

## ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ОБ УЧЕТНЫХ СИСТЕМАХ И ОСНОВАХ ИХ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ\*

© 2012 Е.М. Ашмарина

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

В продолжение серии статей относительно целесообразности и необходимости признания экономического права Российской Федерации в качестве отрасли отечественной правовой системы в настоящей работе рассмотрены общие положения специфики правового регулирования отношений в сфере финансового (бухгалтерского, налогового и бюджетного) учета с целью дальнейшего выявления места институтов, содержащих соответствующие блоки норм, в системе российского права.

*Ключевые слова:* учетная система как экономическая и правовая категория, финансовый учет, правовые основы бухгалтерского учета, налогового учета, бюджетного учета.

Продолжая серию статей относительно целесообразности и необходимости признания экономического права Российской Федерации в качестве отрасли отечественной правовой системы, в следующих публикациях мы предлагаем рассмотреть отношения в сфере финансового учета (бухгалтерского учета, налогового учета, бюджетного учета)<sup>1</sup> с целью:

во-первых, определения места норм, регулирующих эти отношения в системе российского права;

во-вторых, выявления соотносимости данного блока норм с экономическим правом.

Процесс создания правового поля, регулирующего целостные отношения в области учета в современной России, до сих пор не завершен и носит во многом фрагментарный и бессистемный характер.

Следует отметить, что объективное наличие общественных отношений в сфере учета привело к необходимости их правовой регламентации, что имело следствием становление и развитие соответствующей отечественной правовой базы (законодательства). Так, сегодня в РФ фактически сложилась следующая система правового регулирования учета, которая включает в себя:

- законы в области бухгалтерского, налогового и бюджетного учетов (например, Закон “О бухгалтерском учете”, гл. 25 Налогового кодек-

са Российской Федерации, отдельные нормы Бюджетного кодекса Российской Федерации);

- подзаконные акты, издаваемые органами, наделенными специальной компетенцией (например, Минфином России) и Центральным банком Российской Федерации.

Вместе с тем можно констатировать, что в рассматриваемом нами случае нормативная практика опередила научные исследования (предпочтительной является обратная ситуация). Это можно объяснить как сложностью учетных отношений (наличием в них элементов абстракции), так и существенным обновлением данных отношений (возникновением новых видов учета: налогового, бюджетного).

Очевидно, что бессистемность правового положения блока норм, регулирующих целостные и однородные учетные отношения, не может быть признана позитивным явлением и сказывается отрицательно на правотворчестве в этой сфере (наличие пробельности в законодательстве, конкуренция норм, отсутствие их корреспонденции).

В данной связи представляется целесообразным предпринять попытку в порядке гипотезы, во-первых, разобраться с тем, какое место в системе российского права могут занять институты, содержащие блоки норм, регулирующих отдельные однородные виды учетных отношений (бухгалтерский учет, налоговый учет, бюджетный учет) с одновременной детализацией этих отношений по признаку наличия в них императивной и диспозитивной составляющих, а также, во-вто-

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

рых, определить, к какому отраслевому правовому образованию можно отнести всю совокупность норм, регулирующих отношения в области финансового учета. Учитывая эти положения, последовательно в новых статьях мы будем рассматривать:

- учетное право в узком смысле как совокупность императивных норм, регулирующих отношения в сферах бухгалтерского учета, налогового учета, бюджетного учета, в качестве комплексной подотрасли финансового права;

- бухгалтерское право как подотрасль экономического права;

- учетное право (финансовый учет) в широком смысле как совокупность императивных и диспозитивных норм, регулирующих отношения в сферах бухгалтерского учета, налогового учета, бюджетного учета, в качестве комплексной подотрасли экономического права Российской Федерации.

Представляется правильным, прежде чем подвергать анализу правовые нормы, регулирующие те или иные отношения, с целью выявления их места в системе российского права (соотношения с той или иной отраслью) осуществить характеристику этих общественных отношений, выделяя их специфические признаки, поскольку (как уже упоминалось) отношения, складывающиеся в сфере учета, отличаются особой сложностью и разнообразием, присутствием элементов абстракции. Рассмотрим их более подробно, выявляя связь указанных отношений с финансово-экономической деятельностью соответствующих субъектов<sup>2</sup>.

Используя системный подход к различным аспектам общественной жизни, мы будем исходить из того, что учет в материальном смысле представляет собой сложную систему, состоящую из совокупности объектов (предмета), подлежащих учету, и методов, с помощью которых он реализуется.

Таким образом, учетная система в материальном смысле (экономическая категория) - это модель, представляющая собой совокупность объектов учета и используемой в учетном процессе методологии. Учетные системы, рассматриваемые в материальном смысле, непосредственно связаны с учетной деятельностью, в процессе которой они реализуются.

В то же время внешней формой выражения вышеуказанной модели являются учетные систе-

мы, закрепленные в виде различных нормативных актов (правовая категория). В настоящее время в финансовой и экономической литературе не сложилось единообразного подхода к видам учетных систем (в правовом аспекте). Так, по мнению большинства авторов, к учетным системам относятся российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), налоговое законодательство и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)<sup>3</sup>.

Остановимся коротко на рассмотрении отдельных теоретических аспектов учета и основ современного законодательства, которое регулирует общественные отношения в сфере учета, поскольку можно констатировать, что на сегодня в стране начинает складываться система нормативных актов в этой сфере (законодательство).

Учет как явление, известное с древних времен, всегда был призван обеспечивать формирование информации об отдельных сегментах социально-экономической сферы жизнедеятельности государства и населения.

Исторически, те или иные особенности объектов и методов порождали новые модели или вызывали исчезновение применяемых ранее. Учетный процесс (учетная деятельность) известен нам с времен глубокой древности. Например, история бухгалтерского учета насчитывает около 6 тыс. лет<sup>4</sup>. В настоящем исследовании не преследуется цель рассмотреть историю этого процесса в генезисе<sup>5</sup>, однако хочется согласиться с выводом о том, что "без исключения все культурные народы достигли апогея своего величия только путем порядка и методы в счетоводстве и администрации. Счетный же беспорядок был всегда причиной того, что народы останавливались в своем развитии; он приводил к расточению плодов их труда, к *возвышению налогов, к финансовым* и военным бедствиям, ко всеобщему обеднению, взаимной ненависти, к ослаблению принципа авторитарности, к деморализации дурно управляемых масс и т.д."<sup>6</sup> Следует согласиться также и с тем, что "счетный порядок, *частный* и *государственный*, - необходимое основание социального порядка; общество может процветать, прогрессировать и достигнуть лучшего будущего только путем порядка, и пока этот вопрос не будет улажен, истина, справедливость, правосудие останутся лишь словами"<sup>7</sup>. Таким образом,

можно утверждать, что если в том или ином социальном сообществе присутствовали элементы финансово-экономической деятельности, то они предполагали наличие счетного порядка, который представлял собой прообраз учетной системы (ее модели).

Исторически, с развитием производительных сил, методы учета постепенно совершенствуются, расширяется круг явлений и процессов, подвергавшихся учету (объектов учета). В результате, постепенно происходит специализация учета по отдельным видам, каждый из которых можно рассматривать как систему объектов (на которые направлена учетная деятельность) и методов (приемов и способов реализации учетной деятельности).

К началу 1990-х гг. в России образовалась *система хозяйственного учета*, в которой выделены три взаимосвязанных вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Причем статистический и бухгалтерский учет, согласно Конституции Российской Федерации, были установлены как государственные виды учета, находящиеся в ведении РФ<sup>8</sup>. Так, согласно п. "р" ст. 71 Конституции РФ, в ведении Российской Федерации находятся официальный статистический и бухгалтерский учет.

Сегодня (в зависимости от критериальной принадлежности) можно констатировать наличие в нашей стране следующих систем учета.

Во-первых, хозяйственный учет, рассматриваемый как система, включает в себя такие элементы, как оперативный учет, статистический учет, бухгалтерский учет, налоговый учет, бюджетный учет. Все указанные виды учетов, представляющие собой соответствующие модели (системы предметов и методологий), имеют непосредственное или опосредованное отношение к экономической деятельности, а именно:

- *оперативный учет* непосредственно связан только с предпринимательской деятельностью хозяйствующего субъекта на микроуровне. Оперативный учет представляет собой регистрацию и подсчет отдельных фактов, необходимых для нужд повседневного оперативного руководства и управления<sup>9</sup> и требуется для быстрого (оперативного) отражения совершаемых хозяйственных операций и процессов путем непосредственного наблюдения

и регистрации в момент их совершения<sup>10</sup>. С помощью оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов в организации, об объемах выпущенной продукции, ее отгрузке и реализации, о наличии денежных средств в кассе, на расчетном счете, о наличии производственных запасов и так далее для целей принятия на основе этих данных экономических решений. Оперативный учет может прерываться во времени, и надобность в нем появляется по мере необходимости.

Таким образом, оперативный учет связан с осуществлением финансово-экономической деятельности непосредственно экономическими субъектами только на микроуровне и не нуждается в нормативных установлениях параметров его ведения. Прямые и обратные связи с его помощью осуществляются внутри той или иной хозяйственной единицы. Следовательно, этот вид учета не имеет отношения к финансовому праву, которое является публично-правовой отраслью российского права, но может иметь отношение к праву предпринимательскому, поскольку отдельные его элементы регулируются на уровне локальных нормативных актов, принимаемых с целью обеспечения частных интересов хозяйствующего субъекта;

- *статистический учет* опосредованно связан с экономической деятельностью только на макроуровне. Статистический учет изучает количественную сторону массовых явлений в неразрывной связи с их качественной стороной, количественное выражение закономерностей развития в конкретных условиях места и времени, количественную сторону производства и других видов деятельности<sup>11</sup>. С помощью статистического учета исчисляют количественные и качественные показатели, например, объема производства, возрастной состав населения и др. Статистический учет использует такие специфические методы, как массовое наблюдение<sup>12</sup>, сводка и группировка<sup>13</sup>, статистический анализ и научная обработка собранного и разгруппированного материала<sup>14</sup>.

Как самостоятельная общественная наука статистика охватывает, однако, не только хозяйственные явления, но и другие стороны жизни общества<sup>15</sup>. Таким образом, данные статистического учета служат необходимым информационным источником для осуществления управленческой деятельности

государства на макроуровне. Вместе с тем предметом статистического учета выступают массовые явления, измеряемые в основном в натуральных (редко в денежных) измерителях. Эти массовые явления могут иметь место в любой сфере общественной жизни (социальной, демографической, географической и т.д.) и лишь иногда соотносятся с финансово-экономической сферой. В этой связи данный сегмент учетной деятельности имеет лишь опосредованное отношение к праву вообще и в частности к финансовому, предпринимательскому или экономическому праву;

- *бухгалтерский и налоговый виды учетов* представляют собой инструменты аккумуляции информации, необходимой как хозяйствующему субъекту для выявления финансового результата своей предпринимательской деятельности на микроуровне, так и публичному субъекту с целью осуществления мер финансового (в том числе налогового) контроля. Эти виды учета имеют непосредственное отношение к финансовой деятельности публичного субъекта (рассмотрим подробнее ниже);

- *бюджетный учет* (имеющий много общего с бухгалтерским учетом) непосредственно связан только с финансово-экономической деятельностью публичного субъекта на макроуровне (бюджетный учет служит инструментом для детального и тщательного анализа и мониторинга на стадии исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы);

- *финансовый учет*. В настоящее время в литературе и текущей прессе часто встречается и термин “финансовый учет”, однако до сих пор нет единообразного понимания того, какие виды учетов в него входят как составные части. В настоящем исследовании мы будем исходить из того, что *в сферу финансового учета следует включить бухгалтерский учет в коммерческом (в том числе в банковском и страховом) секторе, бюджетный учет (бухгалтерский учет в государственном секторе) и налоговый учет. Именно эти виды учетов, представляющие собой соответствующие модели (системы предметов и методологий), имеют непосредственное отношение к финансово-экономической деятельности как инструменты аккумуляции необходимой информации на макро- и микроуровне.* Бухгал-

терский учет в кредитных и страховых организациях имеет определенную специфику, однако не выделяется в отдельный вид учета.

Рассмотрим далее коротко отдельные элементы (виды) финансового учета.

Основной системой (моделью) учета является *бухгалтерский учет*, общественные отношения в сфере которого отличаются сложностью и спецификой, что выражается в особенностях его предмета и методологии. Бухгалтерский учет непосредственно связан с экономической деятельностью как на микроуровне (предпринимательская деятельность), так и на макроуровне (финансовая деятельность).

В экономической литературе встречается множество различных определений бухгалтерского учета<sup>16</sup>. Одним из наиболее универсальных представляется определение, предложенное А.М. Андросовым, согласно которому бухгалтерский учет - это процесс записи, классификации и суммирования определенным образом в денежном выражении тех взаимодействий и событий, которые имеют отношение к финансам, а также интерпретация их результатов<sup>17</sup>. Из представленного определения вытекает, что бухгалтерский учет - это процесс или деятельность, осуществляемая путем применения специфической методологии в отношении объектов учета с целью получения результатов, имеющих отношение к финансам.

Легальное определение бухгалтерского учета содержится в ст. 1 действующего сегодня Закона “О бухгалтерском учете”<sup>18</sup>, согласно которому бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций<sup>19</sup>. Новый Закон “О бухгалтерском учете” (от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ<sup>20</sup>), который вступит в действие с 1 января 2013 г. в качестве легального определения, устанавливает более простую и лаконичную формулировку, а именно: бухгалтерский учет - это формирование документированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой отчетности). Все имущество и обязательства, а также хозяйственные процессы отражаются в бухгалтерском учете в денежном выражении<sup>21</sup>.

Анализ приведенных определений, на первый взгляд, позволяет сделать вывод о том, что данные, получаемые с помощью бухгалтерского учета, необходимы только для осуществления финансовой деятельности организаций на микроуровне. Однако в п. 3 той же статьи действующего закона установлено, 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. С целью конкретизации выделенной нормы обратимся к параграфу 9 раздела "Концепции подготовки и составления финансовой отчетности" Международных стандартов финансовой отчетности (на сближение с которыми в настоящее время направлено новейшее законодательство в области финансового учета в РФ), в котором указано: "К пользователям финансовой отчетности относятся имеющиеся и потенциальные инвесторы, работники, работодатели, поставщики и прочие торговые кредиторы, покупатели, правительства и их органы, общественность. Они пользуются финансовой отчетностью, чтобы удовлетворить свои различные информационные потребности"<sup>22</sup>. Таким образом, становится очевидно, что данные бухгалтерского учета - это важнейшие информационные носители, необходимые для реализации финансово-экономической деятельности как на микро-, так и на макроуровне.

С 2013 г. процедурам методического руководства бухгалтерским учетом в нашей стране предстоит претерпеть существенные изменения в направлении передачи части функций саморегулируемым организациям.

Система бухгалтерского учета предусматривает следующее:

- предметом бухгалтерского учета является совокупность объектов: активы организации (имущество), пассивы организации (средства собственные и привлеченные, за счет которых формируется имущество) и хозяйственные операции, которые приводят к изменению активов и пассивов. Указанные объекты включают в себя разделы и статьи. Именно детальная информация об имуществе (в

разрезе его видов), обязательствах (в разрезе конкретных кредиторов) и операциях, приводящих к изменению состава имущества и обязательств, необходима как для принятия управленческих решений на уровне экономического субъекта, так и для контроля за деятельностью экономического субъекта (в пределах полномочий, предоставленных действующим законодательством) со стороны органов государства, наделенных специальной компетенцией, и Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ);

- методология бухгалтерского учета может быть представлена в виде совокупности последовательных взаимосвязанных и взаимообусловленных элементов - процессов, к которым относятся: документирование, оценка, счета и двойная запись, инвентаризация, калькуляция, бухгалтерский баланс и отчетность. С помощью элементов метода бухгалтерского учета, которые используются комплексно и находятся в постоянной взаимозависимости, осуществляется точная фиксация всех хозяйственных процессов, имеющих место в организации в определенном временном периоде. Только надлежащее и качественное применение всех методов бухгалтерского учета приводит к достоверному отражению объектов учета, информация о которых является отправной точкой осуществления финансовой деятельности как отдельно взятой организацией, так и совокупностью организаций в масштабе государства. Результатом этого процесса являются: на микроуровне - информация о финансовом результате предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта; на макроуровне - информация о национальном доходе страны (его перераспределении), т.е. о результате финансово-экономической деятельности на общегосударственном уровне;

- благодаря особенностям предмета и методологии именно *бухгалтерский учет является универсальным способом системного отражения всех хозяйственных явлений и процессов организаций любых форм собственности и важнейшим видом информации, как для внутренних, так и для внешних пользователей, включая органы государства, которые наделены специальной компетентностью в области финансово-экономической деятельности.*

В настоящее время система бухгалтерского учета России, ввиду поступательной интеграции экономики страны в общемировой рынок с неизбежностью должна воспринять международные стандарты бухгалтерской отчетности, признанные в большинстве развитых экономических стран, сохранив при этом национальную специфику самих учетных процедур. Несмотря на то, что к настоящему времени многое в этом направлении уже сделано, процесс формирования новой системы бухгалтерского учета, которая отвечала бы всем требованиям международных стандартов, еще не завершен.

Очевидно, что отношения, складывающиеся в сфере бухгалтерского учета, должны быть системными и надлежащим образом тщательно урегулированными на законодательном, подзаконном и методическом уровне с учетом специфики, присущей как предмету, так и методологии этой модели учета. В современной России постепенно складывается система правового регулирования бухгалтерского учета (учетная система как правовая категория), которая включает в себя:

- законодательство РФ о бухгалтерском учете (см. ст. 3 Закона “О бухгалтерском учете”);

- подзаконные акты, издаваемые органами, наделенными специальной компетенцией (например, Министерство финансов РФ), и ЦБ РФ, нормы которых носят строго императивный характер;

- подзаконные акты, издаваемые теми же органами, нормы которых носят ограниченно диспозитивный, рекомендательный, методический характер, а именно положения по бухгалтерскому учету (стандарты). Нормы стандартов бухгалтерского учета устанавливают те или иные правила, связанные с ведением финансово-экономической деятельности и с формированием информации для внешних пользователей, включая компетентные государственные органы, необходимой как для финансового контроля, так и для принятия управленческих решений в процессе управления финансовыми потоками страны;

- локальные акты применения норм права, издаваемые организациями на основе диспозитивности, ограниченной действием правовых актов.

Следует обратить особое внимание на следующее:

- действующий закон “О бухгалтерском учете”, сыграв свою роль, с 2013 г. утратит силу, в действие войдет новый федеральный закон, нормы которого, помимо рецепции норм прежнего закона, существенно дополнены новыми исходя из рекомендаций МСФО;

- после 1 января 2013 г. положения по бухгалтерскому учету будут пересматриваться (в соответствии с требованиями нового Закона “О бухгалтерском учете”) с целью дальнейшего сближения регулирования отношений в рассматриваемой области с требованиями международных стандартов, действующих в этой сфере.

Следует сказать отдельно также о бухгалтерском учете, который обязателен к ведению в кредитных организациях ввиду его специфики, которая заключается в том, что кредитные организации пользуются индивидуальным планом счетов и нормативное регулирование его ведения осуществляется Центральным банком РФ. Очевидно, что этот вид бухгалтерского учета необходим для надлежащего ведения банковской деятельности, урегулированной нормами банковского права, императивные нормы которого (включая нормы, устанавливающие правила ведения бухгалтерского учета) представляют собой подотрасль финансового права.

*Система налогового учета* является элементом финансового учета, его модель имеет свой характерный предмет и методологию. Налоговый учет в Российской Федерации установлен к обязательному применению как новый вид учета с 2002 г. и используется для исчисления налога на прибыль организаций (ст. 313 гл. 25 Налогового кодекса РФ, часть вторая), а также налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения. Согласно методике<sup>23</sup> налоговый учет представляет собой систему регистрации и обобщения информации о совершаемых налогоплательщиком однородных операциях, приводящих к возникновению доходов или расходов, учитываемых в определенном порядке положениями Кодекса при исчислении налоговой базы текущего или будущих периодов. Налоговый учет связан с налоговой деятельностью, применяется субъектами предпринимательской деятельности и служит инструментом контроля (который используется налоговыми органами) за правильностью начисления и уплаты налоговых обя-

занностей указанными субъектами. Правовое его регулирование осуществляется в рамках налогового права Российской Федерации (подотрасль финансового права). Правовые основы налогового учета содержатся в Налоговом кодексе Российской Федерации (гл. 25 и 26.2). Анализ этой системы учета показывает следующее:

- в Российской Федерации создается система налогового учета, оторванная от системы бухгалтерского учета, что в принципе нерационально и неэкономно, это подтверждается, в частности, тем, что нигде в мире такого самостоятельного вида учета не существует;

- учитывая требования ПБУ 18/02, устанавливающего требования и правила корректировки бухгалтерской прибыли с целью ее приведения в соответствие с налогооблагаемой прибылью, можно сделать вывод о том, что процесс получения налогооблагаемой прибыли возможен на основании данных бухгалтерского учета, следовательно, не было объективной необходимости в осуществлении параллельного процесса ведения налогового учета, который увеличивает накладные расходы и приводит к удорожанию продукции, товаров, работ, услуг. В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) также отсутствует норма о требованиях к первичным документам налогового учета;

- одним из недостатков системы налогового учета, которая изложена в гл. 25 НК РФ, является то, что за ее основу взят учет расходов *только по элементам*. В бухгалтерском учете все расходы классифицируются по двум категориям - по статьям и по элементам, что представляется оптимальным.

Вместе с тем вне зависимости от методологии модели налогового учета он является самостоятельным видом учета и *несомненна связь налогового учета с финансовой деятельностью как экономического субъекта, так и финансовой деятельностью государства*, поскольку без применения налогового учета невозможен процесс аккумулирования в бюджеты (федеральный, субъектов Федерации, муниципальные) одного из наиболее крупных налоговых доходов - налога на прибыль организаций. Именно нормы налогового права, которое является подотраслью финансового права, регулируют общие правила исчисления налога на прибыль организаций, что приводит к поступле-

нию этого бюджетобразующего налога в бюджетную систему Российской Федерации.

*Система бюджетного учета* также является элементом финансового учета, его модель характеризуется спецификой предмета и начиная с 2005 г. имеет дополнительные элементы методологии (унификацию с бюджетной классификацией). Правовые основы бюджетного учета содержатся, в частности, в Бюджетном кодексе Российской Федерации (БК РФ). Так, в БК РФ установлено, что бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства. Единая методология и стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности устанавливаются Минфином России. Очевидно, что бюджетный учет, непосредственно связанный с бюджетной деятельностью, урегулирован нормами бюджетного права, которое является подотраслью финансового права РФ, имеет только публичное значение и с предпринимательским правом не соотносится. Анализ этой системы учета показывает следующее:

- бюджетный учет имеет специфику, касающуюся субъектов, обязанных его вести, некоторых элементов объекта учета (как предметов учета, так и операций), порядка и перечня представления форм отчетности, однако в целом в процессе бюджетного учета используются все традиционные элементы бухгалтерской методологии (документирование, оценка, счета и двойная запись, инвентаризация, калькуляция, баланс доходов и расходов по смете, отчетность);

- правовое обеспечение модели бюджетного учета представлено системой правового регулирования, в которую входят Бюджетный кодекс РФ и закон "О бухгалтерском учете", специальные Инструкции и отдельные Положения по бухгалтерскому учету.

*Обобщая изложенное, можно сделать следующие выводы:*

- учет как явление, известное с древних времен, всегда был призван обеспечивать формирование информации об отдельных сегментах социаль-

но-экономической сферы жизнедеятельности государства и населения. В зависимости от критерияльной принадлежности сегодня можно констатировать наличие в нашей стране, в частности, таких систем учета, как:

- хозяйственный учет, рассматриваемый как система; включает такие элементы, как оперативный учет, статистический учет, бухгалтерский учет, налоговый учет, бюджетный учет;

- финансовый учет, бухгалтерский учет в коммерческом (в том числе в банковском и страховом) секторе, бюджетный учет (бухгалтерский учет в государственном секторе) и налоговый учет;

- все указанные виды учетов, представляющие собой соответствующие модели (системы предметов и методологий), имеют непосредственное или опосредованное отношение к экономической деятельности;

- основной системой (моделью) учета является бухгалтерский учет, общественные отношения в сфере которого отличаются сложностью и разнообразием, что выражается в особенностях его предмета и методологии. Бухгалтерский учет непосредственно связан с экономической деятельностью как на микроуровне (предпринимательская деятельность), так и на макроуровне (финансовая деятельность);

- к настоящему времени сложился блок законодательства, регулирующего отношения в сфере финансового учета. Поскольку нормам, регулирующим учетные отношения, наряду с императивностью присуща и диспозитивность, следует предположить, что *де-факто сложилось крупное правовое образование, место которого должно быть определено в системе российского права и которое может претендовать на обособление ввиду сложности и многообразия отношений, нуждающихся в четкой регламентации на современном этапе становления рыночных отношений в стране и в связи с перспективой интеграции российской экономики в мировой рынок* (подробно будет рассмотрено в трех последующих статьях).

Императивные нормы, регулирующие учетные отношения, содержатся в финансовом праве Российской Федерации (рассмотрим подробнее в следующей статье “Учетное право как комплексная подотрасль финансового права”).

<sup>1</sup> См. также: *Ашмарина Е.М.* Учетные системы в финансовом праве Российской Федерации // *Право и государство: теория и практика.* 2005. № 5; *Ее же.* Место норм, регулирующих учетные процессы, в системе финансового права Российской Федерации : монография. М., 2005.

<sup>2</sup> См. подробно: *Ашмарина Е.М.* Экономическое право Российской Федерации : монография. М., 2012. Разд. II. Правовое регулирование учетных систем и экономическое право Российской Федерации.

<sup>3</sup> См., например: *Николаева С.А.* Учетные системы можно сделать ближе // *ЭиЖ.* 2004. № 52. С. 4; Сближение учетных систем // *Бухгалтерское приложение к газете “Экономика и жизнь”.* 2004. № 52. С. 17.

<sup>4</sup> *Андреев В.Д.* Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности : учеб. пособие. М., 2003. С. 27.

<sup>5</sup> См., например: *Никитин В.М., Никитина Д.А.* Теория бухгалтерского учета : учебник. М., 2002. Гл. “Кратко об истории учета”. С. 5-17.

<sup>6</sup> *Леонте Э.* Счетоводство как введение к социальной науке // *Счетоводство.* 1898. № 6. С. 122.

<sup>7</sup> Там же. С. 274.

<sup>8</sup> Конституция Российской Федерации. Ст. 71.

<sup>9</sup> “Под именем оперативного учета принято понимать такой вид учета, непосредственной целью которого является осведомление органов управления предприятием об отдельных фактах, имеющих место в жизни предприятия и представляющих острый практический интерес для этих органов” (*Савинский Д.О.* О статистике, бухгалтерии и оперативном учете // *Счетоводство.* 1929. № 7. С. 511).

<sup>10</sup> “Оперативный учет есть перманентный цифровой или символический учет основных или вспомогательных операций учреждения в их динамике на основании устных сведений или формальных документов, долженствующих во всякий момент отражать все изменения, которые произошли в той или иной сфере деятельности учреждения, и результаты, произошедшие от этих изменений” (*Майзельс Р.С.* Что такое оперативный учет // *Система и организация.* 1924. № 12. С. 29, 30).

<sup>11</sup> *Никитин В.М., Никитина Д.А.* Указ. соч. С. 48.

<sup>12</sup> Для решения этой задачи статистика опирается на закон больших чисел, смысл которого состоит в том, что правильность и закономерности могут быть обнаружены только при массовом наблюдении. Так, присваиваемые всем организациям статистические коды видов деятельности дают возможность оценить на макроуровне экономические тенденции ведения хозяйственной деятельности в государстве.

<sup>13</sup> Сводка и группировка - это расчленение изучаемых явлений на качественно однородные группы (например, группировка организаций по направлениям хозяйственной деятельности позволяет оценить возможный уровень налоговых доходов по каждой группе и в целом).

<sup>14</sup> Статистический анализ и научная обработка собранного и разгруппированного материала представляет собой вычисление обобщающих показателей - средних и от-

носительных величин (с помощью этого метода можно сделать выводы о сверхрентабельности одних видов деятельности и низкой рентабельности других, что необходимо для реализации регулирующей функции финансовой деятельности государства, которая может проявиться в применении акцизного механизма для первых или налогового льготирования для вторых).

<sup>15</sup> Никитин В.М., Никитина Д.А. Указ. соч.

<sup>16</sup> Э.А. Мудров: “Бухгалтерия есть искусство записывать какое-либо имущество так, чтобы, несмотря на перемены, в нем происходящие, всегда можно было усмотреть настоящее его положение со значением того, что последовало от перемен”; Э. Фаж: “Бухгалтерский учет есть наука, имеющая целью перечисление единиц (ценностей) в движении”; В.И. Ткач и М.В.Ткач: “Системой бухгалтерского учета является определенный логический комплекс, сформированный на основе плана счетов заданной оптики (производственной, доходной, прибыльной, затратной)”; Р. Делапорт: “Бухгалтерия - наука счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации циклов каких-либо хозяйственных операций с целью получе-

ния информации, необходимой любой науке, использующей эти данные” и др. (см.: *Медведев М.Ю.* Слово о счетах и записях. М., 2002. С. 5-9).

<sup>17</sup> Андросов А.М. Бухгалтерский учет и отчетность в России. М., 1994. С. 26.

<sup>18</sup> Собрание законодательства Рос. Федерации. 1996. № 48. Ст. 5369 (с дальн. изм. и доп.). С 1 января 2013 г. вступит в силу новый Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

<sup>19</sup> Федеральный закон от 21 нояб. 1996 г. № 129-ФЗ (ред. 28 нояб. 2011 г.).

<sup>20</sup> Собрание законодательства Рос. Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

<sup>21</sup> См.: *Ермачкова Л.И.* Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в РФ: учеб. пособие / под ред. Е.М. Ашмаринной. М., 2003. С. 16-19.

<sup>22</sup> Цит. по: *Налоговый учет в 2002 году* / под ред. С.А. Николаевой. М., 2002. С. 7, 8.

<sup>23</sup> См.: Рекомендации МНС РФ “Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ” // *ЭиЖ.* 2001. № 52.

*Поступила в редакцию 01.07.2012 г.*