через первичные документы (документы-основания) исполненные учреждением бюджетные обязательства.

Таким образом, процедуры санкционирования бюджетных обязательств и эволюция учета на забалансовых счетах являются яркими примерами, подтверждающими наличие юридических основ в бухгалтерском учете и продолжение их развития в современной бюджетной учетной системе. Такое усиление роли юридического подхода в российской бухгалтерской практике происходит вследствие возрастания самостоятельности учреждений, потребности различных групп пользователей в качественной и разнообразной информации о состоянии прав и обязательств субъекта, и, как результат, усложнения документооборота – доказательной базы всей хозяйственной деятельности экономического субъекта.

*Ванчухина Любовь Ильинична;  
Петрова Мария Александровна*

## Литература

1. Никитин В.М. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / В.М. Никитин, Д.А. Никитина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2008. – 576 с.
2. Пятков М.Л. Пользователи бухгалтерской информации и их интересы [Текст] / М.Л. Пятков // Бухгалтерский учет. – 2008. – №13. – С. 34-38.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. : ил.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] : учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М. : Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
5. Токарев И.Н. Развитие бюджетного учета в Российской Федерации [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / И.Н. Токарев. – М., 2007. – 32 с.
6. Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском деле [Текст] : учеб. пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2008. – 304 с.

## Ключевые слова

Факт хозяйственной жизни; принципы бухгалтерского учета; документирование как элемент метода учета; эволюция взглядов на метод документирования в теории учета; первичный учетный документ и требования к его оформлению; электронный документ; доказательная сила первичного документа; реформирование бюджетного учета; искажения в бухгалтерской информации как фактор возникновения рисков; отражение прав и обязательств в современной бухгалтерской системе; санкционирование бюджетных расходов.

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы. В условиях рыночной экономики возросла роль первичных бухгалтерских документов как основного источника экономической информации о совершающихся хозяйственных явлениях, удовлетворяющей требованиям заинтересованных групп пользователей. Расширение хозяйственного оборота экономических субъектов требует исполнения предъявляемых законодательством требований к документальному оформлению хозяйственных ситуаций. Изучение проблем первичного учета и роли документирования в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в настоящее время особенно актуально.

Научная новизна и практическая значимость. Авторами в статье раскрыт элемент метода бухгалтерского учета – документирование – в современной учетной системе, предметом которой являются факты хозяйственной жизни. Продемонстрировано использование в системе современного бухгалтерского учета юридического подхода примерами процедур санкционирования бюджетных обязательств и развития забалансового учета как источника информации о правах и обязательствах, возникающих при использовании имущества и ресурсов, находящихся в собственности других экономических субъектов. Раскрыто несовершенство нормативной базы в части установления требований к первичной учетной документации. Авторами статьи представлена необходимость реализации метода документирования в бухгалтерской практике через факты из истории бухгалтерского учета, раскрывающие юридические основы бухгалтерской науки через учет прав и обязательств.

Замечания. В статье недостаточно раскрыта взаимосвязь документирования как элемента метода бухгалтерского учета с другими элементами, такими, как инвентаризация, оценка, баланс и т.д.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Блаженкова Н.М., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Финансы и банковское дело» Уфимской государственной академии экономики и сервиса*

## 2.2. ABOUT THE JURIDICAL APPROACH IN THE RUSSIAN ACCOUNTANCY PRACTICE

L.I. Vanchukhina, Doctor of Economics Professor,  
Head of the Accountancy and Audit Department;  
M.A. Petrova, Postgraduate of the Accountancy  
and Audit Department

*Ufa State Petroleum Technological University*

The juridical approach in the Russian accountancy practice is being shown in the article through:

- the demonstrative force of the document in the judicial contests for the purpose of the accountancy and tax risks' reduction of the economic subjects;
- improving the normative accountancy base in the modern conditions of the economics reforms;
- affirmation of the juridical aspect of the accountancy theory by the examples from the modern accountancy practice.

### Literature

1. V.M. Nikitin, D.A. Nikitina. The accountancy theory: teaching manual / V.M. Nikitin, D.A. Nikitina. – The 4-th edit., remade and added. – M.: Publishing House: «Business and Service», 2008. – 576 p.
2. M.L. Pyatov. The accountancy information users and their interests / M.L. Pyatov // The accountancy. – 2008. – №13. – P. 34-38.
3. Y.V. Sokolov. The accountancy: from the origin to nowadays: teaching manual for the Higher educational institutions / Ya. V. Sokolov. – M.: Audit, UNITY, 1996. – 638 p. : ill.
4. Y.V. Sokolov. The accountancy as a sum of factors of the economic life: teaching manual / Y. V. Sokolov. – M.: Master; INFRA-M, 2010. – 224 p.
5. I.N. Tokarev. Budget accountancy development in the Russian federation: author's abstract of dissert. ...Candidate of Economics / I.N. Tokarev – M., 2007. – 32 p.
6. A.E. Shevelev, E.V. Shevelev. Risks in the accountancy: teaching manual / A.E. Shevelev, E.V. Shevelev. – The 2-nd edit., remade and added. – M.: KNORUS, 2008. – 304 p.

### Keywords

Economic life fact; the accountancy principles; documentation as the accountancy method element; the evolution of views upon the documentation method in the accountancy theory; primary accountancy document and requirements towards its completion; electronic document; demonstrative force of the primary document; budget accountancy reformation; distortion in the accountancy information as a factor of risks' occurrence; reflection of rights and obligations in the modern accountancy system; sanctioning of budget expenditures.