

К ВОПРОСУ ОБ АКТУАЛИЗАЦИИ ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ НАУКИ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

© 2015 Ашмарина Елена Михайловна
доктор юридических наук, профессор,
академик Российской академии естественных наук
Российский государственный университет правосудия
117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69
E-mail: Elena-Mikhaylovna@yandex.ru

Рассмотрены три направления (фрагмента) целесообразной актуализации положений финансово-правовой науки: (1) конкретизация содержания общетеоретических понятий (финансы, финансовая система, финансовая деятельность применительно к системе и структуре финансового права); (2) динамика отношений в таких сферах экономической деятельности, как учет и оценка, и, соответственно, правовое оформление этих отношений (преимущественно технико-юридический характер правового регулирования); (3) обоснование положения о необходимости рассмотрения указанных отношений в связи с предметом финансового права и введения их в систему финансового права в качестве отраслевых образований в рамках обновленной структуры отрасли.

Ключевые слова: финансы, финансовые отношения, финансовая политика, финансовая система, финансовая деятельность, предмет финансового права, метод финансового права.

В настоящее время, когда финансовое право успешно миновало период своего становления (последние более чем 20 лет), превратившись в одну из общепризнанных отраслей российского права, представляется целесообразным обратиться к уточнению отдельных положений науки финансового права, поскольку становление не означает стагнацию, а динамика объективных экономических (в частности, финансовых) отношений порождает новые вызовы и требует ответов на возникающие актуальные вопросы.

На основании статей, опубликованных ранее¹, можно сделать попытку конкретизации содержания отдельных понятий и положений науки финансового права.

1. Общетеоретические выводы относительно необходимости расширения предмета финансового права и уточнения структуры его системы.

1. Динамика современных экономических (базисных) отношений вызывает *изменения в финансовых отношениях*, поскольку финансовые отношения, будучи частью первых, являются отношениями более высокого порядка. Воздействие объективных экономических процессов на финансовые отношения происходит в результате прямой связи системы “экономика → финансы”. Одновременно финансовые отношения оказывают непосредственное влияние на разви-

тие экономики страны в результате проведения государством той или иной *финансовой политики, воплощенной в закон*. Так проявляется обратная связь системы “экономика ← финансы”.

2. В настоящее время в Российской Федерации как следствие активизации экономических процессов наблюдается устойчивая тенденция к *расширению объема финансово-экономических отношений*, которые выражаются в законодательном установлении государством регулирующих начал, основанных на анализе информационных потоков, в многообразных и постепенно возрастающих сферах экономической деятельности страны (налоговые, валютные, инвестиционные и другие отношения). При этом новый подход к регулированию экономики неадминистративными (экономическими) методами порождает необходимость в наличии *постоянной и качественной информации о целесообразности и результативности* законодательно устанавливаемых государством правил с целью своевременной их корректировки (в необходимых случаях) путем принятия изменений действующего законодательства.

3. *Финансы*, будучи экономической категорией, должны рассматриваться в единстве содержания и формы². По *содержанию* финансы представляют собой финансовые отношения по аккумулярованию, перераспределению и использова-

нию совокупного фонда денежных средств страны. По *форме* финансы - это совокупный фонд денежных средств, по поводу которого возникают финансовые отношения.

4. *Финансовая деятельность* является категорией, обуславливающей связь финансовых отношений и финансов как фонда денежных средств, поскольку именно в процессе финансовой деятельности реализуются финансовые отношения по перераспределению (созданию, распределению и использованию) фондов, входящих в совокупный фонд страны (финансовые отношения → финансовая деятельность → фонды денежных средств). Изменения, происходящие в финансовых отношениях, влекут соответствующие преобразования в задачах, функциях, методах финансовой деятельности государства (МСУ) и сфере ее осуществления. Именно поэтому и ввиду того, что в нашей стране происходят экономические преобразования, вызывающие соответствующие изменения в финансовых отношениях, можно утверждать, что финансовая деятельность современного государства (и муниципальных образований) по аккумулярованию, перераспределению и использованию фондов денежных средств *сегодня должна рассматриваться в двух направлениях*, а именно:

- как организационная деятельность компетентных органов государства и муниципальных образований по созданию, распределению и использованию *централизованных* денежных фондов, непосредственно обеспечивающих бесперебойное функционирование государства и муниципальных образований;

- как организационная деятельность компетентных органов государства и муниципальных образований по *созданию оптимальных условий, побуждающих в нужном для общества направлении* к образованию, распределению и использованию *децентрализованных* фондов денежных средств (с учетом дополнительного различия децентрализованных фондов по признаку наличия права собственности на них), способствующих обеспечению бесперебойного функционирования государства (муниципальных образований).

Итак, *финансовую деятельность* следует охарактеризовать как организационную деятельность компетентных органов государства и муниципальных образований по аккумулярованию, распределению и использованию централизованных денежных фондов, а также по созданию оп-

тимальных условий, побуждающих в нужном для общества направлении к образованию, распределению и использованию децентрализованных фондов денежных средств.

Таким образом, в настоящее время можно говорить о том, что объем *финансовой деятельности в РФ становится шире* под влиянием изменений, происшедших в экономической и политической ситуации в стране.

5. Поскольку категория "*финансовая система*" производна от категории "финансы", а последняя может быть рассмотрена лишь в единстве формы и содержания, финансовая система, аналогично, представляет собой не только совокупность фондов денежных средств, но и совокупность финансово-экономических отношений по их перераспределению.

Учитывая динамичность объективных экономических процессов (первичных по отношению к финансовым), можно утверждать, что наблюдается динамика и в содержании категории "*финансовая система*". Другими словами, изменение экономической ситуации порождает как новый комплекс финансово-экономических отношений, приводящих к увеличению объема финансовой деятельности государства (МСУ), так и обновление структуры системы фондов денежных средств, подлежащих (непосредственно и опосредованно) аккумулярованию, перераспределению и использованию. В этой связи можно прийти к выводу о следующем.

Финансовая система *в материальном смысле* как совокупность фондов денежных средств включает в себя три основные группы: централизованные государственные и муниципальные фонды денежных средств; децентрализованные государственные и муниципальные фонды денежных средств, частные фонды денежных средств.

Финансовая система современной России, рассматриваемая как *совокупность финансово-экономических отношений (предмет финансового права)*, представляет собой:

- совокупность финансовых отношений, *непосредственно связанных* с перераспределением централизованных денежных фондов, а также с созданием оптимальных условий, которые побуждают в нужном для общества направлении к перераспределению децентрализованных фондов денежных средств;

- совокупность финансовых отношений, способствующих этим процессам (*опосредующих*

процесс финансовой деятельности), т.е. тех отношений, которые приводят в движение финансовую систему в материальном смысле. В такие отношения, наряду с традиционно представленными в финансовой науке (например, отношения в сфере денежного обращения, финансового контроля), полагаем необходимым включить отношения в сфере учета и оценочной деятельности.

6. Исходя из вышеозначенных выводов о необходимости расширения содержания основных категорий науки финансового права и из положений теории права о том, что система права не является застывшей конструкцией, а находится в постоянном диалектическом движении (динамика экономических процессов, происходящих в России в конце XX столетия, вызвала объективные преобразования в структуре российского права, что привело, в частности, к обособлению в современной системе российского права финансового права), полагаем, что необходимо уточнить и структуру системы финансового права, дополнив ее такими институтами, как учет и оценочная деятельность. В качестве критерия принадлежности норм финансового права к Общей и Особенной частям предлагается применить признак, согласно которому финансовые отношения, представляющие собой финансовую систему, являются основными и вспомогательными (опосредующими процессы аккумуляции, распределения и использования фондов денежных средств). Так:

- первая группа финансовых отношений представляет собой отношения, непосредственно связанные с образованием, перераспределением и использованием отдельных денежных фондов государства, следовательно, отраслевые образования финансового права, регулирующие такие отношения, должны соотноситься с Особенной частью финансового права (например, бюджетное и налоговое право);

- вторая группа финансовых отношений представляет собой отношения, опосредованно связанные с образованием, перераспределением и использованием денежных фондов государства. Поскольку именно эти отношения приводят в движение финансовую систему (в материальном смысле), они, следовательно, имеют общетраслевое значение. В этой связи наличие финансово-экономических отношений данной группы свидетельствует о необходимости соотнесения таких общетраслевых финансово-правовых обра-

зований с Общей частью финансового права (например, денежное обращение, финансовый контроль, финансовая ответственность, финансовый учет, оценочная деятельность).

7. После анализа природы норм финансового права³, специфика которой заключается в том, что они регулируют особые финансово-экономические отношения, можно утверждать, что в финансовом праве традиционно присутствует блок технико-юридических норм (норм права с техническим содержанием). Государство придает юридическую силу техническим нормам в области, например, бюджетной, налоговой деятельности, поскольку их соблюдение затрагивает интересы всего общества (бюджетная классификация, порядок исчисления налогов). Именно технико-юридические нормы, имеющие значение в сфере финансовой деятельности государства (МСУ) и отражающие специфику экономического содержания финансовых отношений, зачастую являются юридическим фактом, порождающим финансовое правоотношение (нормы о бюджетной классификации порождают бюджетные правоотношения; нормы о порядке исчисления налога порождают налоговые правоотношения).

8. Финансы страны можно рассматривать, с одной стороны, как систему, стремящуюся к саморегулированию, а с другой стороны, как объект управления, где субъектом управления является государство, осуществляющее финансовую деятельность в процессе реализации финансовых отношений с целью перераспределения целевых фондов денежных средств. При этом взаимодействие субъекта и объекта управления любой системы реализуется с помощью прямых и обратных связей. Так, в системе "государство - финансы":

- прямая связь - это управляющее воздействие субъекта на объект управления. Прямая связь осуществляется с помощью норм права (например, издание финансово-правового закона);

- обратная связь - это отраженное воздействие объекта управления на субъект. Обратная связь может быть позитивной или негативной, в последнем случае субъект управления должен уметь вовремя принять меры для осуществления корректировки своего первоначального управляющего воздействия с целью минимизации негативного результата, т.е. осуществить управление обратными связями (что возможно путем внесения изменений в финансовое законодатель-

ство); обратная связь сопровождается постоянными сигналами (потоками информации), поступающими от объекта управления к субъекту, последний в процессе управления обратными связями должен соответствующим образом реагировать на них с целью предотвращения негативных последствий собственного управляющего воздействия.

Таким образом, в настоящее время в Российской Федерации изменение базисных экономических отношений (увеличение их объема) породило соответствующую динамику финансовых отношений, которая, в свою очередь, привела к появлению новых направлений финансовой деятельности и к изменению структуры финансовой системы (как по форме, так и по содержанию). Возникновение новых элементов финансовой системы (как совокупности финансово-экономических отношений) приводит как к расширению предмета финансового права, так и к необходимости уточнения структуры его системы, в том числе за счет введения в нее новых отраслевых образований.

II. Выводы относительно объективного преобразования отношений и, как следствие этого, появления нового законодательства в сфере финансового учета (те же выводы можно сделать в отношении оценки и оценочной деятельности).

1. Отношения в сфере учета реализуются посредством учетных систем. Учетная система в материальном смысле - это модель, представляющая собой совокупность предмета как множественности объектов учета и методологии, используемой в учетном процессе. Учетная система как внешняя форма выражения вышеуказанной модели представляет собой совокупность различных нормативных актов.

2. Учет имеет глубокие исторические корни, и элементы учетных процессов были присущи экономической деятельности любого культурного общества. В процессе эволюции финансово-экономической деятельности зарождается хозяйственный учет.

Хозяйственный учет в Российской Федерации, рассматриваемый как система, в настоящее время включает следующие элементы: оперативный учет, статистический учет, финансовый учет. При этом:

- оперативный учет связан с осуществлением финансовой деятельности только экономическими субъектами на микроуровне и не нуждается в законодательном урегулировании;

- статистический учет является необходимым информационным источником для осуществления управленческой деятельности государства на макроуровне. Однако ввиду того, что финансовая деятельность выступает лишь одним из многих элементов управленческой деятельности государства (муниципальных образований), и учитывая многообразие сфер применения статистического учета, а также практику оперирования в процессе ведения статистического учета в большинстве случаев натуральными (а не денежными) показателями, правовые основы статистического учета нуждаются в отдельном изучении и его исследование выходит за рамки финансово-правового регулирования;

- финансовый учет имеет непосредственное отношение к финансовой деятельности как инструмент аккумуляции необходимой информации на микро- и макроуровне. В систему финансового учета входят бухгалтерский учет в коммерческом (в том числе в банковском) секторе, бюджетный учет и налоговый учет. Эти виды учетов представляют собой, с одной стороны, модели учетов (системы предметов и методологий), с другой - системы нормативных актов, в которых содержатся нормы, регулирующие соответствующие отношения в сфере учета.

3. Анализ элементов системы финансового учета, рассматриваемых в материальном смысле (модели), показал следующее⁴:

а) система бухгалтерского учета является самой традиционной с точки зрения исторического подхода. Общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления бухгалтерского учета, отличаются сложностью, спецификой и разнообразием, присутствием элементов абстракции, что выражается в особенностях предмета и методологии бухгалтерского учета.

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.

Методология бухгалтерского учета может быть представлена в виде совокупности после-

довательных 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.

Благодаря особенностям предмета и методологии именно *система бухгалтерского учета является универсальным способом системного отражения всех хозяйственных явлений и процессов организаций любых форм собственности и содержит критерии единообразного обобщения финансово-экономической информации, которая необходима как для внутренних, так и для внешних пользователей, включая органы государства, которые наделены специальной компетентностью в области финансовой деятельности;*

б) система *налогового учета* установлена новейшим налоговым законодательством (с 2002 г.).

В предмет налогового учета (в отличие от бухгалтерского учета) не входят в качестве объектов активы и пассивы организации, а входят только операции, однако не все, но лишь те, которые связаны с формированием налоговой базы по налогу на прибыль организаций и субъектов, перешедших на упрощенную систему налогообложения.

Методология налогового учета состоит в разработке и применении регистров налогового учета (обобщающих таблиц), с помощью которых осуществляется расчет налоговой базы;

в) система *бюджетного учета* в настоящее время находится в начале своего становления, поскольку это новый вид учета, роль которого существенно возрастает начиная с 2005 г. Бюджетный учет можно охарактеризовать как бухгалтерский учет в государственном сегменте, имеющий существенную специфику, касающуюся субъектов, обязанных его вести, некоторых элементов предмета и методологии.

Предмет модели бюджетного учета в целом совпадает с предметом бухгалтерского учета, так как содержит совокупность идентичных объектов (активы, пассивы, хозяйственные операции), элементы которых, однако, имеют существенную

специфику (например, план счетов предусматривает конкретизацию информации о собственно бюджетной деятельности учреждения).

Методология бюджетного учета также в целом совпадает с общепринятой бухгалтерской методологией. Характерные особенности присущи, однако, такому элементу модели, как отчетность (порядок и перечень представления форм отчетности). Существуют также и дополнительные элементы методологии бюджетного учета, такие как интеграция номенклатуры счетов бюджетного учета с бюджетной классификацией и унификация номенклатуры счетов бюджетополучателей и бюджетодателей с целью обеспечения общей макроэкономической сбалансированности.

4. Анализ вышерассмотренных *учетных систем в правовом их значении* показал следующее:

а) к настоящему времени в РФ сложилась система правового регулирования *бухгалтерского учета*, которая включает в себя:

- статью 71 Конституции Российской Федерации и законодательство РФ о бухгалтерском учете (Федеральный закон “О бухгалтерском учете”);

- подзаконные акты, издаваемые органами и организациями, наделенными специальной компетенцией (например, МФ РФ, ЦБ РФ), нормы которых носят императивный характер (Положения по бухгалтерскому учету);

- подзаконные акты, издаваемые теми же субъектами, нормы которых носят диспозитивный, рекомендательный, методический характер (План счетов бухгалтерского учета);

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

б) система правового обеспечения *налогового учета* представлена в настоящее время гл. 25 “Налог на прибыль организаций” и гл. 26.2 “Упрощенная система налогообложения” Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), а также Рекомендациями МНС РФ “Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ”, которые содержат примерные регистры налогового учета.

Анализ правового регулирования системы налогового учета приводит к выводу о том, что в стране создана система налогового учета, разобщенная с системой бухгалтерского учета, что

нерационально и неэкономно. Учитывая требования ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль”, устанавливающего требования и правила корректировки бухгалтерской прибыли с целью приведения ее в соответствие с налогооблагаемой прибылью, можно прийти к заключению, что процесс получения налогооблагаемой прибыли возможен на основании данных модели бухгалтерского учета. Следовательно, *нет необходимости в установлении на законодательном уровне параллельного процесса ведения налогового учета, который увеличивает накладные расходы и приводит к удорожанию продукции, товаров, работ, услуг. Система налогового учета должна быть построена таким образом, чтобы его методология включала в себя операции, приводящие к корректировке данных, полученных в результате ведения бухгалтерского учета* (как это было ранее);

в) правовое обеспечение *бюджетного учета* характеризуется тем, что блок нормативных актов в этой области имеет структуру, типичную для бухгалтерского учета в целом. Правовое регулирование бюджетного учета представлено системой нормативных актов, таких как Бюджетный кодекс РФ и Закон “О бухгалтерском учете”, Инструкции по бюджетному учету и некоторые Положения по бухгалтерскому учету.

Таким образом, в настоящее время в Российской Федерации происходит *становление и существенное обновление отношений в сфере учета*. Возникают новые модели финансового учета (налогового и бюджетного) и преобразовывается ранее существовавшая модель бухгалтерского учета. Эти процессы осуществляются не самопроизвольно, но на основании требований нормативных актов, которые сложились в блоки законодательства и число которых продолжает интенсивно возрастать.

Рассмотренные нормативные акты содержат, наряду с другими, *нормы, императивно регулирующие отношения в области финансовой деятельности* (в частности, по предоставлению и раскрытию информации о хозяйственной деятельности в различных сегментах экономики страны, необходимой финансовым органам для принятия управленческих решений).

Итак, учитывая такие обстоятельства, как, во-первых, *обоснованную необходимость расширения предмета финансового права РФ* и, во-вторых, *существенные преобразования*

отношений в сфере финансового учета и их связь с финансовой деятельностью, можно утверждать следующее.

III. Общий вывод: учетное право (финансовый учет) является отраслевым образованием финансового права Российской Федерации (аналогичный вывод можно сделать в отношении оценки).

1. Учетное право (финансовый учет) - это подотрасль финансового права ввиду наличия следующих предпосылок:

а) можно проследить взаимообусловленность содержания основных категорий науки финансового права с финансовым учетом. Так:

- в качестве одной из предпосылок трансформации экономических отношений в финансовые отношения следует считать наличие учетных процедур. 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 расходов, связанных с реализацией публичного интереса государства. *Процессы перераспределения таких фондов возможны только при наличии учетных процедур;*

- категория “финансы” связана с учетом следующим образом. Поскольку категория “финансы” представляет собой единство формы и содержания, она по форме есть 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)* совокупного фонда денежных средств;

- прослеживается *взаимообусловленность учета и категории “финансовая система”*. Категория “финансовая система”, являясь производной от категории “финансы”, детализирует последнюю и также представляет собой единство формы и содержания. Так, по форме (в материальном смысле) она есть совокупность

фондов денежных средств государства (МСУ), выделяемых по тому или иному признаку или в зависимости от поставленной цели. При этом формирование любого целевого фонда денежных средств может быть реализовано только с помощью учетных систем, которые являются инструментом образования, распределения и использования этого фонда и несут 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. Во вторую группу отношений следует включить общественные отношения, опосредующие процесс финансовой деятельности и способствующие реализации отношений первой группы, например, отношения в области денежного обращения, финансового контроля и некоторых других. В эту же группу отношений следует включить отношения в сфере учета (те же положения являются справедливыми и для оценочной деятельности). 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, учет, наряду с денежным обращением и финансовым контролем, опосредует процессы аккумуляции, перераспределения и использования всех фондов денежных средств, т.е. только с помощью финансового учета и учетных систем можно привести в движение систему финансов, рассматриваемую в материальном смысле. Таким образом, отношения в сфере учета следует рассматривать как элемент финансовой системы;

- несомненна взаимосвязь и взаимообусловленность финансового учета и процесса финансовой деятельности государства. Поскольку финансовая деятельность является средством, с помощью которого финансовые отношения реализуются и приводят к образованию, перераспределению и использованию фондов денежных средств (финансовые отношения → финансовая деятельность → фонды денежных средств), постольку:

1) необходим инструмент для реализации соответствующих процедур;

2) оптимизация финансовой деятельности как процесса возможна лишь на основании постоянной информированности о ее результатах.

Учетные системы являются, во-первых, критериями обобщения информации, постоянно получаемой в процессе финансовой деятельности, и, во-вторых, инструментом, с помощью которого реализуются отдельные ее процедуры (налоговый и бюджетный учеты). Так:

а) система бухгалтерского учета предоставляет детальную информацию об имуществе (в разрезе его видов), обязательствах (в разрезе конкретных кредиторов) и операциях, приводящих к изменению состава имущества и обязательств (предмет модели бухгалтерского учета), которая 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 ЦБ РФ.

Только надлежащее и качественное применение всех методов бухгалтерского учета (документирование, оценка, счета и двойная запись, инвентаризация, калькуляция, бухгалтерский баланс и отчетность) приводит к достоверному отражению объектов учета, информация о которых является отправной точкой осуществления финансовой деятельности как отдельно взятой организацией, так и их совокупностью в масштабе государства;

б) налоговый учет, несомненно, связан с финансовой деятельностью как экономического субъекта, так и с финансовой деятельностью государства (муниципальных образований), поскольку без применения налогового учета невозможен процесс аккумуляции в бюджеты (федеральный, субъектов Федерации) одного из наиболее крупных налоговых доходов - налога на прибыль организаций;

в) связь бюджетного учета и финансовой деятельности государства проявляется в том, что с его помощью осуществляется как учет бюджетных ассигнований учреждениями, так и контроль за финансами бюджетополучателей. В частности, бюджетный учет служит инструментом для детального и тщательного анализа и мониторинга на стадии исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы.

Вышеуказанные выводы приводят к умозаключению о том, что отношения в области финансового учета органично вписываются в предмет финансового права;

б) в системе “государство - финансы” обратная связь предваряется сигналами в виде информационных потоков, которые необходимы для своевременного корректирования неблагоприятных последствий прямой связи, исходящей от субъекта управления. *Эти информационные потоки формируются в виде систематизированных данных, получаемых вследствие применения учетных систем, установленных, введенных в действие и применяемых на основе норм права.* Результатом процесса научного управления финансами является производство национального дохода страны, т.е. финансов государства, перераспределяемого в ходе финансовой деятельности государства (МСУ), и реальная возможность достижения замкнутости процесса управления на государственном уровне;

в) нормам, регулирующим отношения в сфере учета, свойственны особенности некоторых финансово-правовых норм, входящих в традиционные институты финансового права, что объясняется однородностью урегулированных этими нормами экономических отношений (технико-юридический характер);

г) финансовый учет непосредственно (редко опосредованно) связан с финансовым контролем в разрезе всех видов, форм, методов и направлений последнего. Финансовый учет и финансовый контроль, отношения в области которого, несомненно, регулируются финансовым правом, являются взаимозависимыми, взаимообусловленными и родственными категориями. Идентичность характера финансового учета и финансового контроля как отношений, опосредующих все этапы финансовой деятельности государства, приводит к умозаключению о том, что нормы, регулирующие отношения в области финансового учета (по аналогии с нормами финансового контроля), 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;

д) в настоящее время в Российской Федерации объективно сложилась система законодательства в области регулирования бухгалтерского, налогового и бюджетного учета (количество нормативных актов в этой области продолжает возрастать ввиду необходимости сближения с международными стандартами. Эти нормативные акты, включая стандарты бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают те или иные *обязательные правила*, связанные с ведением финансовой деятельности экономического субъекта и с формированием информации, необходимой внешним пользователям, включая компетентные государственные органы, необходимой как для финансового контроля, так и для принятия управленческих решений в процессе управления финансовыми потоками страны;

е) общественные отношения в сфере финансового учета характеризуются тем, что в большинстве случаев в них *присутствует властный субъект*, императивно устанавливающий правила организации учетных процедур, а именно *обязательные правила по учету* в процессе аккумуляирования, перераспределения и использования фондов денежных средств с целью единообразного обобщения необходимой информации (например, требование предоставления отчетности).

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

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

Учитывая вышеозначенные предпосылки, можно сделать вывод о том, что *ввиду очевидной востребованности в правовом урегулировании рассмотренных отношений, их очевидного отличия от прочих (неэкономических) и присутствия императивных требований властного субъекта представляется, что они должны являться частью предмета соответствующего правового образования, который*

имеет однородную специфику, определяемую его финансово-экономическим содержанием.

2. Учетное право (финансовый учет) как подотрасль финансового права характеризуется наличием предмета и метода следующим образом:

- 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;

- учетное право является подотраслью финансового права, поскольку включает в себя блоки норм, регулирующие различные системы (модели) финансового учета и, следовательно, состоит из совокупности правовых институтов, призванных регулировать отношения в области того или иного вида финансового учета. Поэтому учетное право как подотрасль финансового права должно формироваться из таких институтов, как совокупность норм, устанавливающих обязательные правила в сфере бухгалтерского учета (с учетом особенностей его ведения в кредитных организациях), 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.

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

3. Учитывая то, что правовая норма создается и реализуется на основе, с учетом и в соответствии с той правовой системой в целом, составной частью которой она явля-

ется, очевидно, что нормы права о финансовом учете, при условии их включения самостоятельной подотраслью в систему финансового права, должны надлежащим образом корреспондироваться с нормами других подотраслей и отраслевых институтов финансового права и представлять в совокупности с ними единую и целостную систему. Отсутствие должной корреляции норм, регулирующих эти родственные отношения, приводит к существенным дефектам в области юридической техники (что мы с сожалением и наблюдаем сегодня и что, на наш взгляд, обусловлено оторванностью норм, регулирующих отношения в сфере финансового учета, от финансового права РФ). Это обстоятельство и обуславливает выведение указанных выше теоретических положений в практическую плоскость, имеющее целью усовершенствование действующего законодательства в рассматриваемой области.

Так, нормы учетного права непосредственно связаны, например, с бюджетным, налоговым, банковским правом, с институтом финансов организаций.

4. Анализ соотношения норм бюджетного права и норм бюджетного учета как института учетного права позволяет утверждать, что с 2005 г. бюджетный учет стал основой бюджетного процесса, его процедура регулируется Бюджетным кодексом Российской Федерации, что подтверждает взаимообусловленность этих отношений.

5. Анализ соотношения норм бухгалтерского учета и норм, регулирующих финансы организаций, позволяет сделать вывод о том, что нормы учетного права призваны императивно устанавливать критерии образования таких частных фондов, как выручка, доходы и расходы организации, ее прибыль.

6. Анализ соотношения норм учетного и налогового права позволяет сделать вывод о том, что нормы налогового и бухгалтерского учета первичны по отношению к нормам налогового права, регулирующим порядок исчисления налоговой обязанности в отношении большого спектра налоговых платежей, вмененных налоговым законодательством. Так, процесс исчисления налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц, налога на имущество организаций и других налогов непосредственно связан с использованием таких элементов методо-

логии бухгалтерского учета, как документация, оценка, счета, двойная запись, которые урегулированы нормами учетного права.

Кроме того, следует отметить, что разобщенность технико-юридических норм, регулирующих учетные процессы с нормами налогового права, которая является следствием того, что эти нормы не включены до сих пор в систему финансового права, имеет крайне негативные последствия для налогового законодательства, поскольку нарушается такой важнейший принцип налогообложения, как доступность и простота. Во всех главах Особенной части Налогового кодекса для простоты понимания излагаемой материи представляется целесообразным переструктурировать статьи в соответствии с логикой ст.17 НК РФ, которая устанавливает обязательные и факультативные элементы налоговой модели в логически выдержанной последовательности.

7. Нормы учетного права (бухгалтерский учет) соотносятся с нормами *банковского права*. При этом следует обратить внимание на то, что учет в банковской и страховой сферах имеет свои существенные особенности, это с неизбежностью приведет к выделению норм, призванных урегулировать учетные отношения в этих областях в качестве соответствующих институтов учетного права.

Таким образом, принимая во внимание то, что *учетное право (финансовый учет) при всех видовых особенностях его предмета характеризуется: общностью родовых признаков этого предмета с предметом финансового права; идентичностью метода его правового регулирования с финансово-правовым*

методом; наличием входящих в него институтов, нормы которых регулируют отношения, имеющие свои особенности, имея в виду, что нормы о финансовом учете органично вписываются в систему финансового права, корреспондируя с нормами признанных институтов и подотраслей финансового права, мы приходим к общему выводу о том, что учетное право (финансовый учет) является подотраслью финансового права Российской Федерации.

В целом, нормы финансового учета лежат в основе начала и конца всей финансовой деятельности государства (МСУ), являются базой мониторинга, осуществления прямых и обратных связей в государстве, фундаментом финансового контроля.

¹ См., например: *Ашмарина Е.М.* Финансовая деятельность современного государства // Государство и право. 2004. № 3; *Ее же.* Структура финансового права на современном этапе // Государство и право. 2004. № 7.

² Здесь и далее экономические категории и понятия рассматриваем с точки зрения правового подхода к ним (не с точки зрения экономической финансовой науки) с целью анализа предмета финансового права как общественных финансово-экономических отношений.

³ См., например: *Ашмарина Е.М.* Специфика содержания некоторых финансово-правовых норм // Государство и право. 2005. № 2.

⁴ См., например: *Ашмарина Е.М.* Обоснование концепции введения императивных норм права, регулирующих учетные процессы, в систему финансового права Российской Федерации // LEX Russia. МГЮА. 2005. № 2.

Поступила в редакцию 04.01.2015 г.