

УЧЕТНОЕ ПРАВО КАК КОМПЛЕКСНАЯ ПОДОТРАСЛЬ ФИНАНСОВОГО ПРАВА*

© 2012 Е.М. Ашмарина

доктор юридических наук, профессор, академик РАЕН
Московская государственная академия им. О.Е. Кутафина
E-mail: Elena-Mikhaylovna@yandex.ru

В целях продолжения серии статей относительно поиска места целостного правового поля, регулирующего учетные отношения в системе российского права, в настоящей статье рассмотрено соотношение совокупности императивных норм, регулирующих отношения в сфере финансового учета и финансового права Российской Федерации.

Ключевые слова: предмет и метод финансового права, учетное право (предмет и метод), правовые нормы о финансовом (бухгалтерском, налоговом, бюджетном) учете в системе финансового права.

Рассмотрим концепцию, согласно которой совокупность императивных норм, регулирующих отношения в сфере финансового учета¹, является финансово-правовым образованием. Эта концепция, как представляется, подтверждается следующими положениями.

Прежде всего остановимся на том, что императивные отношения в сфере финансового учета суть составная часть предмета финансового права. Обоснованием этого положения являются следующие предпосылки.

Во-первых, *можно проследить взаимосвязанность содержания основных категорий науки финансового права и финансово-учета.* Так:

а) одним из условий трансформации экономических отношений в финансовые следует считать наличие учетных процедур. Экономические отношения трансформируются в финансовые отношения в результате появления публичного интереса государства, подкрепленного соответствующими способами его охраны. Именно процесс реализации и защиты публичного интереса является предпосылкой и основой финансовых отношений, в которых одной из сторон (прямо или косвенно) является государство как властный субъект, организующий эти стихийные экономические процессы в нужном для общества направлении. Финансовые отношения возникают как перераспределительные, во-первых, при наличии развитого товарно-денежного обращения, во-вторых, при возникновении тех

или иных обособленных целевых фондов денежных средств, предполагающих покрытие как непосредственно государственных расходов, так и расходов, связанных с реализацией публичного интереса государства. *Процессы создания, перераспределения и использования таких фондов возможны только при наличии учетных процедур как инструмента и как источника необходимой информации;*

б) категория “финансы” связана с учетом следующим образом. Поскольку категория “финансы” является двуединой, она по форме представляет собой совокупный фонд денежных средств государства, а по содержанию - общественные отношения, возникающие в процессе создания, перераспределения и использования этого фонда.

Представляется очевидным, что как первичный совокупный фонд (финансы в материальном смысле) может быть выражен в денежном эквиваленте лишь *на основании учета денежной массы*, так и каждый из сопровождающих его процессов (финансы как общественные отношения) возможен *при наличии учета (учет образования, учет перераспределения, учет использования) денежных средств;*

в) прослеживается взаимосвязанность учета с категорией “финансовая система”. Категория “финансовая система”, являясь производной от категории “финансы”, детализирует последнюю и также является двуединой. В этой связи по форме (в материальном смысле) она представляет собой совокупность фондов денежных средств государства, выделяемых по тому или иному признаку или в зависимости от поставлен-

* См. подробно: Ашмарина Е.М. Экономическое право Российской Федерации : монография. М., 2012. Разд. II. Правовое регулирование учетных систем и экономическое право Российской Федерации.

ной цели. При этом формирование *любого целевого фонда денежных средств в государстве может быть реализовано только с помощью такого инструмента, как учетные системы, несущие информацию о его денежном воплощении.*

По содержанию финансовая система представляет собой совокупность общественных отношений. В финансовой системе как совокупности общественных отношений, состоящей структурно из разнообразных финансово-экономических отношений, может быть условно выделено две их группы. Ко второй группе отношений следует отнести общественные отношения, способствующие реализации отношений первой группы, например, отношения в области денежного обращения, финансового контроля и некоторых других. К этой же группе отношений *следует отнести отношения в сфере учета.* Это необходимо ввиду того, что только путем систематизированного и единообразного учета денежной массы в национальной валюте можно избежать искажения информации и достичь достоверности и четкости в процессе образования, распределения и использования всех фондов денежных средств. Другими словами, *только с помощью учетных систем можно привести в движение систему финансов, рассматриваемую в материальном смысле.*

Следовательно, общественные отношения в сфере учета необходимо рассматривать как элемент финансовой системы, понимаемой в виде совокупности общественных отношений;

г) несомненна взаимосвязь и взаимообусловленность учетных систем, принятых в стране, и процесса финансовой деятельности публичного субъекта.

Именно в процессе финансовой деятельности реализация финансовых отношений приводит к созданию, перераспределению и использованию совокупного фонда денежных средств публичного субъекта (финансовые отношения → финансовая деятельность → фонды денежных средств). Поэтому при осуществлении финансовой деятельности государства и муниципальных образований:

1) учетные системы используются как *инструмент* образования, распределения и использования фондов денежных средств;

2) очень важны обратные связи, материальным воплощением которых являются *информационные потоки в виде систематизированных данных, получаемых вследствие применения учетных систем, установленных, введенных в действие и применяемых на основе норм права.*

Роль учетных систем как информационных носителей возрастает в настоящее время, поскольку сегодня можно говорить о том, что содержание категории “финансовая деятельность” в РФ становится шире под влиянием изменений, происшедших в экономической и политической ситуации в стране (при этом следует учесть, как обособленное направление, деятельность государственных и муниципальных образований в отношении собственных децентрализованных и частных фондов денежных средств). В отношении этих фондов властный субъект должен действовать продуманно и поступательно, оказывая влияние на образование, распределение и использование децентрализованных денежных фондов сугубо экономическими методами. Такой подход требует особенно тщательного анализа, возможного на основе постоянного получения информационных потоков с целью осуществления корректирующего воздействия на обратные связи с объектом управления.

Во-вторых, многие *нормы, регулирующие отношения в сфере учета, имеют специфику, присущую нормам общепризнанных подотраслей и институтов финансового права.*

Так, на первый взгляд, некоторые из них являются техническими, однако ввиду их социальной значимости и экономического содержания, урегулированных ими отношений эти нормы приводят к возникновению финансовых правоотношений².

Еще Поль Мари Годме писал, что “связь финансов с экономикой, гибкость и оборотоспособность данной части имущества и связанная с этим возможность злоупотреблений требуют, чтобы государственные финансы регламентировались *специальными государственными нормами.* Эти нормы влияют на все стороны жизни - экономики и политики - составляют самостоятельную отрасль права”³. Таким образом, Поль Мари Годме обратил внимание на то, что *система норм финансового права непосредственно связана с экономическим содержанием ре-*

гулируемых отношений⁴. Следовательно, и нормы, учитывающие экономические процессы, можно соотносить с финансовым правом. Не случайно Р.О. Халфина предлагала следующий принцип в качестве наиболее целесообразного при построении системы отрасли финансового права. *При построении общей части финансового права более широко должны использоваться правовые критерии, при построении особенной части - критерии экономического содержания норм и правоотношений с учетом их юридической природы*⁵.

Неудивительно, что наличие технико-юридических норм прослеживается в различных подотраслях и отраслевых институтах современного финансового права (например, нормы, регулирующие отношения в области бюджетной и налоговой деятельности, которые урегулированы нормами бюджетного и, соответственно, налогового права, т.е. общепризнанными подотраслями финансового права)⁶.

Учитывая мнение Р.О. Халфиной о том, что «очевидна необходимость использования самых разных наук в области регулирования экономических отношений», и Е.А. Ровинского о необходимости отнесения к нормам о финансовой технике в числе прочих норм, обеспечивающих техническую документацию финансовых операций, на наш взгляд, можно сделать общий вывод о том, что нормы, регулирующие учет экономических процессов (финансовый учет), которые также порождают большое количество правоотношений в сфере финансовой деятельности, аналогичным образом следует относить к технико-юридическим нормам, регулирующим финансово-экономические отношения в управленческой сфере. Эти нормы являются необходимым условием возникновения финансового правоотношения⁷.

Обратимся подробнее к рассмотрению специфики отдельных норм, регулирующих отношения в области финансового учета. Это представляется необходимым, поскольку бытует мнение о том, что нормы, регулирующие отношения в области финансового учета, будучи в составе технических, не должны соотноситься с той или иной отраслью права - они являются лишь правовым средством финансовой деятельности.

Так, по мнению профессора М.В. Карасевой, нормы бухгалтерского учета суть неправовые средства, при помощи которых осуществляется

финансовая деятельность. Она полагает, что «финансовая деятельность государства - это процесс образования, распределения и использования государством в лице компетентных органов денежных средств через свои денежные фонды, осуществляемый в определенных формах (правовой и неправовой, в форме создания и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств), различными средствами (правовыми средствами, нормами бухгалтерского учета, операционно-техническими средствами, деловыми обычаями и т.д.), способами (общими и специальными) в целях покрытия затрат, обусловленных социальным заказом»⁸. Таким образом, М.В. Карасева относит к средствам финансовой деятельности государства как правовые нормы, так и технические нормы, а именно нормы бухгалтерского учета, операционно-технические средства (бланки документов, счета-фактуры, присвоение идентификационных номеров налогоплательщиков и т.д.), коммуникативные и транспортные средства (факсы, телефаксы и т.д.), а также деловые обычаи⁹. На наш взгляд, финансовые отношения в сфере финансовой деятельности, скорее, являются объектом регулирования финансовых норм, а норма - правовой формой финансовой деятельности.

Помимо того, вряд ли можно согласиться с отождествлением правовых и даже иных норм с такими техническими средствами коммуникации, как телефон, телетайп, транспортные средства и т.д., которые сами по себе являются предметами материального мира, а не правилами, регулирующими те или иные отношения.

Вместе с тем обратим особое внимание на справедливое замечание М.В. Карасевой о важности технических норм и операционно-технических норм для отрасли финансового права.

Другими словами, к средствам финансовой деятельности, на наш взгляд, следует отнести финансовый учет, как систему приемов и способов обобщения информации в материальном экономическом смысле (модели бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов), но не нормы, регулирующие отношения в этой сфере (учетные системы как правовую категорию).

По нашему мнению, нормы права, к которым относятся и технико-юридические нормы (технические нормы, которым государство придает юридическую силу ввиду их особой социальной

значимости), являются правовой формой финансовой деятельности государства.

Попробуем далее качественно охарактеризовать специфику норм права, регулирующих отношения в области финансового учета.

Нормам, регуливающим отношения в сфере учета, свойственны особенности некоторых финансово-правовых норм, которые входят в традиционные институты финансового права. Так, выше речь шла о технико-юридических нормах, имеющих значение в сфере финансовой деятельности государства и отражающих специфику экономического содержания финансовых отношений, таких как бюджетные отношения (нормы о бюджетной классификации), налоговые отношения (нормы о порядке исчисления налога). Такие нормы порождают большое количество правоотношений в сфере финансовой деятельности и являются необходимым условием (юридическим фактом) возникновения финансового правоотношения.

На первый взгляд, многие нормы, регулирующие отношения в области финансового учета, относятся к техническим, поскольку не регулируют непосредственно отношения между субъектами, но регулируют отношения между субъектом, осуществляющим учет, и экономическим процессом, подлежащим учету. Одновременно, используя метод аналогии, исходя из того, что специфика финансовых отношений определяется их экономическим содержанием, можно предположить: специфика отношений в сфере финансового учета заключается в том, что урегулированию нормами подлежат экономические процессы, которые, например, требуют вести учет доходов и расходов организаций (ПБУ 9/99, 10/99), учет материальных ценностей с помощью документирования, систематизации событий хозяйственной деятельности на микро- и макроуровне. Нормативное урегулирование этих процессов содержится в таких источниках, как Федеральный закон "О бухгалтерском учете", Положение по бухгалтерскому учету, блок специальных стандартов бухгалтерского учета - ПБУ.

Данные объекты (экономические процессы, подлежащие учету), на которые направлено воздействие правосубъекта¹⁰, имеют большое значение для государства в целом, равно как и для тех или иных отдельных социальных групп. Так, почти все стандарты бухгалтерского учета содержат раздел относительно требований раскрытия соответствующей информации в бухгалтер-

ской отчетности экономического субъекта. Очевидно, что при составлении отчетности (в том числе по определенному сегменту экономической деятельности) субъект не вступает в правоотношения с другой стороной. Однако на основании отчетности возникает информация, необходимая пользователям (в том числе государственным органам) о состоянии активов и пассивов экономического субъекта (в том числе по определенному сегменту, регулирование которого содержится в конкретном стандарте).

Нормы, содержащиеся в указанных источниках, на первый взгляд, являющиеся техническими (нормы по правилам учета объектов материального мира, участвующих в хозяйственном процессе), ввиду их социальной значимости, приводят к возникновению финансовых правоотношений, а именно порождают права и обязанности сторон в отношении распоряжения имуществом, выраженным в денежном эквиваленте, равно как и в отношении аккумуляции, распределения и использования тех или иных фондов денежных средств. При этом одной из сторон правоотношения является государство (в лице того или иного органа специальной финансовой компетенции) в процессе осуществления финансовой деятельности по непосредственному аккумуляции, распределению и использованию централизованных фондов денежных средств или по созданию условий, побуждающих вторую сторону к аккумуляции, распределению и использованию децентрализованных фондов денежных средств с учетом публичных интересов.

Следует заметить, что если в области финансового права правовое значение приобретают многообразные технические нормы, которые связаны с финансовой деятельностью в целом, то в правовом регулировании финансового учета юридическую силу приобретают только технические нормы, непосредственно связанные с учетом отдельных процессов и результатов финансовой деятельности.

Итак, наличие массива специальных технических норм регламентирующего характера, опосредующих сложную технику получения информации в области финансовой деятельности в целом и в сфере финансового учета в частности, можно отнести к особенностям нормативного регулирования отношений этой сферы.

Таким образом, *нормы, регулирующие отношения в сфере учета, имеют специфику,*

тождественную специфику многих норм финансового права, что объясняется однородностью урегулированных этими нормами экономических отношений.

В-третьих, финансовый учет непосредственно (редко опосредованно) связан с финансовым контролем в разрезе всех видов, форм, методов и направлений последнего.

Был сделан вывод о том, что финансовый учет и финансовый контроль, отношения в области которых, несомненно, регулируются финансовым правом, являются взаимозависимыми, взаимообусловленными и родственными категориями. Идентичность характера финансового учета и финансового контроля как отношений, опосредующих все этапы финансовой деятельности, приводит к умозаключению о том, что нормы, регулирующие отношения в области учета, также следует рассматривать как финансово-правовые.

Из однородности особенностей категорий "финансовый учет" и "финансовый контроль", которые заключаются в том, что часть отношений этих сфер имеет отраслевой характер, а часть - соответственно, более частный, вытекает возможность и необходимость единообразного их рассмотрения в качестве отраслевых образований в системе финансового права Российской Федерации.

В-четвертых, аналогично прочим нормам финансового права нормы, регулирующие правила учета, играют все более важную роль при вступлении субъектов в налоговые, бюджетные и другие финансовые правоотношения, что позволяет говорить: 1) об их постепенной и последовательной трансформации из технических в технико-юридические; 2) об их тесной связи с нормами права, регулируемыми эти отношения (например, с нормами налогового, бюджетного права), и, следовательно, о необходимости соотнесения блока норм об учете с финансовым правом, нормы которого регулируют весь комплекс финансово-экономических отношений.

В-пятых, общественные отношения в сфере финансового учета характеризуются тем, что в большинстве случаев в них присутствует властный субъект, императивно устанавливающий правила организации учетных процедур с целью единообразного обобщения необходимой ему информации.

Учитывая публично-правовой метод финансового права, при соотнесении норм, регулирующих отношения в области учета с финансовым правом, следует иметь в виду лишь совокупность императивных норм, устанавливающих те или иные обязательные правила по учету в процессе аккумулирования, перераспределения и использования фондов денежных средств. Другими словами, нормы, регулирующие отношения в сфере учета, могут соотноситься с финансовым правом только тогда, когда ими урегулированы отношения, в которых одним из участников является властный субъект (в лице финансовых органов), наделенный властными полномочиями по отношению к другим участникам (например, требование предоставления отчетности).

Рассмотрим пример участия властного субъекта в отношениях в сфере учета. Так, стандарт ПБУ "Учетная политика организации" содержит требование закрепления на уровне локального акта совокупности способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности организации. При этом к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации. Это изначальное императивное установление, предусматривающее возможность дальнейшего выбора между вариантами ограниченного количества. Оно приводит к необходимости для организации системного ведения учета своей хозяйственной деятельности. Другими словами, не так, как ей было бы удобно или выгодно в том или ином периоде, но именно так, как установлено ее локальным актом, в соответствии с требованиями нормативного акта. Результатом такого императивного установления ведения упорядоченного учета является тот факт, что такой государственный орган, как налоговый, которому в обязательном порядке представляется экземпляр учетной политики организации, получает возможность осуществлять контроль (предварительный, текущий и последующий) за деятельностью организации, и тот же орган требует неукоснительно соблюдать установленные правила и финансовую дисциплину.

Все рассмотренные выше положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) содержат императивные нормы либо строго предписывающие те или иные правила (учет доходов - ПБУ 9 и калькулирование себестоимости - ПБУ 10, исходя из метода начисления), либо дающие возможность выбора из закрытого перечня вариантов (например, ПБУ, содержащие нормы о способах оценки основных средств, нематериальных активов и т.д.).

Таким образом, при урегулировании отношений в области учета применяется императивный метод властных предписаний.

В-шестых, в российской законодательной практике уже сложился и продолжает возрастать блок норм, которые регулируют качественно своеобразные отношения в сфере финансового учета. Эти нормы расположены в различных источниках (кодексах, законах, подзаконных актах).

Учитывая вышеозначенные предпосылки, можно сделать вывод о том, что ввиду очевидной востребованности в правовом урегулировании рассмотренных отношений, их очевидного отличия от прочих (неэкономических), а также ввиду присутствия в них императива властного субъекта представляется, что они должны являться частью предмета соответствующего правового образования, который имеет специфику, определяемую его финансово-экономическим содержанием. Таким правовым образованием сегодня является финансовое право Российской Федерации.

Таким образом, есть все основания ввести в систему финансового права правовое образование, предмет которого является составной частью предмета финансового права (общественные отношения в области учета являются элементом финансовой системы), а метод имеет те же сущностные характеристики.

Предметом проанализированного правового образования выступают общественные финансово-экономические отношения, имеющие свои особенности, которые заключаются в следующем:

- эти отношения складываются в сфере *учетной деятельности* в процессе учета аккумуляции, распределения (перераспределения) и использования денежных средств *в целях формирования фондов* на микро- и макроуровне (в процессе финансовой деятельности);

- они всегда складываются по поводу *учета средств и их источников*, выраженных в *денежном эквиваленте*.

Учитывая данные особенности, следует сделать вывод о том, что *императивные нормы права, регулирующие отношения в области финансового учета, ввиду их видового своеобразия следует выделить в обособленный правовой блок внутри сложившегося правового образования (финансового права), нормы которого регулируют весь комплекс единообразных (финансово-экономических) отношений*.

Выделенный блок норм предлагается назвать *учетным правом* и рассматривать в качестве подотрасли финансового права, ввиду наличия многообразия видов учета (бухгалтерский, налоговый, бюджетный) отношения в области каждого из которых являются предметом соответствующего учетно-правового института. При этом, представляется, необходимо обратиться к традиционному критерию разграничения институтов *Общей и Особенной частей* финансового права. Так, в качестве критерия соотнесения норм финансового права с *Общей и Особенной частями* права предлагается применить *признак отнесения финансовых отношений, представляющих собой финансовую систему, к основным и вспомогательным* (опосредующим процессы аккумуляции, распределения и использования фондов денежных средств). Отношения в области учета относятся к отношениям второй группы, поскольку они, наряду с денежным обращением, приводят в действие финансовую систему, рассматриваемую в материальном смысле. Следовательно, напрашивается вывод о том, что нормы, регулирующие эти отношения, должны соотноситься с *Общей частью* финансового права.

Вместе с тем вспомним, что при анализе учетных систем (моделей бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов) нами был сделан вывод: представляется целесообразной, образно говоря, такая схема системы финансового учета, при которой устанавливается "главная" система и при необходимости "второстепенные", при переходе на которые нормативно устанавливаются те или иные корректировки или оговариваются отличия от традиционной схемы. Это достигается с помощью нейтральности, объективности и универсальности "главной" системы и гибкости "второстепенных" систем. Таким образом,

система бухгалтерского учета должна являться главной, а системы налогового и бюджетного учетов - второстепенными.

Вышеизложенное дает нам основания утверждать, что именно институт бухгалтерского учета содержит нормы, имеющие общеправовое значение, поскольку предмет (совокупность объектов) и методология бухгалтерского учета являются универсальными. Следовательно, институт бухгалтерского учета должен входить в Общую часть финансового права.

Что же касается систем налогового и бюджетного учетов (их моделей), то они должны являться второстепенными, производными от основной модели (тот факт, что в настоящее время официальный налоговый учет оторван от бухгалтерского, - негативное и неправильное явление). Отличительные особенности предмета и методов налогового и бюджетного учетов, урегулированные, соответственно, нормами того финансово-правового образования (налогового, бюджетного права), чья специфика эти отличительные особенности и предопределяет, приводят к тому, что институты налогового и бюджетного учета должны соотноситься с соответствующими подотраслями финансового права. Таким образом, налоговый учет (как правовая система) является институтом налогового права, т.е. Особенной части финансового права. Аналогично бюджетный учет является институтом бюджетного права, который является признанной подотраслью Особенной части финансового права.

Одновременно, исходя из общей видовой специфики рассмотренных отношений (отношения в сфере учета фондов денежных средств) и основываясь на аналогии с отношениями в области финансового контроля, необходимость урегулирования которых в виде комплексной подотрасли финансового права была доказана Е.Ю. Грачевой¹¹, мы делаем вывод о том, что учетное право - это комплексная подотрасль финансового права, которая имеет следующую структуру:

- бухгалтерский учет - институт учетного права, который входит в Общую часть финансового права;

- налоговый учет - институт, который входит в подотрасль Особенной части финансового права, в налоговое право;

- бюджетный учет - институт, который входит в подотрасль Особенной части финансового права, в бюджетное право.

Рассмотрим вопрос о *методе* учетного права, представленного в качестве подотрасли финансового права. Так, в целях обеспечения для государства возможности единообразного учета в процессе образования, распределения и использования фондов денежных средств и осуществления финансового контроля в стране применяется властный, императивный характер общественных предписаний государства, однако содержащий элементы императивно ограниченной диспозитивности, т.е. возможности выбора одного из нескольких предоставленных нормативным актом способов осуществления учета в том или ином сегменте деятельности. При этом предписания исходят от финансово-кредитных органов и организаций государства (Минфин России, Центральный банк Российской Федерации), которые связаны с другими субъектами только по линии функциональной финансовой деятельности. Следовательно, очевидно наличие метода, общего для всей отрасли финансового права.

Таким образом, поскольку *как предмет исследуемого правового образования органично вписывается в предмет финансового права (отношения, возникающие в учетной сфере, являются частью отношений, возникающих в сфере финансовой деятельности публичного субъекта и являются элементом финансовой системы), так и метод (императив с элементами императивно ограниченной диспозитивности и рекомендательности) совпадает с финансово-правовым, постольку напрашивается вывод о том, что учетное право следует признать подотраслью финансового права.* При этом, как уже оговаривалось, входящими в подотрасль институтами следует считать блоки норм, регулирующих отдельные виды учета.

Любые *императивные* нормы об учетных процессах относятся к финансово-правовым нормам, поскольку их разделяют характерные черты и особенности.

Во-первых, нормы относятся к публичным нормам и складываются в области публичных интересов. В этой связи важно упомянуть о конституционных основах бухгалтерского учета.

Во-вторых, на наш взгляд, данные нормы полностью отвечают трем условиям¹², которые в совокупности являются критерием отнесения нормы к виду финансово-правовой. Так, они:

- регулируют отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности и в целях об-

разования необходимых обществу денежных фондов, т.е. имеют организационный характер. Действительно, финансовая деятельность невозможна без учетных процессов (об этом говорилось выше);

- регулируют отношения, в которых участвуют уполномоченные государственные органы и организации (ЦБ РФ), и носят властный характер;

- регулируют денежные отношения, которые имеют имущественный характер.

Исходя из высказанного предположения, можно сделать следующие выводы:

- предметом *учетного права* являются общественные отношения по учету денежных средств, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства (муниципальных образований);

- *метод учетного права* (императив с элементами императивно ограниченной диспозитивности и рекомендательности, исходящий от властного субъекта, наделенного специальной компетенцией в области финансовой деятельности) совпадает с финансово-правовым методом;

- видовые особенности предмета при родовой тождественности и общность метода регулирования позволяют определить учетное право как подотрасль финансового права, представляющую собой совокупность императивных юридических норм, регулирующих общественные финансово-экономические отношения по учету образования, распределения и использования фондов денежных средств;

- *учетное право* (в узком смысле как совокупность только императивных норм) является подотраслью финансового права, поскольку включает в себя блоки императивных норм, регулирующие различные системы (модели) финансового учета и, следовательно, состоит из совокупности правовых институтов, призванных регулировать императивные отношения в области того или иного вида финансового учета. Поэтому учетное право, как подотрасль финансового права, должно формироваться из таких институтов, как, например, совокупность норм, устанавливающих обязательные правила в сфере бухгалтерского учета, совокупность норм, устанавливающих обязательные правила в сфере налогового учета, совокупность норм, устанавливающих обязательные правила ведения учета в бюджетной сфере. Выделение этих институтов обусловлено

наличием особенностей различных учетных систем, представляющих собой в совокупности систему финансового учета. Таким образом, в учетное право (финансовый учет), выступающее подотраслью финансового права, входят следующие институты:

- бухгалтерский учет как институт учетного права;

- налоговый учет как институт учетного права;

- бюджетный учет как институт учетного права;

- бухгалтерский учет в кредитных организациях как институт учетного права.

В предметы перечисленных институтов входят, соответственно, отношения в области бухгалтерского, налогового и бюджетного учетов.

Правовые институты, регулирующие те или иные виды учета, можно характеризовать как учетные системы в правовом смысле, т.е. совокупности соответствующих норм права, регулирующие отношения в сферах бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов.

Учитывая изложенное, следует обратить особое внимание на то, что к финансовому праву относятся лишь императивные нормы, регулирующие отношения в области финансового учета. Все прочие (диспозитивные) нормы расположены вне пределов финансового права.

В данной связи при соотнесении институтов учетного права с финансовым правом мы говорили об учетном праве в узком смысле этого слова.

В широком смысле учетное право (будет рассмотрено в статье “Учетное право (финансовый учет) как комплексное правовое образование экономического права”) представляет собой всю совокупность императивных и диспозитивных норм, регулирующих учетные процессы, и предлагается нами в качестве комплексной подотрасли экономического права Российской Федерации. С целью дифференциации термина “учетное право”, понимаемого, с одной стороны, в узком смысле как подотрасль финансового права, а с другой - в широком смысле как всю совокупность юридических норм (императивных и диспозитивных), мы предлагаем последнее характеризовать как “учетное право (финансовый учет)”.

Таким образом, можно резюмировать следующее. Учетное право в узком смысле как

подотрасль финансового права имеет свой предмет, метод и структуру:

- предметом учетного права являются общественные отношения по учету денежных средств, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства (муниципальных образований);

- метод учетного права (императив с элементами императивно ограниченной диспозитивности и рекомендательности, исходящий от властного субъекта, наделенного специальной компетенцией в области финансовой деятельности) совпадает с финансово-правовым методом;

- видовые особенности предмета при родовой тождественности и общность метода регулирования позволяют определить учетное право как подотрасль финансового права, представляющую собой совокупность императивных юридических норм, регулирующих общественные финансово-экономические отношения по учету образования, распределения и использования фондов денежных средств. При этом учетное право как подотрасль финансового права состоит из совокупности правовых институтов, призванных регулировать отношения в области того или иного вида финансового учета (институты бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов).

¹ См. также: Ашмарина Е.М. Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 216-232.

² См.: Ровинский Е.А. Финансовые правоотношения в период развернутого строительства коммунизма // Учен. зап. ВЮЗИ. Вып. 9 "Вопросы советского финансового и государственного права". М., 1960. С. 14, 15; Халфина Р.О. Право как средство социального управления // Наука. М., 1988. С. 177.

³ Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. С. 38.

⁴ Экономическое содержание является одной из разновидностей технического содержания.

⁵ Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права. Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 213.

⁶ Было подробно рассмотрено в предыдущей монографии автора "Экономическое право Российской Федерации. Общие положения".

⁷ Предпосылки правоотношений - необходимые условия, при наличии которых может возникнуть правоотношение (Кузнецов Э.В., Сальников В.П. Наука о праве и государстве. М., 1999).

⁸ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 5-45.

⁹ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 31-38.

¹⁰ Правосубъектность включает в себя такие элементы, как правоспособность, дееспособность, деликтоспособность и, по мнению некоторых авторов, деликтоспособность лица.

¹¹ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2000. С. 10.

¹² См., например: Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю. Финансовое право : учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М., 2003. С. 22.

Поступила в редакцию 01.07.2012 г.