

Белорусский государственный экономический университет

На правах рукописи

УДК 657.22:347 (476)

Бугаев
Александр Владимирович

Бухгалтерский учет имущественных обязательств в системе гражданско-
правовых отношений предприятий: теория, методология, методики

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Научный консультант
д.э.н., профессор Д.А. Панков

Минск, 2003

ОГЛАВЛЕНИЕ

	Стр.
ВВЕДЕНИЕ	4
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ.....	6
 ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (СДЕЛОК). ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ.....	14
1.1. Место, роль и значение теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) в науке о бухгалтерском учете в современных условиях	14
1.2. Имущество предприятия, его сущность и структура.....	31
1.3. Сущность имущественных прав предприятия.....	48
1.4.хозяйственные операции и имущественные обязательства как объекты бухгалтерского учета.....	65
 ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ	81
2.1. Сущность метода и предмета бухгалтерского учета в современных условиях.....	81
2.2. Принципы бухгалтерского учета хозяйственных процессов, обязательств и хозяйственных операций в современных условиях.....	114
2.3. Гражданское право, Методологические принципы отражения обязательств в бухгалтерском учете и Международные стандарты бухгалтерского учета.....	132
2.4. Характеристика гражданско-правовых обязательств, связанных с изменением имущественных прав.....	136

ГЛАВА 3. МЕТОДИКИ УЧЕТА ИМУЩЕСТВЕННЫХ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО РЕАЛИЗАЦИИ И ПРИБРЕТЕНИЮ ИМУЩЕСТВА.....	154
3.1. Метод определения выручки от реализации продукции.....	154
3.2. Методика учета сделок купли-продажи.....	167
3.3. Особенности учета продукции из давальческого сырья.....	171
3.4. Методика учета фирменной торговли.....	177
ГЛАВА 4. МЕТОДИКИ УЧЕТА ИМУЩЕСТВЕННЫХ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СВЯЗАННЫХ С ИЗМЕНЕНИЕМ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ ПРЕДПРИЯТИЯ.....	187
4.1. Внесение имущества и имущественных прав в уставный фонд вновь созданного предприятия.....	187
4.2. Методика отражения в учете комиссии (консигнации).....	199
4.3. Методика бухгалтерского учета хозяйственных операций по договору поручения.....	209
4.4. Аренда имущества.....	215
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	227
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	230
Приложения.....	246

ВВЕДЕНИЕ

История развития бухгалтерского учета как науки представляет собой борьбу двух направлений – экономического и юридического. Появление «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли в конце 15 века заложило юридические основы превращения бухгалтерского учета из искусства в науку, явилось первым шагом в создании теории бухгалтерского учета. Л. Пачоли обосновал юридическую базу принципа двойной записи как основы бухгалтерского учета. Дальнейшее развитие юридического направления теории бухгалтерского учета привело к введению понятия хозяйственной операции, определению участников хозяйственной операции, разработки основ классификации счетов бухгалтерского учета, разработки основных элементов метода бухгалтерского учета – бухгалтерского баланса, инвентаризации, оценки и других. Последующее развитие теории бухгалтерского учета на основе обобщения новых экономических знаний привело к возникновению в конце 19 века экономической балансовой теории бухгалтерского учета, в основу которой легла экономическая классификация имущества предприятия по виду, составу и размещению и по источникам формирования и целевому назначению. В результате этого основа юридического направления теории бухгалтерского учета (в дальнейшем - юридической теории бухгалтерского учета - прим. автора диссертации) - причина равенства актива и пассива – двойная запись – в теории бухгалтерского учета была заменена следствием двойной записи – бухгалтерским балансом как основы экономической теории, а предмет учета – сделка – был заменен на хозяйственные средства предприятия.

Теория бухгалтерского учета в нашей стране как наука, изучающая общие принципы, задачи, предмет, метод, методологию, технику, формы и организацию бухгалтерского учета, к началу 90-х годов XX века окончательно сформировалась именно как экономическое направление. При этом в этот период времени вся хозяйственная деятельность предприятий основывалась в основном на сделках поставки, купли-продажи, подряда, из которых и состояли хозяйственные процессы снабжения, производства и сбыта, и существующая теория бухгалтерского учета позволяла установить основы отражения в бухгалтерском учете хозяйственных процессов, из которых состояла хозяйственная деятельность предприятия.

В переходный период к рыночной экономике в нашей стране существенно возросла роль бухгалтерского учета как одной из основных функций управления предприятиями. Однако существующий уровень бухгалтерского учета оказался не в состоянии выполнить свои задачи в системе управления предприятием. Как оказалось, это в значительной мере связано с состоянием теории бухгалтерского учета. Введение в хозяйственный оборот предприятий после объявления государственной независимости

Республики Беларусь в середине 1991 года новых видов обязательств - мены или бартера, комиссии, консигнации, поручения, финансовой аренды или лизинга и других - привело к тому, что экономическая теория бухгалтерского учета оказалась не в состоянии определить методологические принципы отражения в бухгалтерском учете этих новых видов обязательств, а также основы для разработки методик учета исполнения конкретных видов обязательств предприятием. Как результат, вместо одного варианта учета исполнения обязательства стали возникать несколько вариантов, при этом каждый из вариантов учета приводил к различным финансовым результатам деятельности предприятия. Один и тот же вид имущества в пределах одной сделки начал одинаково и одновременно учитываться у обеих сторон сделки. Передача имущества в пределах одного юридического лица, т.е. в пределах одного собственника в ряде отраслей народного хозяйства начала трактоваться как реализация имущества с включением сумм внутреннего оборота в объемы реализации. Для того, чтобы разрешить возникшую ситуацию и разработать теоретические и методологические основы учета имущественных обязательств, было необходимо изучить юридические основы этих обязательств, т.е. сущность гражданско-правовых отношений, и в первую очередь возникающие и прекращающиеся имущественные права - право собственности, иные вещные права, обязательственные права - при получении и передачи имущества предприятия другим участникам сделки. Кроме того, необходимо было выяснить, в какой мере гражданско-правовые отношения влияют на предмет, метод, объекты, методологию бухгалтерского учета и установить последствия такого влияния в виде новых объектов бухгалтерского учета, новых элементов метода бухгалтерского учета и новых методологических принципов отражения имущественных обязательств в бухгалтерском учете. Все это вместе взятое при положительном исходе результатов исследования вливалось юридические знания в теорию бухгалтерского учета. Тем самым создавались условия для создания новой составляющей теории бухгалтерского учета – теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок).

Именно эти вышеперечисленные аспекты и определили направление предлагаемого диссертационного исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Современный этап осуществления в Республике Беларусь социально-ориентированных экономических реформ характеризуется использованием принципиально новых подходов к ведению бухгалтерского учета предприятиями. Существенный вклад в решение актуальных научных и прикладных проблем в области экономической теории бухгалтерского учета в условиях формирующейся рыночной экономики внесли П.С.Безруких, П.С.Борисевский, Л.Н.Ермолович, В.Б.Ивашкевич, Н.П.Кодраков, Л.Кравченко, И.С.Мацкевичюс, Т.М.Мезенцева, В.Д.Новодворский, Д.А. Панков, П.Я.Папковская, В.Ф.Палий В.В. Патров А.С.Санторович, М.А.Снитко, В.И.Стражев, Я.В. Соколов, А.Н.Хорин, А.Т. Чечета, Н.Г. Чумаченко, А.Д.Шеремет, Л.З.Шнейдман и другие.

Не умаляя важности проделанной ими работы и ценности полученных результатов, необходимо отметить отсутствие комплексных исследований на стыке таких областей научных знаний, как бухгалтерский учет и гражданское право. Проблемы, имеющиеся в бухгалтерском учете, наиболее остро проявляются из-за недостаточной разработанности вопросов теории, методологии и методики бухгалтерского учета, связанных с расширением сферы гражданско-правовых отношений субъектов хозяйствования. Расширение сферы гражданско-правовых отношений выразилось во введении в хозяйственный оборот новых видов имущественных обязательств – формирования уставного капитала по договору о совместной деятельности, комиссии, консигнации, поручения, лизинга, мены (бартера) и других. В состав имущества предприятия, кроме входивших туда материальных активов и имущественных обязательственных прав – дебиторской задолженностью предприятия, были введены имущественные необязательственные права – нематериальные активы. Появились новые формы собственности – коллективная, частная, арендная и т.п. (с 1 июля 1999 г. – только частная и государственная формы собственности), и основанные на них организационно-правовые формы предприятий (общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, акционерные общества, унитарные предприятия, товарищества без образования юридического лица).

В результате появилась необходимость исследовать хозяйственные процессы (снабжение, производство, сбыт), рассматриваемые ранее как совокупность хозяйственных операций, в виде системы отдельных обязательств-делок. Предпринимательская деятельность предприятий, связанная с возникновением и реализацией имущественных прав, исполнением договорных и иных обязательств, имущественных и неимущественных отношений, является составной частью гражданско-правовых отношений, и регулируется Гражданским кодексом республики. При этом обязательства-сделки регулируются по единым правилам и нормам для

всех предприятий независимо от форм собственности, организационно-правовой формы и отраслевой принадлежности, при осуществлении деятельности как внутри страны, так и за ее пределами.

Исследование показало, что существующая теория бухгалтерского учета оказалась не в полной мере готовой к научному обоснованию основ отражения в бухгалтерском учете новых видов имущества и обязательств, поскольку она базируется только на отражении материальной составляющей имущества и хозяйственных процессов. Классическая теория бухгалтерского учета не принимает во внимание в должной мере гражданско-правовую сущность имущества и правовую природу сделок. В результате на базе постулатов классической теории бухгалтерского учета не представляется возможным создавать полноценные методики бухгалтерского учета сделок, которые бы адекватно отражали современные реалии хозяйственной деятельности организаций. Следствием этого стало то, что действующая практика и существующая теория учета, в т.ч. нередко и нормативные документы по бухгалтерскому учету допускают отражение хозяйственной операции в нескольких вариантах (нередко взаимоисключающих). Один и тот же объект имущества по одной сделке может отражаться одновременно и одинаково в активах нескольких предприятий без учета имущественных прав на него. Недостаточное внимание к гражданскому законодательству в республике приводит к тому, что создаются методики учета исполнения имущественных обязательств в результате простого копирования, например, действующих в Российской Федерации методик. Поэтому многие методики по бухгалтерскому учету (учету лизинговых операций, фирменной торговли, уставного капитала и др.) противоречат имеющимся нормам гражданского права, поскольку не учитывают всего многообразия сделки для каждой из сторон. Недостатком такого подхода является то, что методики основываются на учете исполнения обязательства по договору только одной стороной сделки без учета исполнения обязательства второй стороной. Кроме того, методики описывают учет исполнения обязательства не в полном объеме, т.е. не исходят из всех возможных хозяйственных операций при исполнении конкретного вида обязательства. Например, по сделке комиссии действующие методики не предполагают отражения в учете вознаграждения за делькредере (ручательство за исполнение сделки третьим лицом).

Между тем необходимость учета правовой стороны хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете в нашей стране определена статьей 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», в которой говорится, что «бухгалтерский учет – система непрерывного и сплошного документального отражения о состоянии и движении имущества ... в соответствии с законодательством Республики Беларусь». Согласно статье 3 Гражданского кодекса РБ, закон является нормативным документом более высокого уровня по сравнению с актами Министерства финансов, устанавливающими методики бухгалтерского учета на предприятиях. Кроме того, нормы гражданского права,

содержащиеся в других законах (в т.ч. и законе РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»), должны соответствовать Гражданскому кодексу. Следовательно, без учета гражданско-правовой стороны хозяйственной деятельности предприятий невозможно разработать теоретические основы отражения в бухгалтерском учете исполнения обязательств (сделок) в современных экономических условиях. Не представляется возможным без учета гражданско-правовых отношений дать однозначного определения многих категорий, которыми оперирует бухгалтерский учет, таких, например, как предмет и метод бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета и другие.

Научная актуальность темы диссертационного исследования обусловлена необходимостью интеграции сложившейся в настоящее время экономической теории бухгалтерского учета с нормами гражданского права в теорию бухгалтерского учета имущественных обязательств (юридическую теорию бухгалтерского учета).

Нуждается в серьезном переосмыслении и уточнении ряд базовых понятийных категорий теории бухгалтерского учета, таких как определение собственно юридической теории бухгалтерского учета, определение ее сущности и содержания, предмета и объектов, метода и его элементов.

Актуальным является также разработка новых методологических принципов отражения в бухгалтерском учете имущественных сделок, которые бы отражали диалектическую взаимосвязь бухгалтерского учета и гражданского права. Реализация такого подхода способна поднять на совершенно качественно новый научный уровень методики бухгалтерского учета сделок купли-продажи, фирменной торговли, формирования уставного капитала, переработки давальческого сырья, аренды, комиссии, поручения и др.

Связь работы с крупными научными программами. Диссертационное исследование являлось частью следующих теоретических программ:

1. НИР ГБ-81 ВГТУ (Витебск) «Разработка направлений эффективности производства, интенсивного использования резервов и совершенствования планирования», раздел «Разработка положения об арендном подряде в швейном цехе Оршанской фабрики спортивных трикотажных изделий «Динамо», подраздел «Бухгалтерский учет на арендном предприятии» (1989 г.).
2. НИР ГБ-119 ВГТУ (Витебск) «Совершенствование хозрасчетных отношений на уровне основных производственных звеньев и их подразделений в легкой промышленности и бытовом обслуживании населения», раздел «Разработка вариантов нормативного метода учета затрат на Оршанской фабрике спортивных трикотажных изделий «Динамо» (1991г.).
3. Тематический план проведения научно-исследовательских работ на кафедрах «Экономики» и «Финансы и кредит» Витебского филиала Института современных знаний «Проблемы совершенствования

бухгалтерского учета и аудита в условиях рыночной экономики» (1996-2002 г.г.). Написана одна монография, 77 статей в центральных республиканских научных и практических журналах.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является разработка юридической теории, методологии и методик бухгалтерского учета сделок.

Основными задачами диссертационного исследования, решение которых конкретизирует, детализирует, уточняет его научную новизну, практическую значимость и обеспечивает достижение поставленной цели, являются следующие:

1. Теоретическая разработка научной концепции диалектической взаимосвязи бухгалтерского учета и гражданского права, реализуемой в теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) и уточнение на этой основе состава объектов бухгалтерского учета.

2. Разработка теоретических основ метода бухгалтерского учета и его элементов, позволяющих отражать объекты бухгалтерского учета на основе требования гражданского права в современных условиях.

3. Разработка теоретических методологических принципов бухгалтерского учета сделок контрагентами по сделке, позволяющей обеспечить научное обоснование методик бухгалтерского учета исполнения имущественных сделок (обязательств).

4. Разработка теоретических основ построения методик отражения в бухгалтерском учете всех обязательств из Гражданского кодекса РБ.

5. Разработка методик учета сделок купли-продажи с отсрочкой перехода права собственности, фирменной торговли, формирования уставного капитала, переработки давальческого сырья, аренды, комиссии, поручения, которые отвечают требованиям Гражданского кодекса РБ.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является хозяйственная деятельность предприятия и ее бухгалтерская оценка как совокупности имущественных сделок, возникающих и прекращающихся имущественных прав (права собственности, вещного права). Предметом исследования является теория, методология и методики юридической теории бухгалтерского учета.

Методология и методы проведенного исследования. Исследование проводилось на основе законов и категорий логики научного системного познания, методологии диалектики, применения таких общенаучных гносеологических форм и методов как единство анализа и синтеза, индукция и дедукция, теория и гипотеза, формализация. Использовались также специальные методы и приемы исследования детерминированных причинно-следственных связей экономико-правовых явлений. Информационной и экспериментальной базой исследования являлись данные предприятий

машиностроения, легкой промышленности, торговли, лесной промышленности, нефтехимической отрасли промышленности республики, всех форм собственности.

Научная новизна результатов, полученных соискателем. Наиболее важными результатами диссертационного исследования, содержащими научную новизну, являются следующие:

1. Разработана юридическая теория бухгалтерского учета, в которой синтезирована диалектическая взаимосвязь бухгалтерского учета и гражданского права. В рамках этой теории уточнены предмет и объекты, а также по-новому раскрыта сущность и содержание единой теории бухгалтерского учета, определено место и значение вышеназванной теории в единой теории бухгалтерского учета. Доказано, что хозяйственная операция в качестве объекта бухгалтерского учета должна рассматриваться только как составная часть имущественной сделки, а не хозяйственной деятельности в целом. Разработанный понятийный аппарат более точно отражает реальные стоимостные процессы и явления, изучаемые теорией бухгалтерского учета в целом.

На основе обоснованной в диссертации экономико-правовой сущности имущества и обязательств уточнены их состав и классификация.

2. Разработаны два новых элемента метода бухгалтерского учета :1) правовая идентификация вида обязательства и 2) правовая идентификация вида имущественных прав, что позволяет более точно отражать объекты бухгалтерского учета в процессе осуществления сделок.

3. Разработаны четыре новые методологические принципа отражения в бухгалтерском учете сделок предприятиями – сторонами по сделке:

- 1) принципа права собственности;
- 2) принципа исключения одновременности учета одного и того же имущества у обеих сторон по сделке;
- 3) принципа обязательности соответствия балансового отражения имущества балансовому отражению обязательства;
- 4) принципа отражения реализации, как основы методологии бухгалтерского учета сделок, позволяющие упростить процесс создания методик бухгалтерского учета исполнения всех имущественных сделок (обязательств) из Гражданского кодекса РБ, а также обеспечить их полное соответствие требованиям гражданского законодательства Республики Беларусь.

4. Разработаны методики бухгалтерского учета сделок купли-продажи, фирменной торговли, переработки давальческого сырья, совместной деятельности по созданию предприятия (формирование уставного капитала), комиссии, поручения, аренды (в т.ч. лизинга), которые служат подтверждением обоснованности разработанной юридической теории бухгалтерского учета.

Практическая значимость полученных результатов. Разработанные в диссертации методики учета отдельных видов имущественных обязательств (комиссии, консигнации, поручения, розничной торговли за иностранную валюту, оптовой торговли со скидками и другие) применяются в практике бухгалтерского учета на ООО «Экотехинвест» (г.Минск), СП ООО «Белвест» (г.Витебск), ИП «Бугалюкс» (г.Витебск), СП ЗАО «Вежа» (г.п.Шумилино Витебской области), ПО «Нафтан» (г.Новополоцк) и других предприятий различных отраслей промышленности и форм собственности, а также ряде предприятий России.

Материалы исследования нашли свое отражение в учебных планах подготовки специалистов высшей квалификации по бухгалтерскому учету, аудиту, финансам, менеджменту и в программах курсов «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансовый контроль и аудит», изучаемых в Витебском государственном технологическом университете, Институте современных знаний и других вузах республики, а также на курсах и семинарах по повышению квалификации, организуемых Национальным прессцентром администрации Президента РБ.

Результаты исследований в течение 1984-2002 годов докладывались на международных, республиканских, региональных научных и практических конференциях, семинарах профессорско-преподавательского состава, научных работников и аспирантов ВГТУ, ИСЗ, других вузов.

Разработанные в диссертации теоретические положения и методики по учету нашли отражение в монографии «Юридическая теория бухгалтерского учета» (2000 г.), в 91 статьях в научных, научно-практических и практических журналах и сборниках, в 13 тезисах докладов научных и научно-практических конференций, в 5 научно-практических книгах.

Экономическая значимость полученных результатов. Разработанные в диссертации методики бухгалтерского учета отдельных видов имущественных сделок (купли-продажи с отсрочкой перехода права собственности, фирменной торговли, комиссии, поручения) используются автором в качестве самостоятельного коммерческого продукта при выполнении подрядных аудиторских работ, при консультировании и проведении различного рода экономических аудиторских экспертиз по заказам предприятий различных отраслей и различных форм собственности, что позволяет им существенно повысить эффективность и обоснованность их финансово-хозяйственной деятельности.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту. На защиту выносятся разработанные автором следующие положения и результаты:

1. базовые положения теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (ее место в науке о бухгалтерском учете, новые определения предмета, объектов, метода и его элементов);

2. экономико-правовая сущность, состав и классификация имущества и обязательств предприятия, и их влияние на объекты бухгалтерского учета;

3. доказательства обязательности двух новых элементов метода бухгалтерского учета, в т.ч.: 1) правовой идентификации вида обязательства и 2) правовой идентификации вида имущественных прав-, для обеспечения полноты и точности отражения объектов бухгалтерского учета в современных условиях, и экономико-правовую сущность новых элементов;

4. новые методологические принципы бухгалтерского учета исполнения имущественных сделок (принцип права собственности; принцип исключения одновременности одного и того же имущества у обеих сторон по сделке; принцип обязательности соответствия балансового отражения имущества балансовому отражению обязательства; принцип отражения реализации);

5. новые методики бухгалтерского учета отдельных видов сделок (комиссии, поручения, фирменной торговли, купли-продажи с отсрочкой перехода права собственности, формирования уставного капитала по договору совместной деятельности и др.), как доказательство практической реализации разработанной автором и методологии юридической теории бухгалтерского учета.

Личный вклад соискателя. Все теоретические и методические положения, содержащиеся в диссертации, выносимые на защиту, заключающие в себе научную новизну, практическую и экономическую значимость разработаны лично соискателем. В процессе исследования проблем теории, методологии и методики бухгалтерского учета и изучения вопросов, являющихся предметом и объектами диссертационного исследования, соискатель опирался на законодательные акты, нормативные документы, опубликованные литературные источники многочисленных отечественных и зарубежных авторов, делая ссылки в тех случаях, когда приходилось прибегать к цитатам.

Апробация результатов диссертации. Результаты диссертации прошли широкую теоретическую и практическую апробацию в виде издания монографий, производственно-практических изданий и выступлений на научно-практических конференциях и семинарах различных уровней, входе выполнения аудиторских проверок и консультаций на предприятиях и для предприятий Республики Беларусь.

Разработанные методики бухгалтерского учета отдельных видов обязательств были использованы на предприятиях различных форм собственности и организационно-правовых форм Республики Беларусь.

Опубликованность результатов. Основные теоретические и методические результаты исследования опубликованы в 127 научных работах, в т.ч.: одной монографии, 91 статьях в специальных научных и практических

журналах, 7 статьях в специальных научных и научно-практических сборниках, 8 материалах и 5 тезисах докладов на научных конференциях, а также 19 методических разработках и 5 производственно-практических изданиях (книгах).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, четырех глав, 16 разделов, заключения, списка использованных источников. Объем диссертации –245 страниц, в т.ч. 3 рисунка и 20 таблиц на 31 страницах. Список использованных источников включает 271 наименование на 16 страницах.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (СДЕЛОК). ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

1.1. Место, роль и значение теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) в науке о бухгалтерском учете в современных условиях

Как известно, бухгалтерская наука состоит из теории бухгалтерского учета (иногда называемой общей теорией бухгалтерского учета) и отраслевых видов бухгалтерского учета. Теория бухгалтерского учета /176, с.3; 194, с.3; 55, с.3; 242, с.3/ изучает общие принципы бухгалтерского учета, раскрывает его задачи, определяет предмет и метод, разрабатывает методологию получения и использования основных показателей хозяйственной деятельности, рекомендует для него наиболее рациональную технику, формы и организацию. (Следует заметить, что ряд авторов, например, П.С. Безруких с соавторами /126, с.22-61/, объединяет в организацию бухгалтерского учета первичный учет и документирование, план счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности. Н.И. Ладутько с соавторами /46, с.9-10 / включает в организацию бухгалтерского учета в т.ч. и теоретические основы бухгалтерского учета – предмет, метод, объекты. Поскольку организация бухгалтерского учета не является предметом данного исследования, не вдаваясь в полемику по данному вопросу, в контексте данного исследования будем использовать приведенную в начале параграфа структуру теории бухгалтерского учета). По мнению З.В. Кирьяновой /145, с.3/, «базируясь на законодательных актах, положениях, экономических учениях и дисциплинах, на большом практическом и зарубежном опыте, она (теория бухгалтерского учета. – Б.А.В.) рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, адекватные современному уровню», с чем автор настоящей диссертации полностью солидарен. Отраслевые виды учета изучают особенности применения общих основ (принципов) теории бухгалтерского учета в конкретных отраслях народного хозяйства /179, с.3; 221, с.3/.

Возникновение начал теории бухгалтерского учета и юридической теории в частности связано с именем итальянца Луки Пачоли. Появление «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли /215/ в конце 15 века (1496) заложило юридические основы превращения бухгалтерского учета из искусства в науку, явилось первым шагом в создании теории бухгалтерского учета. В своем трактате Л. Пачоли изложил исходные положения юридической теории

бухгалтерского учета, оказавшей огромное влияние на все последующее развитие бухгалтерского учета как науки.

Под имуществом Л. Пачоли понимает инвентарь, который у него состоит из денежных средств и товаров, а также недвижимого имущества и дебиторской задолженности /215, глава 3/. Двойная запись обосновывается возникновением в ходе осуществления хозяйственной сделки должника (дебитора) и верителя (кредитора). Отражая в учете купца принадлежащее ему или поступившее в его собственность имущество (инвентарь, в т.ч. и дебиторскую задолженность), Л. Пачоли указывает и источник (т.е. адрес, или причину, как указывает Л. Пачоли) происхождения имущества, т.е. конкретного кредитора, которому он обязан приобретением имущества, а при отсутствии кредитора (т.е. по имуществу, по которому нет долгов перед продавцами) такое имущество он отражает в составе капитала купца. Именно юридические основания, т.е. наличие кредитора или дебитора по каждой сделке с имуществом купца и явились основанием для введения двойной записи Л. Пачоли. Так, согласно Л. Пачоли, «веритель – кредитор, должник – дебитор; капитал рассматривается как веритель». Это положение и составляет основу юридической теории бухгалтерского учета /215, с.93/. Кредит у Л. Пачоли по каждой операции обозначал сумму требований по каждому кредитору.

Следует отметить, что у Л. Пачоли не разделяется собственность купца как субъекта хозяйствования и как физического лица, т.е. все его имущество (и как предприятия, и как физического лица) отражается на счетах бухгалтерского учета вместе.

Под капиталом Л. Пачоли понимает «совокупность настоящего твоего имущества» /215, с.50/, который отражается всегда верителем (кредитором). Фактически капитал у Л. Пачоли состоял из имущества, по которому у собственника не было кредиторской задолженности /215, глава 12, с. 50 –54/. Размер капитала ежегодно уточнялся на сумму прибыли либо убытков купца, т.е. на то имущество, на которое отсутствовала кредиторская задолженность.

Л. Пачоли трактует баланс как следствие двойной записи и как завершение всего цикла учетных знаний. Под балансом он понимал процедуру, связанную с установлением равенства (тождества) оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги /215, глава 32/. Впоследствии это положение стали называть аксиомой Пачоли. Такой подход будет общепризнанным вплоть до конца XIX в. Возникновение балансовой теории привело к пересмотру этого положения.

Научных работ, описывающих достаточно полно и подробно сущность юридического направления теории бухгалтерского учета, в нашей стране практически не издавалось, за исключением быть может упоминавшейся выше работы Луки Пачоли. Некоторые отрывочные сведения о развитии данного направления в теории бухгалтерского, носящие ознакомительный характер и не претендующие на полноту изложения материала, приведены в работах

российских ученых В.Ф. Паляя /194; 195/, В.В. Ковалева /127/, Я.В. Соколова /245, 246/, А.М. Галагана /131/, В.Д. Новодворского и А. Н.Хорина /184/, Ермачковой Л.И. /222/ и ряда других. Анализ содержания данных работ, а также анализ конкретно-экономической ситуации в соответствующие исторические периоды развития общества не позволил нам сделать конкретные выводы о сущности юридической теории бухгалтерского учета, однако некоторую исходную информацию об ее особенностях позволил получить (приведенные ниже на с. 16-18 диссертации характеристики юридического подхода позаимствованы из работ указанных выше на с.16 авторов).

Последователи Луки Пачоли в Испании (Диего дель Кастилло, Гаспар де Техада, Франсиско де Экобар) полагали, что предметом учета являются договоры, при этом они, в отличие от итальянца Б. Вентури, сводили учет не к административному праву, а к гражданскому. Цель учета они видели в отражении юридических прав и требований участников договоров. Юридическая регламентация учета привела к развитию учения об ежегодной отчетности, ядром которой является баланс. Баланс рассматривался и как способ проверки записей по счетам, и как инструмент оценки работы предприятия, т.е. баланс являлся и арифметической операцией, и экономическим актом, и юридическим документом, отражающим права и обязательства собственников.

С начала XIX века в теории бухгалтерского учета сформировалось два направления: первое – выводившее учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей (юридическое направление), и второе – основанное на учете ценностей (экономическое направление). Последующее развитие теории бухгалтерского учета представляло собой постоянную борьбу этих двух направлений.

Дальнейшее развитие юридическая теория бухгалтерского учета получила в работах Э. Лагранжа (1802 г.), который ввел понятие хозяйственной операции и определил участников хозяйственной операции – отдающую и получающую сторону. Двойная запись у него подчиняется правилу – тот, кто получает – дебетуется, кто выдает – кредитруется.

Последователь юридического направления итальянец Н. д'Анастасио полагал, что учет – это регистрация прав и обязанностей собственника и что центром учетной системы является счет капитала, через который осуществлялось отражение всех хозяйственных операций предприятия. А это требовало как минимум четыре записи, из которых две осуществлялись транзитом через счет капитала. Поэтому иногда такую систему учета называли четверной, однако вследствие необходимости большего количества учетных записей по сравнению с обычным учетом четверная система не была удобна в практическом применении.

Сторонник экономического направления Коффи полагал, что бухгалтерский учет должен основываться на признании экономической, вещной, сугубо материальной природы ведения счетов, т.е. каждому виду

материальных ценностей соответствует определенный счет. В связи с этим он делил счета на счета реальных и рациональных (фиктивных) ценностей. Разработанный Коффи принцип классификации счетов вплоть до настоящего времени составляет основу современных экономических классификаций, являющихся определяющими в современной теории бухгалтерского учета.

Итальянец Д.Л. Криппа полагал, что цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности, которая представляет собой постоянное изменение объема и состава имущества. Именно эти изменения и составляют, с точки зрения Криппы, предмет учета. По его мнению, бухгалтерский учет ни в коей мере не отражает права и обязанности, а динамика обязательств – это лишь следствие изменений, происходящих с вещами и другими ценностями. Юридическая теория, по мнению Криппы, подменяет суть формой, а причину – следствием.

Итальянец Ф. Вилла (1870-е годы) в качестве предмета бухгалтерского учета рассматривал договор (сделку). Это было связано с тем, что хозяйственная деятельность предприятия состояла из отдельных сделок (обязательств), и сущность бухгалтерского учета поэтому сводилась к отражению на бухгалтерских счетах движения имущества предприятия в процессе исполнения этих сделок. Вилла предпринял попытку синтезировать юридические и экономические цели учета, хотя ему и не удалось преодолеть разрыв между экономическими и юридическими представлениями о бухгалтерском учете. Именно с его именем современная история учета связывает возникновение бухгалтерского учета как теоретической дисциплины. По мнению Вилла, бухгалтерский учет требует как экономических, так и административных знаний, необходимых для ведения учета. Цель учета – это контроль за движением хозяйственных ценностей в обороте к началу периода, а также отражение предполагаемых прибылей и убытков согласно полученных доходов и произведенных расходов.

Развитие отдельных взглядов и положений Ф. Вилла в бухгалтерском учете осуществлялось также в работах итальянцев Д. Чербони, Ф. Беста, Д. Масса, немца И. Шротта, швейцарца И.Ф. Шерра и других.

Таким образом, юридическая теория определила предмет бухгалтерского учета – сделку, элементы метода бухгалтерского учета - документацию, инвентаризацию, счета, двойную запись, бухгалтерский баланс. Понятие и структура имущества предприятия, классификация имущества, а, следовательно, и классификация счетов бухгалтерского учета вследствие отличного подхода от юридической теории (имущество как объект учета которой не рассматривался) была определена экономической теорией бухгалтерского учета. При этом экономическая теория использовала те же элементы метода бухгалтерского учета, что и юридическая. Содержание бухгалтерского баланса основывалось сугубо на практических потребностях и бухгалтеров, и индивидуальных собственников конкретных предприятий, которые нередко были в одном лице, т.е. служило только для внутренних

потребностей конкретного предприятия. Содержание статей бухгалтерского баланса не являлось стандартным, т.е. общепринятым в рамках отдельных государств, а было индивидуальным в рамках отдельного предприятия применительно к потребностям конкретного предприятия, поскольку публичной отчетности предприятия в тот период времени не существовало.

Следовательно, на наш взгляд, одно из противоречий между юридическим и экономическим направлением теории бухгалтерского учета заключалось в предмете учета – сделке (договоре) либо имуществе предприятия.

В конце XIX века были введено в хозяйственный оборот понятие юридического лица с соответствующим законодательным разделением личного имущества предпринимателя как физического лица и имущества его предприятия. Был введен принцип ограниченной ответственности субъектов хозяйствования, а также наряду с личным (индивидуальным) капиталом отдельного предпринимателя появился долевой (складочный) капитал и новые организационно-правовые формы предприятий (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью). Произошло разделение собственника предприятия, его бухгалтера и руководителя. Собственника стала интересовать не столько информация о возникновении прав и обязательств по конкретной сделке, сколько сохранность и эффективность использования имущества, направления его вложения и финансовый результат деятельности предприятия. Поэтому возникли теоретические проблемы отражения в бухгалтерском учете операций по формированию уставного капитала предприятий, по раздельному отражению операций на счетах предприятия и счетах его владельцев (что впоследствии получило название принципа автономности предприятия). Кроме того, необходимо было разработать состав финансовой отчетности предприятия, понятной самым непритязательным собственникам и потенциальным инвесторам, не искушенным как в праве, так и в экономике. То есть возникла потребность в том, чтобы бухгалтерский учет удовлетворял информационные потребности не только собственно бухгалтерских работников и индивидуальных собственников- потребителей бухгалтерской информации внутри предприятия, но и широкой общественности. Поэтому специально для этого была разработана новая экономическая классификация имущества предприятия по виду, составу и размещению и по источникам формирования и целевому назначению, на базе которой был создан новый баланс предприятия. Рассмотрение бухгалтерского учета сквозь призму интересов различных субъектов экономических отношений впервые встречается в работах французов Е. Леоте и А. Гильбо /171/. Новая экономическая классификация имущества легла в основу новой более подробной экономической классификации счетов бухгалтерского учета. Таким образом, исходную роль в бухгалтерском учете стал играть бухгалтерский баланс как средство информирования собственников и инвесторов, с соответствующей группировкой и классификацией имущества

предприятия, а прочие элементы метода бухгалтерского учета – документация, счета и двойная запись и другие – стали использоваться как инструмент для получения баланса. Предмет бухгалтерского учета юридического направления теории бухгалтерского учета – сделка – была заменена на имущество (т.е. на хозяйственные средства) как более отвечающий новым потребностям общества.

Как результат, в конце 19 века возникла балансовая теория бухгалтерского учета, в основу которой легло балансовое уравнение $A = П + К$ (где A – актив, $П$ – пассив (привлеченные средства, кредиторская задолженность), $К$ – собственный капитал фирмы). В результате этого основа юридической теории бухгалтерского учета – причина равенства актива и пассива – двойная запись – была замещена следствием двойной записи – бухгалтерским балансом, а бухгалтерский учет у ряда авторов этого периода получил название балансоведения. Равенство валюты актива и пассива баланса стало объясняться не результатом применения двойной записи, а следствием двойной группировки имущества предприятия: по виду, составу и размещению и по источникам формирования и целевому назначению. Объектами учета в экономической теории явились хозяйственные средства.

В США учет традиционно был направлен на удовлетворение информационных потребностей собственников и для принятия управленческих решений. В связи с развитием акционерных обществ и отделением собственников от реального управления предприятием в учете США сложились два основных направления: управленческий учет, предназначенный для внутреннего оперативного и эффективного управления производством, и второе – финансовый учет, главной задачей которого является обеспечение информацией собственников и внешних пользователей. Характерной особенностью данных видов учета является сочетание в себе учетной функции с функцией анализа и регулирования хозяйственной деятельности предприятия с целью управления им /180, с.424-427/. При этом и управленческий, и финансовый учет используют для реализации их учетной составляющей все общепринятые принципы бухгалтерского учета /126, с.19/.

Одним из видов обязательств предприятия, не связанных с договором (сделкой), а основанных на административном праве государства, являются обязательства перед бюджетом по уплате налогов. Традиционно выделяются две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения.

В первой модели система бухгалтерского учета оформляется и функционирует под влиянием и непосредственным воздействием налогообложения. Возможен разный уровень зависимости бухгалтерского учета от налогообложения: от полной до слабой. При этом налогообложение оказывает обычно большое влияние на систему бухгалтерского учета. Эта модель называется континентальной и представляет собой ситуацию, при которой бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают и выполняют

все фискально-учетные задачи. Континентальную систему используют Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия и другие.

Вторая модель предполагает параллельное существование бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных видов учета, преследующих различные несводимые цели. Реализация такой модели осуществляется двумя вариантами: или путем определенных корректировок и преобразований учетных данных для налоговых целей, или путем дополнительных операций, обеспечивающих формирование готовых учетных данных для налогообложения. При этом и налоговый, и бухгалтерский учет имеют одну базу – данные первичного учета. Такой вариант называется англосаксонским и используется в США, Великобритании, Австрии, Канаде и других странах.

Полемика в отношении между бухгалтерским учетом и налоговым учетом началась в Российской Федерации с 1996 г. (например, работа Я.В. Соколова и В.В. Патрова /250/), затронув и Республику Беларусь (работы Д.А. Панкова /204; 205; 206/, М.А. Снитко /243, С.14/ и других). Не вдаваясь в глубокий спор по данному вопросу, поскольку предмет настоящего спора не является предметом моего исследования (в данной диссертации исследуется влияние гражданско-правовых, а не фискальных отношений на методологию бухгалтерского учета), выскажу лишь свою точку по данному вопросу. Поскольку бухгалтерский учет должен отражать все правоотношения, в т.ч. и существующие правоотношения между предприятием и государством, на мой взгляд, данные бухгалтерского налогового учета должны формироваться только на данных бухгалтерского учета, т.е. налоговый и бухгалтерский учет должны совпадать. В настоящее время учет в нашей стране является налоговым.

Изначально теория бухгалтерского учета на территории бывшего СССР основывалась на знаниях и представлениях о бухгалтерском учете в досоциалистический период. Представители данного направления (А.П. Рудановский, Р.Я. Вейцман, А.М. Галаган, Н.С. Лунский и др.) (например, /231, с.11/) считали, что общие принципы бухгалтерского учета являются одинаковыми, независимо от общественно-экономической формации (социализма или капитализма). Так, А.П. Рудановский писал, что «балансоведение выявляет законы хозяйствования вне зависимости от форм хозяйствования» /231, с.11/.

В дальнейшем юридические основы теории бухгалтерского учета в нашей стране были основательно подзабыты, экономические основы теории бухгалтерского учета были существенной искажены идеологической надстройкой эпохи строительства коммунизма. Так, точка зрения об общих принципах бухгалтерского учета вне привязки к общественно-политическому строю была подвергнута критике в работах С.Г. Струмилина, Н.А. Кипарисова, А.И. Сумцова, В.Г. Макарова, Н.А. Леонтьева, А.И. Лозинского и других /132; 144; 165; 230; 256/. В результате теория бухгалтерского учета была основательно пересмотрена с классовых позиций. Классовый подход

сохранял свое влияние на теорию бухгалтерского учета вплоть до начала 90-х годов XX столетия. Практически каждая из работ по теории учета содержала параграф или раздел с критикой целей капиталистического производства (получение прибыли) и описанием преимуществ социалистического учета перед капиталистическим. Принятие и ввод в действие Верховным Советом РБ в 1992 году Закона РБ «О предприятиях» /20, ст.2/ уравнивал цели предприятий на территории нашей страны с целями предпринимательства в странах с рыночной экономикой – получение прибыли.

За советское время были основательно разработаны такие составляющие экономической теории бухгалтерского учета, как понятие, предмет и метод, план счетов бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета, классификация имущества предприятия и принципы его оценки, группировки издержек производства и обращения, типовые номенклатуры калькуляционных статей, принципы учета хозяйственных процессов, основные принципы организации учета. В основу баланса вместо уравнения $A = \Pi + K$ легло уравнение $A = \Pi$, где под пассивом стали пониматься все источники как собственных, так и привлеченных средств. В основе теории бухгалтерского учета легла экономическая классификация имущества предприятия и его (имущества) кругооборот в хозяйственной деятельности согласно марксистско-ленинской политической экономии социализма как общетеоретической экономической науки того времени. Основой хозяйственной деятельности являлась государственная форма собственности, с дозванием существования частной формы в лице колхозно-кооперативной собственности. В хозяйственном обороте предприятий использовалось минимальное количество обязательств-делок: поставка, купля-продажа, в т.ч. розничная, контрактация в кооперации, подряд, которые по своей сути являлись притворными. Это связано с тем, что в этот период экономической жизни страны главную роль играли не товарно-денежные отношения между субъектами хозяйствования, а распределительная функция государства, которую обслуживали товарно-денежные отношения. То есть заключаемые в это период договора между субъектами хозяйствования всего лишь оформляли движение централизованно распределенного имущества. Как результат, основываясь на созданной в советское время теории бухгалтерского учета и отраслевых особенностях предприятия, можно было разработать стандартную законченную методологию бухгалтерского учета в той или иной отрасли народного хозяйства.

Поток новых категорий и понятий из стран рыночной экономики в период перестройки (1985 – 1991) и последовавшей с середины 1991 года независимости Беларуси смешался с заидеологизированными представлениями существующей теории бухгалтерского учета без учета имеющихся знаний и представлений других наук, в частности, права. Были введены в хозяйственный оборот новые виды обязательств, которые перестали оформляться псевдодоговорами, т.е. начали являться по своей сути реальными

сделками – формирование уставного капитала по договору о совместной деятельности, комиссия, консигнация, поручение, лизинг, мена (бартер) и другие. В состав имущества предприятия, кроме входивших туда материальных активов и имущественных обязательственных прав – дебиторской задолженностью предприятия, были введены имущественные необязательственные права – нематериальные активы (нематериальные активы представляют собой именно необязательственные права; так, например, лицензия на оптовую торговлю дает право заниматься оптовой торговлей, но она не выражает никаких имущественных обязательств со стороны других субъектов права в отношении предприятия – обладателя лицензии, поскольку обязательства вытекают из сделки (договора); и наоборот, дебиторская задолженность предприятия выражает имущественное обязательство дебитора по передачи имущества предприятию, поскольку вытекает из сделки (договора). Таким образом, в состав имущества кроме денежных средств и материальных активов (т.е. активов, имеющих материально-вещественную форму) – предмета экономической теории бухгалтерского учета – были включены и имущественные обязательственные и необязательственные права, как составная часть предмета юридического направления теории бухгалтерского учета. Появились новые формы собственности – коллективная, частная, арендная и т.п. (с 1 июля 1999 г. – только частная и государственная формы собственности), и основанные на них организационно-правовые формы предприятий (общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, акционерные общества, унитарные предприятия, товарищества без образования юридического лица). В результате открылось, что предпринимательская деятельность предприятий, связанная с возникновением и осуществлением имущественных прав, исполнением договорных и иных обязательств, имущественных и неимущественных отношений, является составной частью гражданско-правовых отношений, и что кроме экономических законов политической экономии развитого социализма, регулируется еще и Гражданским кодексом республики, а в других государствах – их гражданским законодательством.

При этом оказалось, что обязательства-сделки являются одинаковыми и общими для всех предприятий независимо от форм собственности, организационно-правовой формы и отраслевой принадлежности, при осуществлении деятельности как внутри страны, так и за ее пределами (т.е. внешнеэкономической деятельности).

Необходимость учета юридической стороны деятельности предприятия в бухгалтерском учете высказывалась в работах белорусских специалистов и ученых И.Н. Ковалевича /149-150, 153/, М.А. Снитко /243, с.19-20/ и других, в работах российских ученых В.Ф. Паляя и Я.В. Соколова /195, с.50/, В.Д. Новодворского и А.Н. Хорина /186/, С.Г. Чадаева /222, с.34-46/, Е.М. Калининой /142/, В.К. Андреева /43/, С.Б. Давыдова и В.А. Жука /135/ и других. Однако дальше констатации необходимости учета юридической

стороны до реальных предложений как это осуществить у авторов дело не дошло. В Республике Беларусь закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» /18/, введенный в действие с 1 января 1995 г. и в новой редакции с 1 января 2002г., устанавливает общие принципы организации бухгалтерского учета, в том числе и порядок оценки имущества предприятия и его обязательств. Необходимость учета правовой стороны хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете в нашей стране определена статьей 2 вышеуказанного закона /18/, в которой говорится, что «бухгалтерский учет – система непрерывного и сплошного документального отражения **информации о состоянии и движении имущества и обязательств** организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета **в соответствии с законодательством Республики Беларусь** (следовательно, и в соответствии с Гражданским кодексом РБ.- зам. автора диссертации)». В дополнение к указанному выше закону Министерством финансов РБ разработаны ряд инструкций, положений, методических указаний, определяющих методику отражения в бухгалтерском учете отдельных видов имущественных обязательств (учет лизинговых операций, учет аренды имущества, учет товарообменных операций и других), однако эти нормативные правовые акты Минфина РБ тем не менее не всегда соответствуют действующему гражданскому законодательству. Согласно статье 1 ГК РБ, гражданское законодательство регулирует **имущественные отношения** между субъектами гражданского права. Статья 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» устанавливает, что «бухгалтерский учет – система непрерывного и сплошного документального отражения **информации о состоянии и движении имущества и обязательств** организации». Таким образом, объектом и гражданского права, и бухгалтерского учета является имущество и имущественные отношения предприятия. Следовательно, бухгалтерский учет должен основываться на Гражданском праве. Именно по такому направлению идет развитие бухгалтерского учета в Европе и в Российской Федерации. На это, в частности, указывает А.С. Бакаев, руководитель Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации /48/: «Следует сказать, что в этих странах (странах континентальной Европы: Германии, Франции, Италии, Испании и др.) начиная с конца XIX столетия бухгалтерский учет и формируемая на его основе отчетность основополагалась на строгой законодательной базе: в Германии – на Торговом кодексе, во Франции – на Коммерческом кодексе, в Италии и Испании – на их Гражданских кодексах. В Российской Федерации современная методология бухгалтерского учета и отчетности неразрывно формируется на базе Гражданского кодекса». При этом следует иметь ввиду, что в странах Европы применяются и Международные стандарты бухгалтерского учета в части, не противоречащей перечисленным выше законам, регулирующим гражданские правоотношения в обществе (в частности, /44; 50; 125/). Согласно статье 3 Гражданского кодекса РБ, закон

является нормативным документом более высокого уровня по сравнению с актами Министерства финансов, устанавливающими методики бухгалтерского учета на предприятиях. Кроме того, нормы гражданского права, содержащиеся в других законах (в т.ч. и в законе РФ «О бухгалтерском учете и отчетности»), должны соответствовать Гражданскому кодексу. Однако в нашей стране существует и иная точка зрения, основывающаяся на самостоятельности бухгалтерского законодательства от норм гражданского права. В частности, С. Коротаев /160/ считает, что «не надо смешивать нормы гражданского законодательства с нормами, установленными законодательством по бухгалтерскому учету», хотя, как показано выше, это не соответствует действительности.

В Российской Федерации влияние права на учет выразилось путем создания четырехуровневой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета /39; 222, с.12-14/: федеральные законы, Указы президента РФ, постановления Правительства РФ на первом уровне; учетные стандарты, устанавливающие правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам на втором уровне; инструкции, рекомендации, методические указания на третьем уровне; рабочие документы, формирующие учетную политику предприятия в методическом и организационном вопросах на четвертом уровне. При этом изначально после введения в России в действие с 1 января 1995 г. нового Гражданского кодекса Министерством финансов РФ было определено (например, приказ Минфина РФ от 29.07.95 г. №81 «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса Российской Федерации» /37/), что на всех четырех уровнях нормативные документы по бухгалтерскому учету должны соответствовать по своему содержанию условиям Гражданского кодекса РФ. Тем не менее отдельные нормативные документы по бухгалтерскому учету в Российской Федерации не в полной мере соответствуют требованиям Гражданского кодекса РФ (см. главы 3 и 4 настоящей диссертации).

В Российской Федерации вплоть до настоящего времени дебатировались вопросы, связанные с местом и ролью учетных норм в общей системе права. Так, В.С. Мартемьянов полагает, что правовое регулирование бухгалтерского учета является составной частью хозяйственного права /268, с.291-410/. Ю.А. Тихомиров считает, что идет процесс становления новой отрасли – информационного права /259, с.339/. Я.В. Соколов вообще полагает, что должна сформироваться отдельная отрасль – бухгалтерское право /246, с.25/. Высказываются также суждения о том, что бухгалтерский учет обслуживает финансовые отношения и потому входит в систему финансового права. На мой взгляд, место бухгалтерского законодательства в системе гражданского и налогового можно определить следующим образом. Гражданское законодательство применяется для установления имущественных отношений между субъектами хозяйствования. Налоговое законодательство, которое не

является самодостаточным, представляет собой вторичный уровень регулирования по отношению к гражданскому праву. Опираясь на гражданско-правовые нормы для установления обстоятельств хозяйственной деятельности, налоговое законодательство определяет, какие из этих обстоятельств имеют значение для налогообложения, и закрепляет правила их обобщения (группировки) для определения объектов налогообложения и сумм налогов. Учетное регулирование является вторичным как по отношению к гражданско-правовому, так и налоговому. Базируясь на имущественных отношениях в хозяйственной деятельности и налогообложении, законодательство по бухгалтерскому учету устанавливает правила их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Экономическая теория бухгалтерского учета оказалась не готовой к теоретическому обоснованию основ отражения в бухгалтерском учете новых видов имущества и обязательств, поскольку устанавливала только основы отражения материальной составляющей имущества и хозяйственных процессов как объектов бухгалтерского учета (см. раздел 2.2 настоящего исследования). То есть оказалось, что без учета правовой природы имущества (которое могло находиться на предприятии как по праву собственности, так и на других правах) и правовой природы сделок невозможно создать полноценные методики бухгалтерского учета обязательств как составных частей хозяйственной деятельности. А сделка, как объект бухгалтерского учета, не рассматривалась в нашей стране с конца XIX века. Как результат, в республике в настоящее время одна и та же хозяйственная операция в различных источниках специальной литературы, в действующих методиках по учету может отражаться несколькими вариантами учета (см. главы 3 и 4 настоящего исследования). Один и тот же объект имущества по одной сделке может отражаться одновременно и одинаково в активах нескольких предприятий без учета имущественных прав на него (см., например, раздел 4.3 настоящего исследования). Без учета действующего гражданского законодательства в республике создаются методики учета исполнения имущественных обязательств, часто в результате простого копирования действующих в Российской Федерации методик (раздел 4.2). Как результат, многие методики по бухгалтерскому учету противоречат имеющимся нормам гражданского права, поскольку не учитывают всех особенностей сделки у каждой из сторон сделки, а также описывают методику учета исполнения обязательства по договору только одной стороной сделки без учета исполнения обязательства второй стороной. Кроме того, методики описывают учет исполнения обязательства не в полном объеме, т.е. не исходят из всех возможных хозяйственных операций при исполнении конкретного вида обязательства. Например, по договору комиссии в большинстве предлагаемых методиках отражается только сделка на реализацию товаров (раздел 4.3), тогда как комиссия может предполагать и обратную сделку – приобретение товаров для комитента. В методиках отражается учет только комиссионного

вознаграждения, тогда как комиссионер имеет право получить и вознаграждение за ручательство исполнения сделки третьим лицом - вознаграждение за делькредере.

Одними из первых работ, касающихся влияния гражданско-правовых отношений на содержание бухгалтерского учета в нашей стране, были работы И.Н. Ковалевича (/149-155/ и другие работы, всего более 200 статей, опубликованных в 1993-1998 г.г. в «Национальной экономической газете»). В частности, И.Н. Ковалевичем была досконально изучена юридическая сторона мены /152/, совместной деятельности /136, 149, 150, 151, 154/, лизинга /153/ и ряда других обязательств. Им были разработаны полные и совершенные методики учета совместной деятельности и мены с точки зрения гражданского права на дату их разработки, не имевшие аналогов на постсоветском пространстве, не потерявшие актуальность вследствие введения в действие с 1 июля 1999 г. на территории страны нового Гражданского кодекса РБ. Однако работы И.Н. Ковалевича в большей степени носили практический и фрагментарный характер, касались лишь некоторых видов обязательств и не устанавливали общих теоретических основ отражения любых видов обязательств из Гражданского кодекса РБ в бухгалтерском учете. Кроме того, работы И.Н. Ковалевича не давали ответа на такие теоретические и прикладные, практические вопросы, как, например, в каких случаях при аренде, переработке давальческого сырья и в других видах обязательств полученное арендатором, переработчиком и т.п. сторонами сделки имущество должно отражаться на забалансовых счетах, а в каких – на балансовых; отражается ли имущество предприятия только на балансовых счетах или же оно отражается на балансовых и забалансовых счетах; какие общие методологические принципы, конкретные методы необходимо использовать для отражения в бухгалтерском учете любого вида гражданско-правового обязательства. Первыми работами на постсоветском пространстве, в которых предпринята попытка разработать теоретические основы теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) и снять сложившееся историческое противоречие между юридической теорией и экономической теорией бухгалтерского учета, явились работы автора настоящего исследования /87, 104, 107, 108, 109, 110/, основные положения которых включены в настоящее исследование.

Таким образом, хозяйственная деятельность предприятия, являясь предметом бухгалтерского учета, связана также с осуществлением имущественных обязательств, приводящих к возникновению, изменению и прекращению имущественных прав, т.е. одновременно является и предметом гражданского права. Поэтому без учета гражданско-правовых отношений невозможно дать однозначного определения многих категорий (понятий), которыми оперирует бухгалтерский учет, таких, например, как предмет и метод бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета и других. Необходимость развития теории бухгалтерского учета с учетом новых знаний

и новых подходов подчеркивалась в работах таких российских ученых, как Я.В. Соколова /247, 248, 249, 251/, Я.В. Соколова и В.В. Патрова /250/, В.Д. Новодворского и А.Н. Хорина /184, 185, 186, 187/.

Без учета гражданско-правовой стороны хозяйственной деятельности предприятий невозможно разработать теоретические основы отражения в бухгалтерском учете исполнения обязательств (сделок) в современных условиях. Без этого бухгалтерский учет как наука будет неполноценен, поскольку хозяйственные операции, которые совершаются при исполнении обязательства, будут отражены в бухгалтерском учете неправильно. Следовательно, такая теория бухгалтерского учета будет не в состоянии устанавливать «основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, адекватные современному уровню» /145, с.3/.

Как было сказано ранее, теория бухгалтерского учета является наукой о предмете, методе, технике, формах и организации бухгалтерского учета. Наименьшие расхождения во взглядах ученых касаются техники, форм и в какой-то степени организации бухгалтерского учета, наибольшие расхождения в теоретических взглядах у ученых и специалистов наблюдаются в отношении предмета, объектов и метода бухгалтерского учета. Отраслевые виды учета отличаются в первую очередь спецификой формирования издержек или затрат по основному виду деятельности. Поэтому, наибольшие расхождения в отраслевых видах учета наблюдаются в отношении методик учета отдельных видов обязательств (сделок), из которых складывается основной хозяйственный процесс (определяющий отраслевую принадлежность предприятия), хотя именно что и объединяет отраслевые виды учета, так это общность видов гражданско-правовых сделок независимо от отраслевой принадлежности и форм собственности согласно Гражданского кодекса РФ. С целью разрешения указанных выше противоречий в теории бухгалтерского учета и в отраслевых видах учета мы посчитали наиболее целесообразным выделение учения именно о предмете, объектах, методе, методологии и методиках учета сделок в отдельный раздел теории бухгалтерского учета - теорию бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок). Это связано с тем, что именно предмет, объекты, метод, методология и методики учета подвержены значительному воздействию гражданского права по сравнению с техникой, формой и организацией бухгалтерского учета. На последние (технику, формы и организацию учета) воздействие гражданского права минимально. Таким образом, теория бухгалтерского учета является составной частью бухгалтерского учета как науки, включает в себя часть теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) и часть отраслевых видов учета и изучает предмет, объекты, метод бухгалтерского учета, методологию и методики учета сделок сквозь призму гражданско-правовых отношений предприятия. Следовательно, в рамках выделения из бухгалтерского учета как науки теории бухгалтерского учета имущественных

обязательств (сделок) за теорией бухгалтерского учета остается изучение задач бухгалтерского учета, техники, форм и организации бухгалтерского учета (см. рис.1.1). Отраслевые виды учета в связи с этим призваны изучать особенности применения и отражения в учете отдельных видов имущества, долгов и обязательств (сделок) на предприятиях, связанных с их отраслевой спецификой (например, в торговле – особенности розничной и оптовой купли-продажи и поставки, комиссии, консигнации, поручения и т.п; в строительстве – особенности поставки, подряда, оптовой купли-продажи и т.п.).

Исходя из вышеизложенного, объектом настоящего исследования явилась хозяйственная деятельность предприятия как совокупность имущественных сделок (обязательств), возникающие и прекращающиеся имущественные права (право собственности, вещное право), имущество предприятия как совокупность материальных активов и имущественных обязательственных и необязательственных прав, долги (обязательства) предприятия. Предметом исследования явилась теория, методология и методики бухгалтерского учета как составные части теории бухгалтерского учета имущественных обязательств.

Таким образом, мною выдвинута гипотеза о влиянии гражданского права, и в первую очередь правоотношений собственности, на объекты, предмет, метод, на принципы методологии и методики бухгалтерского учета. Следует отметить, что, как указывалось ранее, влияние гражданско-правовых отношений на теорию бухгалтерского учета никем из авторов не оспаривается. Однако к большому сожалению, дальше констатации этого факта авторы не пошли, так и не доказав и не показав такого влияния ни в теоретических разработках, ни на практике.

Исследование проблем теории бухгалтерского учета традиционно происходит в следующей последовательности /145, 177, 178, 179, 195/. Вначале дается общая характеристика хозяйственного учета с выделением особенностей бухгалтерского учета и его роли в системе управления предприятием. Далее рассматривается предмет бухгалтерского учета и его раскрытие через объекты бухгалтерского учета. В конце рассматривается сущность метода бухгалтерского учета, посредством которого отражаются в бухгалтерском учете объекты учета, и составляющие элементы метода бухгалтерского учета. Техника, формы и организация рассматриваются в конце с точки зрения их содействия построению бухгалтерского учета на уровне, соответствующем современным требованиям.

По нашему мнению, сердцевиной теории бухгалтерского учета являются именно объекты бухгалтерского учета. Установив сущность объектов бухгалтерского учета, можно придти к пониманию предмета бухгалтерского учета (предмет раскрывается через объекты) и дать характеристику методу бухгалтерского учета и его составным элементам. Тем самым создается основа для последующего выявления особенностей бухгалтерского учета и его места в системе хозяйственного учета и в системе управления предприятием. Поэтому

рассмотрение проблем теории бухгалтерского учета следует начинать с установления сущности объектов бухгалтерского учета. Для этого необходимо исследовать с использованием законов и категорий логики научного системного познания, методологии диалектики возникающие и прекращающиеся в процессе хозяйственной деятельности предприятия имущественные права и обязательства, и установить, каким образом эти права и обязательства влияют или не влияют на состав имущества, в частности, выяснить, являются ли обязательства предприятия (его долги, или пассивы) частью имущества или нет. После этого следует определить состав имущества предприятия, его обязательств (долгов) и их классификацию с точки зрения гражданско-правовых отношений собственности.

Далее необходимо установить, входят ли в состав объектов бухгалтерского учета хозяйственные операции, хозяйственные процессы или имущественные сделки и если входят, то какие.

В обязательном порядке следует доказать вхождение либо не вхождение в состав объектов учета имущественных обязательств (сделок). В случае отрицательного результата, если окажется, что сделка не является объектом учета, прекратить дальнейшее исследование. Определив состав объектов бухгалтерского учета, можно синтезировать определение понятия предмета бухгалтерского учета.

Изучив состав элементов метода бухгалтерского учета, следует доказать их достаточность либо недостаточность для отражения объектов учета и при недостаточности обосновать введение новых элементов, раскрыть их сущность и формализовать их определения, равно как и формализовать определения ряда других элементов метода с экономико-правовой точки зрения.

Проанализировав состав объектов бухгалтерского учета с экономико-правовой точки зрения, следует разработать новую классификацию счетов бухгалтерского учета как основу возможной реформы «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия» с точки зрения уменьшения количества счетов. На основании анализа существующей методологии бухгалтерского учета в республике необходимо синтезировать основные методологические принципы учета новых объектов с точки зрения устранения имеющихся недостатков методологии. Установив возникающие и прекращающиеся у предприятия имущественные права и обязательства по каждому виду сделок из Гражданского кодекса, следует разработать основы методик отражения в бухгалтерском учете имущественных обязательств, т.е. основ построения теоретических информационных бухгалтерско-правовых моделей исполнения имущественных обязательств предприятием как следствия применения основ системного анализа в диссертационном исследовании.

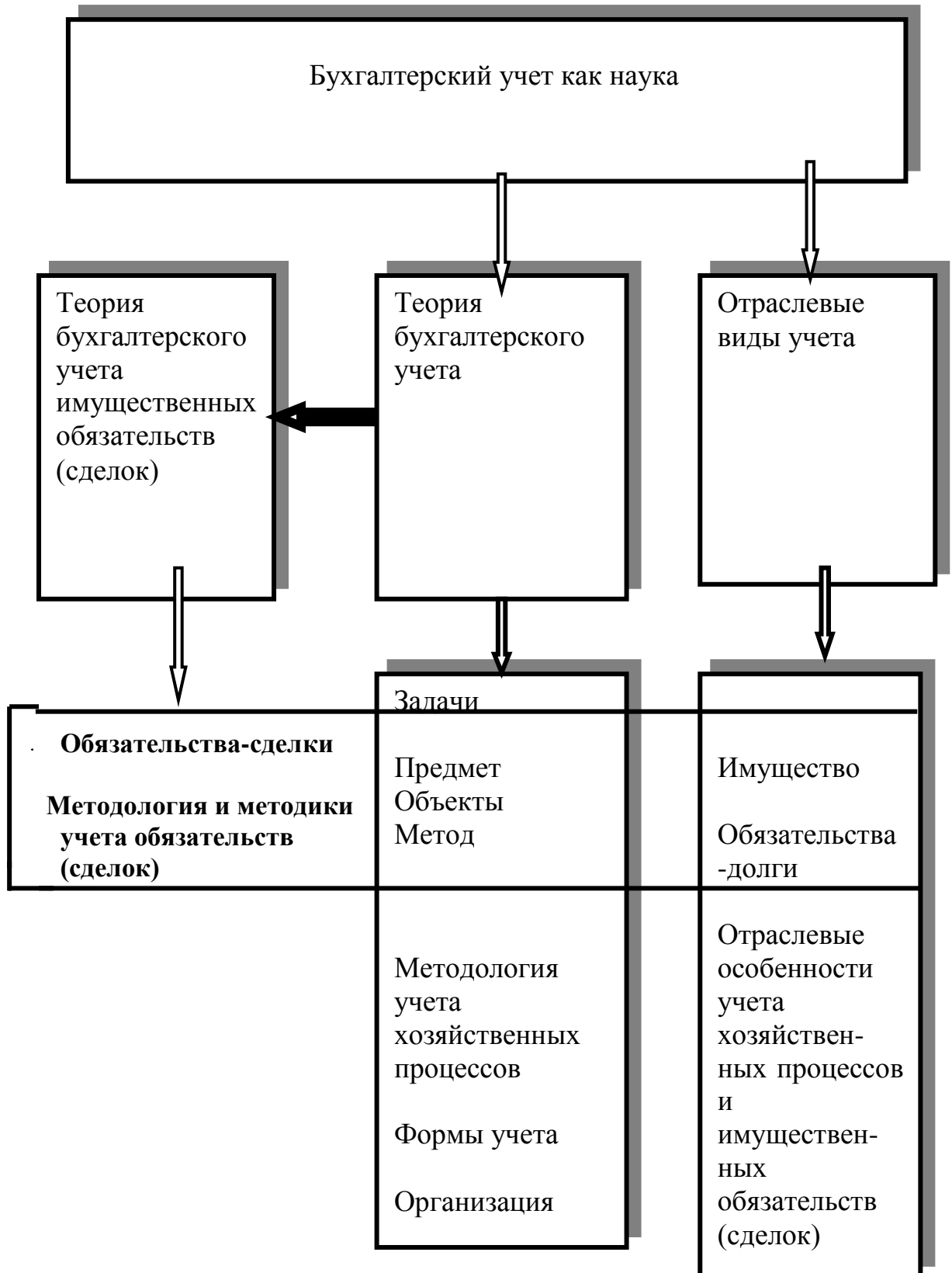


Рис. 1.1. Взаимосвязь между теорией бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок), теорией бухгалтерского учета и отраслевыми видами учета

Подтверждение правильности выдвинутой гипотезы проведенным исследованием приведет к созданию совокупности обобщенных экономико-правовых положений в виде теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок).

Рассмотрим основные результаты проведенного нами исследования.

1.2. Имущество предприятия, его сущность и структура

В специальной литературе существуют различные точки зрения на объекты бухгалтерского учета. Для того чтобы установить тенденции развития представлений о сущности объектов бухгалтерского учета, рассмотрим устоявшиеся взгляды ученых-экономистов и практиков и их изменение за последние несколько десятилетий. Следует сразу заметить, что гражданско-правовой аспект как объектов бухгалтерского учета, так и иных составляющих теории бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) учеными-экономистами в нашей стране (да и в России то же) практически не рассматривался.

Вместе с тем в самом начале изложения результатов исследования хотелось бы сразу указать на несколько серьезных современных заблуждений экономистов. Так как характерной особенностью **бухгалтерского учета** является отражение информации о **состоянии и движении имущества и обязательств организации в денежном выражении** (статья 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»), то почему-то считается, что денежная оценка имущества и обязательств является характерной чертой только бухгалтерского учета и не имеет никакого отношения к гражданскому праву. Однако это не так. Во-первых, согласно статье 11 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», «обязательства (в данном случае – долги организации. - Прим. Автора) оцениваются в денежном выражении на **основании цены, указанной в договоре**». Цена же, согласно статье 394 ГК РБ, является одним из существенных условий договора-сделки. Следовательно, именно цена договора и определит сумму долга (или источника хозяйственных средств согласно существующей теории бухгалтерского учета), подлежащую отражению в бухгалтерском учете. Во-вторых, согласно статье 11 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования произведенных расходов на его покупку, что и составляет в итоге фактическую себестоимость имущества. Цену таких отдельных расходов и определяет конкретный договор. Так, например, если согласно одной сделке купли-продажи покупатель приобретает имущество по цене 100 рублей, а согласно другой сделке перевозки покупатель как отправитель оплачивает перевозчику цену в 50 рублей за перевозку приобретенного имущества, то фактическая себестоимость приобретенного имущества составит 150 рублей (100 + 50). А это означает, что

фактическая себестоимость имущества покупателем, приобретенного за плату, будет состоять из суммы цен двух вышеназванных договоров, при этом одновременно в учете покупатель должен будет отразить и обязательства (долги) на ту же сумму в 150 рублей. В учете же продавца и перевозчика сумма выручки (имущественное право требования) согласно условиям сделки составит соответственно 100 рублей и 50 рублей.

Объектом гражданских прав по гражданскому законодательству (статья 128 ГК РФ) является также и **имущество предприятия** (организации), которое является одновременно и объектом бухгалтерского учета. При этом имущество и обязательства предприятия как объект гражданских прав и как объект бухгалтерского учета оцениваются в одном и том же денежном измерителе и в одной и той же цене (сумме). Следовательно, **имущество и обязательства предприятия (организации) в денежном измерении** являются объектами одновременно двух наук: и бухгалтерского учета, и гражданского права. Просто каждая из наук изучает эти объекты со своей стороны. Гражданское право устанавливает основания возникновения и порядок осуществления права собственности и других вещных прав, прав на результаты интеллектуальной собственности и других имущественных прав (статья 1 ГК РФ) на имущество предприятия в договорах (статья 390 ГК РФ). Бухгалтерский же учет отражает в документах последствия исполнения условий конкретного договора, т.е. учитывает сделку, состоящую из отдельных хозяйственных операций (статья 2 Закона РФ «О бухгалтерском учете и отчетности»), следствием чего является движение и новое состояние имущества и обязательств организации, отражаемое в учете. (Сделка – это действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей согласно статье 154 ГК РФ). Таким образом, оценка имущества и обязательств предприятия (организации) в денежном измерении – это если и существенная особенность бухгалтерского учета по сравнению с другими науками (например, физикой или математикой), но не особенность в отношении гражданского права. Следовательно, **не может быть правильного бухгалтерского учета** имущества, обязанностей предприятия и хозяйственных операций **без учета возникновения, изменения и прекращения имущественных прав.**

Вторым большим заблуждением экономистов является то, что цена является чисто экономическим творением, т.е. появляется в результате осознанных действий экономистов по формированию цены в соответствии с установленным чисто экономическим механизмом: на основании суммы плановых затрат в пределах установленного законодательством перечня, уплачиваемых в бюджет налогов по налоговому законодательству и суммы прибыли с учетом конъюнктуры рынка. Однако это не совсем так. Согласно статье 394 ГК РФ, цена по сделке есть результат соглашения сторон. Поскольку сделки могут быть как минимум двусторонними, то до **момента появления второй стороны** по сделке **нет и цены сделки.** Несомненно, что в основе цены

сделки лежат именно экономические обоснования с точки зрения ее экономической целесообразности, однако цена сделки может как совпадать с предложением цены (основанном на расчетах экономистов), так и отклоняться от нее. Например, цена предложения по продаже имущества предприятия может быть и 90 рублей, и 120 рублей, тогда как цена сделки согласно условиям договора, как указывалось в приведенном раньше примере, составляет 100 рублей. Следовательно, себестоимость имущества и цена обязательств предприятия (организации) в контексте статьи 11 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» формируется именно на основе цены сделки, согласованной обеими сторонами в договоре. Таким образом, налицо связь между правовыми условиями сделки и ее экономическими последствиями в виде стоимостной оценки имущества и обязательств в т.ч. и выручки у второй стороны по сделке. А это означает, что **нельзя рассматривать экономические процессы формирования стоимости в процессе хозяйственной деятельности в отрыве от гражданско-правовых имущественных отношений при исполнении сделки: без сделки нет цены и, следовательно, нет стоимости (!)**.

Изучение механизма формирования стоимости имущества и обязательств в экономических науках вне рамок гражданско-правовых отношений предприятия (организации) прежде всего связано с полным отсутствием таковых отношений в период создания существующей теории бухгалтерского учета в нашей стране (период 1918 – 1991г.г.). На это в частности, указывает В.Г. Макаров (1983г.) /177, с.41/: «промышленное предприятие располагает такими средствами, как здания, машины, инструменты, материалы, денежные средства и др. Все это оно получает из различных источников – из общегосударственного фонда, из банков, от других предприятий или организаций, в виде прибыли и т.д.» И далее В.Г. Макаров указывает конкретные источники получения имущества предприятия /177, с.45/: «Предприятия прежде всего получают (заметьте, **получают** в порядке перераспределения имущества у одного собственника, а **не приобретают** за деньги в системе товарно-денежных отношений предприятий - зам. автора диссертации) средства на весь период своего существования из общегосударственного фонда (государственные) или от своих членов (кооперативно-колхозные). Часть средств им предоставляется во временное пользование – от банков, других предприятий или организаций». И еще несколько высказываний В.Г. Макарова, подтверждающих высказанную нами точку зрения: «Собственные средства предоставляются предприятию, как правило, на весь период его деятельности и закрепляются за ним. Однако **собственником** средств, как и **собственником** самих предприятий, остается **социалистическое государство**. Уставный фонд представляет собой средства, **выделенные** предприятию при его организации из **общегосударственного фонда** /177, с.46/. ... Для выполнения плана хозрасчетное предприятие **наделяется** собственными средствами» /177, с.36/. Как видно из приведенных

цитат, нигде не указывает на приобретение имущества в результате исполнения договоров, а лишь говорит о получении имущества предприятием от его собственника – государства.

Уже после получения независимости нашей страной и некоторым расширением сферы гражданско-правовых отношений белорусские ученые И.Е. Тишков и соавторы (1996 г.) /46, с.36-37;81/ напишут: «основные средства поступают на предприятия в эксплуатацию в результате капитальных вложений; приобретения за плату у других предприятий и лиц; получения от других предприятий и лиц безвозмездно; субсидирования правительственным органом; внесения учредителями в счет их взносов в уставный фонд предприятия; оприходования излишков основных средств, выявленных инвентаризацией; получения от других цехов своего предприятия (внутреннее перемещение)». Как видно из приведенной цитаты, имущество в условиях товарно-денежных отношений поступает на предприятие не только в порядке перераспределения имущества собственником (государством) между принадлежащими ему субъектами хозяйствования, но и в результате сделок гражданско-правового характера, хотя авторы конкретно не называют этих сделок и не всегда учитывают их особенности при последующем отражении в бухгалтерском учете.

Н.И Ладутько с соавторами несколько позже (в 1999 г.) /165, с.114/ указывают в отношении основных средств те же источники поступлений, что и И.Е. Тишков с соавторами, и только в отношении поступления основных средств в результате их внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия указывают, что это делается по договоренности сторон. Вместе с тем авторы расширяют перечень методик как способа отражения в учете отдельных видов гражданско-правовых сделок, прямо указывая, что взаимоотношения сторон регулируются договором (например, в отношении сделки текущей аренды) /165, с.149-150/ и даже указывая отдельные условия таких сделок, правда, без анализа влияния таких условий на особенности методик бухгалтерского учета. Следовательно, развитие товарно-денежных отношений в настоящее время основывается на осуществлении сделок гражданско-правового характера (на наш взгляд, товарно-денежные отношения – это реализация имущественных отношений собственности через гражданско-правовые сделки), и без учета имущественных отношений между субъектами хозяйствования – контрагентами по сделке – невозможно правильно отразить в бухгалтерском учете существующие товарно-денежные отношения предприятий (организаций).

Поскольку именно гражданско-правовой аспект теории бухгалтерского учета и представляет собой новизну данной диссертации, то приведенные ниже в данном разделе, в других разделах главы 1 и в главе 2 точки зрения и рассуждения ученых-экономистов по отдельным составляющим теории бухгалтерского учета представляют собой иной – чисто экономический - подход к рассматриваемым проблемам. Поэтому, с точки

зрения и рассуждения экономистов, а также полемика между представителями различных направлений и школ приведены, **в большей степени, для иллюстрации** устойчивости сложившихся чисто экономических подходов и практически полного отсутствия какого-либо влияния гражданско-правовых отношений на составные части теории бухгалтерского учета в нашей стране на протяжении достаточно длительного периода времени, **чем** как исходная база для дальнейшего развития юридического подхода к теории бухгалтерского учета. Однако вернемся к объектам бухгалтерского учета.

Существующие подходы ученых и практиков Беларуси по вопросу состава объектов бухгалтерского учета можно условно разделить на два периода: до принятия Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (середина 1994 г.) и после принятия Закона. В России аналогично можно также выделить два периода: до принятия федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» (ноябрь 1996 г.) и после введения в действие данного закона. В Беларуси в период до середины 2001 г. объекты бухгалтерского учета законодательно были установлены статьей 3 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (введенного с 1 января 1995 г.) и включали в себя имущество предприятий в виде различных средств (активы) и источников их формирования. С точки зрения закона, объектом бухгалтерского учета являлось только имущество предприятия, а хозяйственные операции (как и хозяйственные процессы) объектом учета не являлись (они представляли собой лишь форму изменения стоимости хозяйственных средств и их источников). Таким образом, была возведена в ранг закона точка зрения ученых, формировавшая в нашей стране в первую четверть XX века, когда основным объектом бухгалтерского учета рассматривалось имущество предприятия, состоящее из хозяйственных средств и источников их формирования. Такая классификация имущества предприятия была введена в хозяйственный оборот Н.С. Лунским /180, с.490 (комментарий В.Ф. Паляя)/, получила всеобщее признание в 20-30-е годы и сохранила свою актуальность практически в неизменном виде вплоть до настоящего времени. (Как будет показано ниже, основные дебаты в среде ученых касались в основном включения или не включения в состав объектов учета хозяйственных операций или хозяйственных процессов).

В России во исполнение программы по переходу на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности статьей 1 (п.2) Федерального закона «О бухгалтерском учете» /30/ (1996 г.) были законодательно установлены в качестве объектов бухгалтерского учета имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Состав объектов (кроме операций) был позаимствован из Международного стандарта по учету и отчетности №5 «Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности» (п.п.10-16). Вплоть до принятия Федерального закона состав объектов бухгалтерского

учета в России был идентичен составу в Беларуси (например, точка зрения Е.П. Козловой, Н.В.Парашутина, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галаниной /158, с.5/ в 1995 г.: объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные средства и их источники, а также хозяйственные процессы и их результаты. З.В. Кирьянова /145, с.17/ (1995 г.) под объектами бухгалтерского учета понимает «имущество предприятия, его обязательства, источники формирования этого имущества (собственные, заемные и др.), хозяйственные операции»).

После принятия закона состав объектов в специальной литературе стал идентичен составу статьи 1 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» (например, точка зрения П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевича, Н.П.Кондракова, В.Д.Новодворского, В.Ф.Паляя, А.Д.Шеремета, Л.З.Шнейдмана /126, с.8/ в 1999 г. как вольная интерпретация, позволительная только маститым ученым в отношении терминологии статьи 1 Федерального закона: объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, собственный капитал, задолженность других организаций и обязательства сторонним организациям и физическим лицам, хозяйственные операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств). Следует отметить, что такое резкое изменение во взглядах на состав объектов (пассивы перестали у ряда авторов рассматриваться как часть имущества) в России не сопровождалось бурной полемикой в специальной литературе, а было принято как должное согласно требованию вышеупомянутого Федерального закона. Иногда высказываются отдельные точки зрения на объекты учета, отличные от установленных Федеральным законом. Так, Е.И. Арефкина /222, с.77-81/ (1999 г.) выделяет две группы объектов: объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность и объекты, составляющие хозяйственную деятельность. К первой группе, по ее мнению, относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй – хозяйственные процессы (процессы заготовления сырья и материалов, производства, реализации), но никак не хозяйственные операции. Но и после принятия Федерального закона отдельные специалисты отождествляют обязательства (т.е. долги предприятия) как источники средств. Так, Е.Б. Пошерстник и М.С. Мейксин /221, с.24-32/ (1999 г.) рассматривают в качестве объектов учета объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия (имущество, в т.ч. хозяйственные средства, функционирующий капитал, и обязательства организации, т.е. источники формирования ее имущества), и объекты, составляющие хозяйственную деятельность предприятия, т.е. хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников их формирования.

В Беларуси в этот период (1996-2003 г.г.) вообще никаких крупных дебатов по вопросу состава объектов учета не велось. Авторы только уточняли определения и состав отдельных составляющих объектов учета, ни сколько не расходясь в главном: объектами учета являются отдельные составляющие имущества: средства (активы) и источники их формирования (пассивы). Так, М.А. Снитко /243, с.19/ (1996 г.) под объектами бухгалтерского учета понимает

имущество предприятия (как совокупность хозяйственных средств и источников их образования). Н.С. Стражева /255, с.25/ (1998 г.) считает, что «объектами бухгалтерского учета являются средства (активы) и источники их формирования (пассивы), которые составляют имущество предприятия». Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.10/ (1999 г.) под объектом бухгалтерского учета понимают каждое из слагаемых активов (различных средств) и пассивов (источников их формирования). При этом хозяйственные операции объектом бухгалтерского учета у Н.И. Ладутько и соавторов не являются. П.Я.Папковская /211, с.15/ (2000 г.) объектами бухгалтерского учета считает хозяйственные средства (активы), источники формирования средств и хозяйственные процессы, а хозяйственные операции в качестве объектов бухгалтерского учета не рассматривает. Аналогичную точку зрения она высказывает и в своей работе по теории бухгалтерского учета в 2002 г.

После принятия в 2001 г. в Беларуси новой редакции Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (на 90% переписанного из аналогичного российского), из текста закона вообще была убрана статья, содержащая перечень объектов учета. Но это ни в коей мере, как было показано выше на примере П.Я.Папковской, не повлияло на состав объектов учета у белорусских авторов.

Невозможно определить состав объектов бухгалтерского учета, не установив, что же являлось обоснованием такого состава объектов у различных авторов. Следует сразу же отметить, что какой-либо достаточно убедительной доказательной базы состава объектов бухгалтерского учета ни в Беларуси, ни в России ни одним из современных авторов не представлено (в основном для работ характерно простое перечисление объектов), равно как нет прямых доказательств и в работах классиков бухгалтерского учета бывшего СССР. Как нами указывалось выше, все работы в части состава объектов учета в СССР основываются на точке зрения Н.С. Лунского.

Так, В.Г. Макаров /177, с.35/ понимает под объектами бухгалтерского учета «материальные и денежные ценности, которыми располагает предприятие, его юридические отношения с другими предприятиями, организациями и учреждениями, а также те хозяйственные операции, в результате которых эти ценности и отношения изменяются. Материальные и денежные ценности и юридические отношения представляют собой хозяйственные средства, используемые предприятием для осуществления своей деятельности, а хозяйственные операции составляют те хозяйственные процессы, которые представляют собой содержание хозяйственной деятельности». В.Г. Макаров указывает также на недопустимость точки зрения, согласно которой объектами бухгалтерского учета являются те хозяйственные организации, деятельность которых учет отражает; это связано с тем, что объектами бухгалтерского учета является то, что он отражает, а не то, где он применяется.

С. Шульман с соавторами /258, с.24-25/ под объектами бухгалтерского учета понимают состав хозяйственных средств, источники их формирования и хозяйственные процессы, связанные с ними затраты и финансовые результаты.

Г.И. Моисеенко /179, с.24/ в качестве объектов бухгалтерского учета рассматривает хозяйственные средства (классифицируемые по видам на основные, оборотные и отвлеченные, и по источникам – на собственные и заемные (привлеченные), и хозяйственные процессы.

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /195, с.46/ под объектами бухгалтерского учета понимают хозяйственные средства по их роли (основные, оборотные, отвлеченные) и по источникам образования и поступления (закрепленные или собственные, и привлеченные или заемные), и хозяйственные процессы. Кроме того, авторы отдельно выделяют в качестве объекта бухгалтерского учета завершенную хозяйственную операцию.

Таким образом, из вышеизложенного следует, что объектами бухгалтерского учета у различных авторов являются хозяйственные средства предприятий, имущество предприятий и обязательства, а также источники хозяйственных средств, хозяйственные процессы и (или) и хозяйственные операции. При этом даже в условиях разделения имущества и обязательств обязательства отождествляются с источниками хозяйственных средств.

Для того, чтобы определить состав объектов бухгалтерского учета и для того, чтобы определить проблемы, возникающие в бухгалтерском учете при отражении хозяйственных операций, связанных с изменением имущественных прав, необходимо определить понятие имущества предприятия, имущественных прав и хозяйственных операций, вызывающих изменение в составе имущества предприятия и изменение его имущественных прав.

Прежде всего, определим сущность имущества предприятия.

Понятие имущества предприятия (организации) неотделимо от понятия самого предприятия (организации).

В соответствии со статьей 1 Закона РБ «О предпринимательстве в Республике Беларусь», предпринимательская деятельность в Республике Беларусь может осуществляться как в виде индивидуальной трудовой деятельности, так и в различных организационно-правовых формах юридических лиц (предприятий).

Согласно статье 44 ГК РБ, юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, несет самостоятельную ответственность по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, исполнять обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридическими лицами являются организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и (или) распределяющие полученную прибыль между участниками – так называемые

коммерческие организации, либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками, т.е. некоммерческие организации (статья 46 ГК РБ).

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов и унитарных предприятий (статья 46 ГК РБ).

Предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности (статья 132 ГК РБ).

Однако ни действующее законодательство, ни различные авторы не дают четкого определения имущества предприятия, и вплоть до настоящего времени данный вопрос не разрешен.

Одной из первых работ, в которой была затронута проблема понятия имущества предприятия и его состава, был «Трактат о счетах и записях» итальянского математика Луки Пачоли, изданный им в 1496 г. /215/. В своем трактате Л. Пачоли изложил исходные положения юридической теории бухгалтерского учета, оказавшей огромное влияние на все последующее развитие бухгалтерского учета как науки. Под имуществом Л. Пачоли понимает инвентарь, который у него состоит из денежных средств и товаров, а также недвижимого имущества и дебиторской задолженности /215, глава 3/. Следует отметить, что у Л. Пачоли не разделяется собственность купца как субъекта хозяйствования и как физического лица, т.е. все его имущество (и как предприятия, и как физического лица) отражается на счетах бухгалтерского учета вместе.

Классификацию имущества /215, глава 3/ Л. Пачоли осуществлял в той последовательности, которая была обусловлена степенью защиты имущества от возможных утрат, т.е. с чисто практической точки зрения (на первом месте наличные денежные средства, далее – драгоценности, личное имущество, товары дома и на складах, недвижимость, земля, дебиторская задолженность и т.п.). В дальнейшем в науке о бухгалтерском учете появился экономический подход, согласно которому имущество будут располагать по степени возрастающей или убывающей ликвидности.

«Совокупность настоящего твоего имущества» Л. Пачоли называет капиталом /215, глава 12, с.50/, который отражается всегда верителем (кредитором). Фактически капитал у Л. Пачоли состоял из имущества, по которому у собственника не было кредиторской задолженности /215, глава 12, с. 50–54/. Размер капитала ежегодно уточнялся на сумму прибыли либо убытков купца, т.е. на то имущество, на которое отсутствовала кредиторская задолженность.

Для научной школы бухгалтерского учета, сформировавшейся в Беларуси как бывшей составной части СССР, как и для научных школ государств СНГ, характерен балансовый подход к определению состава имущества и его классификации.

Согласно ему, под имуществом понимаются хозяйственные средства, принадлежащие предприятию, которые классифицируются по двум основным критериям: по их видам, составу и размещению и по источникам формирования и целевому назначению, что и обеспечивает равенство итогов (валюты) актива и пассива баланса. Такая классификация имущества предприятия, как мы указывали ранее, была введена в хозяйственный оборот Н.С. Лунским /180, с.490 (комментарий В.Ф. Паляя)/, получила всеобщее признание в период борьбы с пережитками прошлого в 20-30-е годы и сохранила свою актуальность вплоть до настоящего времени.

Следует заметить, что существенных различий в определении понятия имущества предприятия и его классификации у специалистов бухгалтерского учета на постсоветском пространстве нет, а несущественные отличия связаны главным образом со временем написания их научных работ. Условно их можно разделить на три большие группы:

написанные в до перестроечный период (т.е. до 1985 г.) и основывающиеся на экономических представлениях эпохи развитого социализма;

написанные в период перестройки и бурного проникновения научных идей по бухгалтерскому учету из стран с развитой рыночной экономикой, апофеозом осмысления которых явилось принятие в 1991 г. нового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (введенного в действие в республике с 1992 г.);

написанные в период после принятия декларации о государственном суверенитете (т.е. после второй половины 1991 г.), основывающиеся на переосмыслении достижений бухгалтерской науки в предшествующий период и новых идеях из стран Запада, результатом чего явилось принятие закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» и введение его в действие с 1995 года.

Ниже приведены наиболее типичные точки зрения как белорусских, так и зарубежных ученых и специалистов по проблеме имущества предприятия и его структуре.

Белорусские ученые С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк, Б.И. Гаврилов /258, с.32/ используют классификацию хозяйственных средств по двум критериям: по их функциональной роли в процессе воспроизводства и по источникам их формирования и целевому назначению. По их функциональной роли в процессе воспроизводства хозяйственные средства авторы делят на основные, оборотные и внеоборотные (отвлеченные). По источникам их формирования и целевому назначению хозяйственные средства делятся авторами на собственные (закрепленные) и привлеченные (временные). Собственные средства включают в себя средства основной деятельности (уставный фонд, финансирование из бюджета, прибыль) и средства специального назначения (амортизационный фонд, поощрительные и специальные фонды, целевого финансирования). Привлеченные средства включают в себя кредиты (ссуды банка) и обязательства по расчетам

(обязательства перед поставщиками и прочими кредиторами, перед рабочими и служащими по заработной плате, перед профсоюзами и перед бюджетом).

А. К. Марченко и И.М. Барабанов /178, с.38/ подтверждают вышеуказанную точку зрения.

В. Г. Макаров /177, с.35/ дает следующее определение хозяйственных средств: «материальные и денежные ценности и юридические отношения представляют собой хозяйственные средства, используемые предприятием для осуществления своей деятельности». При этом под юридическими отношениями понимаются юридические отношения с другими предприятиями, организациями и учреждениями, которые в процессе хозяйственной деятельности под влиянием хозяйственных операций изменяются. Таким образом, впервые в бухгалтерской литературе в качестве составной части имущества приведены юридические отношения, расшифровку которых автор прямо не дает, но под которыми из дальнейшего изложения материала понимается дебиторская и кредиторская задолженность, т.е. юридические обязательства предприятия другим субъектам хозяйствования.

В.Г. Макаров классифицирует хозяйственные средства по видам и размещению (средства производства, в т.ч. средства труда и предметы труда; средства в сфере обращения, в т.ч. предметы обращения, денежные средства, средства в расчетах, средства, обслуживающие обращение; средства непромышленной сферы) и по источникам образования и назначению (собственные, заемные, прибыль). При этом в составе источников заемных средств кроме кредитов и кредиторской задолженности он указывает и обязательства к распределению, в т.ч. обязательства по заработной плате, обязательства по социальному страхованию и обязательства перед бюджетом.

М.А. Снитко /243, с.19/ определяет имущество предприятий как совокупность средств, находящихся в распоряжении предприятий и имеющих стоимостную (денежную) оценку. Автор считает основной классификацией средств в бухгалтерском учете по двум признакам: по роли в процессе воспроизводства (по виду) и по источникам образования (по принадлежности). При этом первая классификация дает ответ на вопрос – в качестве чего используется имущество предприятия, какую роль оно играет в деятельности предприятия: орудий труда или предметов труда, как восстанавливаются при использовании. Вторая классификация имущества дает ответ на вопрос – кому они принадлежат и на какую сумму, чьи эти объекты, откуда и за счет каких источников они появились на предприятии. Кроме того, автор подразделяет имущество предприятия по роли в процессе производства на имущество долгосрочного (более одного года) и краткосрочного (до 1 года) пользования, а также по источникам образования на собственные (уставный фонд, прибыль, безвозмездно полученные средства, фонды специального назначения) и заемные (кредиты, займы, задолженность поставщикам, персоналу, бюджету и др. кредиторам). Таким образом, в числе чисто экономических признаков

классификации имущества предприятия автор интуитивно затрагивает и правовой аспект данного вопроса, касаясь вопросов собственности.

В.Г. Гавриленко /130, с.16-18/ в своем словаре представляет позаимствованное у зарубежных авторов определение актива баланса (содержащего, по его мнению, экономическую группировку хозяйственных средств по составу, размещению и использованию в денежной оценке на начало и конец года) как «совокупность имущественных прав (имущества), принадлежащих физическому или юридическому лицу в виде основных средств, нематериальных активов, материальных производственных запасов, денежных средств, финансовых вложений, а также денежных требований к другим физическим и юридическим лицам». Таким образом, имущество по В.Г. Гавриленко состоит из имущественных прав, отождествляемых с имуществом (имущество, как видно из приведенной выше цитаты автора, стоит в скобках после слова «имущественные права»), а также имущественных обязательств – денежных требований. Как будет показано ниже в настоящем исследовании, имущественные права и имущественные обязательства в активе – это одно и то же.

П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман /126, с.480/ указывают, что имущество организации состоит из внеоборотных и оборотных активов (основных и оборотных средств). Внеоборотные активы включают стоимость основных средств, нематериальных активов, незавершенных капитальных вложений и долгосрочных финансовых инвестиций. Оборотные средства включают денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, средства в текущих активах и материальные оборотные средства. По мнению российских ученых, собственные средства количественно приравниваются к собственному капиталу организации, заемные средства включают ссуды, займы, авансы, кредиторскую задолженность. Источником формирования собственных средств (т.е. капитала предприятия) являются уставный, добавочный, резервный капитал, нераспределенная прибыль, использованная на инвестиции, целевые резервные фонды, безвозмездные поступления и правительственные субсидии.

Под капиталом В.Б. Ивашкевич и В.Ф. Палий понимают совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности организации /126, с.479/. Таким образом, в отличие от белорусских ученых, российские ученые оперируют с понятием капитала как необходимого условия существования предприятия и как основного источника средств предприятия. Однако правовые основы классификации источников хозяйственных средств российскими учеными не затрагиваются.

Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина /156, с.5-7/ классифицируют имущество предприятия (у них оно называется

хозяйственными средствами) по видам (основные, нематериальные, текущие, отдельно выделяя денежные средства) и источникам формирования (собственные, заемные, приравненные к собственным).

З.В. Кирьянова /145, с.19/ классифицирует хозяйственные средства (имущество) предприятия на средства и обязательства, а также по составу и размещению (основные средства и прочие внеоборотные активы, запасы и затраты, денежные средства, расчеты и прочие активы) и источникам образования (источники собственных средств, расчеты и прочие пассивы).

Е.Б. Пошерстник и М.С. Мейксин /221, с.24/ рассматривают имущество предприятия с двух сторон: с одной стороны, по составу, с другой – по источникам формирования. По составу и функциональной роли имущество у них состоит из основного и оборотного капитала, а по источникам формирования – собственного и заемного капитала. Основной капитал представляет собой сумму основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений и капитальных вложений. Оборотный капитал складывается из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в текущих расчетах (т.е. обязательств). Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли и целевых (специальных) фондов. Заемный капитал состоит из долгосрочных заемных средств и краткосрочных заемных средств.

Е.И. Арефкина /222, с.77-81/ классифицирует объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность (т.е. хозяйственные средства и их источники) на имущество предприятий в виде материальных и денежных средств и обязательств, в т.ч. внеоборотные активы и оборотные активы. Внеоборотные активы включают в себя основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, финансовые вложения. Оборотные активы у автора состоят из оборотных фондов (сырье, материалы и т.п.) и фондов обращения (предметы обращения, денежные средства и средства в расчетах, отвлеченные средства). Источники собственных средств (также и обязательств у Е.И. Арефкиной) состоят из собственных (уставный или складочный капитал, специальные фонды, целевые финансирование и поступления, нераспределенная прибыль) и заемных средств (кредиты банков, кредиторская задолженность, обязательства по распределению).

Несколько иная классификация хозяйственных средств и источников их формирования применяется в государствах с развитой рыночной экономикой, хотя она также основывается на балансовой теории бухгалтерского учета.

Л.Л. Ермолович /139, с.15/ классифицирует имущество предприятия на активы (средства для формирования производственного потенциала) и пассивы – совокупность различных источников (собственных и заемных) для формирования активов. При этом дальнейшая классификация активов и пассивов основывается на сроках функционирования имущества и существования обязательств – до одного года (текущие) и более одного года

(долгосрочные). Капитал, по Л.Л. Ермолович, равен разности между суммой активов и суммой текущих (краткосрочных) обязательств (с чем частично согласен и автор данного диссертационного исследования: капитал – это долг предприятия собственнику).

И.Е. Тишков, А.И. Прищепа, А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова /46, с.665/, давая характеристику применяемых бухгалтерских балансов в государствах рыночной экономики, основывающихся на Международных стандартах учета, указывают, что баланс раскрывает содержание трех важнейших категорий: актива, обязательств и капитала. Активы, характеризующие хозяйственные средства предприятия по их составу и направлениям вложения, представлены в активе баланса, а обязательства или источники образования этих средств, а также собственный капитал фиксируется в пассиве баланса.

Р.Н. Антони (США) /44, с.19/ указывает, что «средства предприятия включают в себя все, принадлежащее предприятию и имеющее ценность». «Источниками формирования средств являются: 1) обязательства и 2) капитал. Обязательства – это средства, полученные предприятием от кредиторов. Капитал предприятия включает в себя: 1) средства, полученные от инвесторов; 2) нераспределенную прибыль, как результат эффективной деятельности предприятия».

Авторы книги «Бухгалтерский анализ», описывающей стандарты бухгалтерского учета, применяемые в Великобритании, указывают, что «активы – это, чем владеет предприятие, и то, что ему должны; пассивы – это суммы задолженности самого предприятия» /125, с11/. Капитал, включаемый в баланс предприятий в Великобритании, состоит из стоимости акций, проданных по номиналу (акционерного капитала) и сумм счета прибыли и убытков.

Понятие имущества и его структуры, кроме специальной литературы, было законодательно закреплено несколькими законодательными актами, которые в определенной части противоречат друг другу.

Так, в соответствии с Гражданским кодексом РБ /16, ст.132/, в состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания) и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законодательством или договором.

В соответствии со статьей 3 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (закон от 18.10.94г., действовавший до 01.01.2002г.) /18/, имущество предприятия составляют не только средства, но и их источники, или, дословно, «различные средства (активы) и источники их формирования (пассивы).

К активам относятся: долгосрочные активы – основные средства, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения, оборудование для установки и другие активы со сроком использования более одного года;

нематериальные активы – право пользования природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на определенные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, брокерские места, иные права и нематериальные активы;

текущие активы – материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, готовая продукция, товары, незавершенное производство, расходы будущих периодов, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, дебиторская задолженность и другие оборотные активы.

К пассивам относятся: уставный капитал, фонды специального назначения, резервы, нераспределенная прибыль, целевые финансирования и поступления, заемные средства других предприятий (учреждений) и физических лиц, кредиторская задолженность по текущим расчетным операциям и другие источники». Таким образом, согласно приведенного выше определения, **в состав имущества не включается имущество, отражаемое за балансом на забалансовых счетах.**

В дальнейшем вследствие внесения изменений и дополнений в закон РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», введенных в действие с 01.01.2002 г., под имуществом организации (статья 2) стали понимать «принимаемые организацией к бухгалтерскому учету **недвижимые и движимые вещи (включая деньги и ценные бумаги), иное имущество, в том числе имущественные права** организации в отношении других лиц, а также **исключительные права на результаты интеллектуальной собственности**». Однако данное определение не лишено недостатков и практически представляет собой компиляцию видов объектов гражданских прав из статьи 128 ГК РБ. Специально для сравнения выше и ниже приведенных цитатах выделены другим шрифтом общие составляющие для объектов гражданских прав и состава имущества. Итак, согласно статье 128, «к объектам гражданских прав относятся:

вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права;

работы и услуги;

охраняемая информация;

исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность);

нематериальные блага».

Статья 132 ГК РБ устанавливает, что «в состав предприятия как имущественного комплекса входят **все виды имущества**, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения,

оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, **права требования**, долги, а также **права на обозначения**, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания) и **другие исключительные права**». (Понятие **движимых и недвижимых вещей** введено в гражданский оборот и бухгалтерский учет статьей 130 ГК РБ.) Кроме того, как можно определить сущность и состав имущества из новой версии Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», если из контекста приведенной цитаты «имущество - ... это иное имущество» (получается «маслом масленое»).

Согласно статье 33 Закона РБ «О предприятиях» (закон от 14.12.90 г.) /20/, имущество предприятия составляют его основные фонды и оборотные средства, а также иные ценности, стоимость которых отражается в самостоятельном балансе предприятия. Следовательно, данная статья закона определяет состав имущества в виде активов предприятия, поскольку источники формирования имущества указываются в другой статье. Согласно статье 35 Закона РБ «О предприятиях», источниками формирования имущества являются:

- денежные и материальные взносы учредителей (т.е. уставный капитал предприятия. –Б.А.В.);

- доходы, полученные от реализации продукции, работ, услуг, а также от других видов хозяйственной деятельности;

- доходы от ценных бумаг;

- капитальные вложения и дотации из бюджетов;

- безвозмездные или благотворительные взносы, пожертвования организаций, предприятий и физических лиц (все вышеперечисленное представляет так называемые собственные источники средств предприятия. - Б.А.В.);

- кредиты банков и других кредиторов (т.е. заемные источники средств, с экономической точки зрения):

- иные источники, не запрещенные законодательными актами Республики Беларусь.

Законом РБ «Об экономической несостоятельности и банкротстве» /17/ (от 30.05.1991г.) был установлен иной состав имущества:

- материальные активы:

- а) основные фонды;

- б) оборотные средства;

- финансовые активы:

- а) кассовая наличность, депозиты в банке, страховые полисы и т.д.;

- б) вложения в государственные или иные ценные бумаги, потребительский кредит, предоставляемый субъектами хозяйствования своим работникам;

- в) паи и долевые вклады в имуществе других субъектов хозяйствования;

г) прочие финансовые активы;

- невещественные активы:

а) интеллектуальная собственность: ноу-хау, торговые марки и знаки, названия и патенты, пакеты документов и т.д.;

б) имущественные права и пользование ресурсами;

в) прочие невещественные активы.

Следовательно, Гражданским кодексом РБ, законом «О предприятиях», законом «Об экономической несостоятельности и банкротстве», новой редакцией закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», в отличие от старой редакции закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», в состав имущества источники хозяйственных средств предприятия не включаются.

Следует отметить, что исключение из состава имущества обязательств в новой редакции Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» практически прошло незамеченным экономической общественностью и в специальной литературе не вызвало никакой ни положительной, ни отрицательной реакции. Складывается такое впечатление, что это новшество не затронуло основ теории бухгалтерского учета и не перечеркнуло традиционную классификацию хозяйственных средств по их видам, составу и размещению и источникам формирования и целевому назначению.

Международные стандарты по бухгалтерскому учету не устанавливают в отдельном стандарте состава имущества предприятия. В некоторых стандартах содержится только указание на то, что тот или иной объект учета является частью имущества предприятия. Так, в соответствии с международным стандартом по бухгалтерскому учету и отчетности МСБ №16 «Учет основных производственных фондов» /7, п.6/, «имуществом, основными производственными средствами и оборудованием являются материальные активы, которые:

(а) содержатся предприятием для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим предприятиям или для административных целей и могут включать статьи, направленные на техническое обслуживание или ремонт таких активов;

(б) были приобретены или созданы с целью использования на постоянной основе и

(в) не предназначены для продажи при обычном ходе дела».

По международному стандарту по бухгалтерскому учету МСБ №2 «Товарно-материальные запасы» / 4, п.4/, «товарно-материальные запасы – реальное имущество, которое (а) предназначено для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности, (в) находится в процессе производства с целью такой продажи, или (с) должно быть потреблено в ходе производства товаров или услуг, предназначенных для продажи».

Таким образом, анализ существующей теории и действующего законодательства по вопросу понятия и состава имущества предприятия позволяет сделать следующие выводы.

1. С юридической точки зрения, имуществом предприятия является совокупность движимых и недвижимых вещей и имущественных прав, принадлежащих предприятию.

2. С экономической точки зрения, имуществом предприятия являются хозяйственные средства (перечисленные выше в п.1), и источники их формирования (хотя новая редакция Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» и сблизила экономическую и юридическую точки зрения на имущество, тем не менее, как было показано выше, все же в экономической специальной литературе существуют расхождения по данному вопросу).

3. С юридической точки зрения имущество классифицируется по двум признакам: по составу движимого и недвижимого имущества (здания, сооружения, сырье, готовая продукция, земля и т.п.) и по составу имущественных прав (права требования, долги, товарные знаки, право на обозначение предприятия и т.п.).

4. С экономической точки зрения, имущество предприятия классифицируется по двум признакам: по виду, составу и размещению (тем самым поглощая классификацию имущества п.2) и по источникам формирования и целевому назначению. При этом структура как самих средств, так и источников их формирования в нашей стране, государствах СНГ и в странах с рыночной экономикой отличается.

И юридическая, и экономическая точка зрения на имущество предприятия одинаковы в части того, что в состав имущества предприятия входят хозяйственные средства – движимые и недвижимые вещи и имущественные права. Основное различие связано с тем, являются ли имуществом предприятия источники хозяйственных средств, или, с юридической точки зрения, обязательства предприятия перед своими кредиторами, и если являются, то какие. Кроме того, не ясно, являются ли хозяйственные средства только собственными и заемными или с юридической точки зрения существуют и иные источники хозяйственных средств. Для того, чтобы ответить на этот вопрос, рассмотрим, что же является основанием для появления имущества на предприятии и что при этом происходит, какие имущественные и иные права предприятие приобретает или теряет.

1.3. Сущность имущественных прав предприятия

Имущество предприятия в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь, уставом предприятия может принадлежать ему на праве собственности либо владения, пользования и распоряжения в пределах, установленных собственником или уполномоченным им органом и действующими актами Республики Беларусь /20, статья 34/, т.е. по вещному праву и имущественному обязательственному праву. Рассмотрим вышесказанное несколько подробнее.

Согласно Гражданскому кодексу РБ, собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом (статья 210 ГК РБ).

Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, а также распоряжаться им иным образом.

Собственник может передать свое имущество в доверительное управление другому лицу (доверительному управляющему). Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности к доверительному управляющему, который обязан осуществлять управление имуществом в интересах собственника или указанного им третьего лица (статья 210 ГК РБ).

Кроме права собственности, предприятие может обладать и вещными правами, которыми, в частности, являются:

1) право хозяйственного ведения и право оперативного управления (которые представляют собой ограниченное право собственности в основном по праву распоряжения имуществом, т.е. по его отчуждению, которое не может быть совершено без разрешения собственника имущества);

2) право пожизненно наследуемого владения земельным участком;

3) право постоянного пользования земельным участком;

4) сервитуты (право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом, например, для обеспечения прохода или проезда через соседний земельный участок и т.п.).

Переход права собственности на имущество к другому лицу не является основанием для прекращения иных вещных прав на это имущество (статья 217 ГК РБ).

Право хозяйственного ведения характерно для унитарных предприятий (статья 276 ГК РБ).

Унитарное предприятие, которому имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения, владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом в пределах, определяемых собственником.

Унитарное предприятие не вправе продавать принадлежащее ему на праве хозяйственного ведения недвижимое имущество, сдавать его в аренду, в залог, вносить в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных обществ и товариществ или иным способом распоряжаться этим имуществом без согласия собственника.

Право оперативного управления характерно для казенных предприятий (Статья 277 ГК РБ).

Казенное предприятие, а также учреждение в отношении закрепленного за ними имущества осуществляют в пределах, установленных

законодательством, в соответствии с целями своей деятельности, заданиями собственника и назначением имущества права владения, пользования и распоряжения им.

Собственник имущества, закрепленного за казенным предприятием или учреждением, вправе изъять излишнее, неиспользуемое либо используемое не по назначению имущество и распорядиться им по своему усмотрению. Таким образом, казенное предприятие, владеющее имуществом на праве оперативного управления, не вправе распоряжаться этим имуществом (в частности, отчуждать его) без согласия собственника имущества.

Кроме права собственности и вещных прав, в отношении имущества предприятия в некоторых случаях сохраняется и обязательственное имущество. С одной стороны, (статья 214 ГК РФ) имущество, переданное в качестве вкладов (взносов) учредителями (участниками, членами) коммерческим и некоммерческим организациям (кроме переданного унитарным предприятиям либо учреждениям, финансируемым собственником), а также имущество, приобретенное этими юридическими лицами, находится в собственности этих юридических лиц. С другой стороны, учредители (участники, члены) коммерческой организации в отношении имущества, находящегося в собственности этой организации, имеют обязательственные права, определяемые в ее учредительных документах, либо вещные права на ее имущество.

К юридическим лицам, в отношении которых их участники имеют имущественные обязательственные права, относятся хозяйственные товарищества (полное товарищество или командитное товарищество – статья 63 ГК РФ) и общества (ООО, ЗАО, ОАО, ОДО. – статья 63 ГК РФ), производственные и потребительские кооперативы.

Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным фондом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом или обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности.

Участники таких юридических лиц могут иметь вещные права только на имущество, которое они передали юридическим лицам в пользование в качестве вклада в уставный фонд.

Участники хозяйственного товарищества или общества в частности, вправе (статья 64 ГК РФ):

- принимать участие в распределении прибыли;
- получать в случае ликвидации товарищества или общества часть имущества оставшегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость.

В случае выхода и исключения участника хозяйственного товарищества или общества из состава участников, кроме участников акционерного общества, ему выплачивается стоимость части имущества

хозяйственного товарищества или общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, если иное не предусмотрено учредительными документами, а также часть прибыли, приходящаяся на его долю. По соглашению выбывающего участника с оставшимися участниками хозяйственного товарищества выплата ему стоимости имущества может быть заменена выдачей имущества в натуре.

К юридическим лицам, на имущество которых их учредители имеют право собственности или иное вещественное право, относятся унитарные предприятия, в том числе дочерние, а также финансируемые собственником учреждения.

К юридическим лицам, в отношении которых их учредители (участники) не имеют имущественных прав, относятся общественные и религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Таким образом, имущество на предприятии может находиться /87, 104, 110, 114/:

1. На правах собственности (по праву владения, распоряжения, пользования без всяких ограничений, когда другие субъекты хозяйствования не имеют ни каких имущественных прав в отношении имущества);

2. На правах собственности, но с сохранением другими физическими и юридическими лицами обязательственного имущественного либо вещного права в отношении имущества предприятия;

3. На правах собственности, но с ограничением в распоряжении имуществом собственником (т.е. с ограниченным правом владения, распоряжения, пользования);

4. На вещных правах, в т.ч. праве владения, пользования, распоряжения, а также правах хозяйственного ведения или оперативного управления, когда имущество принадлежит собственнику (государству либо физическому лицу), но им пользуется предприятие в своей хозяйственной деятельности без права отчуждения имущества или совершения иных хозяйственных операций с ним (без права передачи в аренду и т.п.) без согласия собственника;

5. На имущественных обязательственных правах, когда предприятие вкладывает свое имущество в уставный капитал другого предприятия (передает его тем самым в собственность вновь созданного предприятия), но при этом в отношении данного имущества сохраняется право его получения обратно при выходе из состава участников, а также право на получение прибыли на сумму вложенного имущества.

6. На правах собственности, при этом передав другим предприятиям, оставаясь собственником, права ограниченного владения, пользования и распоряжения имуществом (т.е. обязательственные права).

7. На правах общей долевой собственности, когда имущество принадлежит нескольким предприятиям и (или) физическим лицам, но в доле, определенной для каждого предприятия и (или) физического лица.

Поэтому, на наш взгляд, не является справедливым утверждение Я.В. Соколова /180, с.479/ о том, что и актив, и пассив баланса отражают стоимость предметов, находящихся в собственности предприятия (дословно: «у нас актив (соответственно и пассив) отражает стоимость предметов, находящихся в собственности фирмы. Кредиторская задолженность показывает ее долги, но долг в нашем балансе не исключает права собственности фирмы на ее балансовое имущество»). И далее «наша теория и наша практика применяют двойную запись только для учета того, что составляет собственность фирмы»). Единственно с чем можно согласиться, так это со второй частью утверждения Я.В. Соколова о том, что при этом кредиторская задолженность показывает долги предприятия, но долг в балансе не исключает права собственности на его балансовое имущество.

Следовательно, в состав имущества предприятия входят только хозяйственные средства, т.е. только то, на приобретение чего предприятие понесло затраты; обязательства предприятия являются отражением второй стороны затрат предприятия на приобретения имущества – долгов предприятия, погасив которые предприятие и получит реальную стоимость имущества. О том, что долги предприятия своим кредиторам не являются имуществом, свидетельствует и то, что свои долги предприятие не может никому продать, тогда как свою дебиторскую задолженность (долги других субъектов хозяйствования данному предприятию) предприятие продать может. Поэтому обязательства предприятия (т.е. его долги) не являются имуществом предприятия. Однако при определении понятия имущества необходимо учесть правовые причины отнесения тех или иных хозяйственных средств к имуществу. Такими правовыми причинами являются имущественные права предприятия, их возникновение и прекращение в процессе хозяйственной деятельности.

С учетом вышеизложенного и дадим определение имущества.

Под имуществом предприятия понимаются хозяйственные средства – движимые и недвижимые вещи и имущественные права (материальные, нематериальные активы и имущественные обязательственные права), принадлежащие предприятию на имущественных правах, т.е. по праву собственности, вещному праву и (или) имущественному обязательственному праву /87, 104, 110/.

Следует подчеркнуть, что специально в данном определении из состава имущества выведены денежные средства, ценные бумаги и исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности. Это связано с тем, что и деньги, и ценные бумаги представляют собой имущественные обязательственные права (что, в частности, определяет статья 143 ГК РБ в отношении ценных бумаг), а исключительные права на результаты

интеллектуальной деятельности представляют собой по сути имущественные необязательственные права, т.е. нематериальные активы.

Таким образом, имуществом предприятия являются совокупность движимых и недвижимых вещей (даже если они приобретены и за счет кредита, т.е. заемных средств, поскольку согласно статье 760 ГК РБ, переданное заемщику залогодателем имущество переходит в собственность залогодателя) и имущества, отражаемого за балансом предприятия (например, давальческое сырье, имущество, полученные на комиссию, в оперативную аренду и т.п.). Ведь и на имущество, отражаемое за балансом, у организации есть имущественные права: например, арендованные основные средства принадлежат арендатору по обязательственному праву временного пользования и владения, а товары, полученные на комиссию – по обязательственному праву распоряжения и т.д.

Следует сразу отметить следующее важное обстоятельство, влияющее на методологию бухгалтерского учета: **отражение имущества предприятия в бухгалтерском учете осуществляется на балансовых и на забалансовых счетах** (а не только на балансовых, как это считает, например, Н.И. Ладутько /165, с.150/. Дословно: «у арендатора основные средства, полученные в аренду, учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства», т.к. полученные объекты не являются его собственностью». Но это в корне не правильно: они принадлежат арендатору по праву временного пользования и владения, как и полученные в лизинг средства, учитываемые уже на счете 03). В каком случае при этом применяются балансовые, а в каком случае забалансовые счета, будет рассмотрено нами во второй главе исследования.

Приобретение и отчуждение имущества связана с приобретением и прекращением имущественных прав предприятий посредством исполнения имущественных обязательств по сделкам, определенных Гражданским кодексом или проистекающих из Гражданского кодекса, связанных с переходом прав на имущество (права собственности, вещного и имущественного обязательственного права) от старого собственника прав к новому собственнику и обратно. Следовательно, источником приобретения нового имущества предприятия является уже имеющееся на предприятии имущество (которое, однако, может быть как собственным, так и заемным с экономической точки зрения, или принадлежать предприятию на праве собственности или ином вещном или обязательственном праве). Само приобретение осуществляется вследствие исполнения предприятием обязательств (реализацией обязательственных прав) по обмену одного имущества и прав на него (например, денежных средств) на другое имущество и права на него (например, основные средства).

Гражданский кодекс РБ (статья 288 ГК РБ) дает следующее определение обязательства: «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо

воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности». Таким образом, обязательства представляют собой определенные действия должника по исполнению взятых на себя обязанностей по передаче имущества (а, следовательно, и прав на него) кредитору, а у кредитора появляется право требования на передачу имущества и прав на него. Основанием для возникновения обязательств (пункт 2 статьи 288 ГК РФ) является в т.ч. и договор (сделка) между должником и кредитором (кроме договора, основанием для возникновения обязательства согласно этой же статье ГК РФ является причинение вреда, необоснованное обогащение и т.п.).

Договором (статья 390 ГК РФ) «признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей». При этом «к договорам применяются правила о дву- и многосторонних сделках ...» (там же).

Под сделками (статья 154 ГК РФ) «признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей».

Таким образом, установление либо изменение имущественных прав и обязанностей должника и кредитора осуществляется во исполнение обязательства в процессе осуществления сделки, оформленной в виде договора. Перечень имущественных обязательств и имущественных прав и обязанностей должника и кредитора по каждой из сделок Гражданского кодекса РФ приведен в таблице 2.3.

Заключая договор (сделку), предприятие берет на себя конкретные имущественные обязательства – передачу имущества и прав на него контрагенту по договору и получение имущества и прав на него от контрагента. Именно исполнение имущественного обязательства и приводит к изменению стоимости имущества предприятия.

Например, при исполнении договора поставки на приобретение материальных ценностей предприятие получает материальные ценности и имущественные права собственника на определенную сумму, вследствие чего у него возникает обязательственные права в отношении контрагента по сделке, связанные со встречной передачей последнему некоторого имущества и прав на него (например, денежных средств).

При исполнении товарообменного контракта передача имущества и прав на него новому собственнику приводит к возникновению обязательственного права на получение взамен установленной договором стоимости имущества и имущественных прав на него. Прекращение возникших обязательственных прав перед продавцом по обоим видам сделок осуществляется путем передачи последнему имущества (материальных ценностей и денег) и имущественных прав собственности на него. Таким образом, получение какого-либо имущества предприятием связано в конечном счете с появлением новых имущественных прав на полученное имущество и

возникновением обязательственных прав на передачу имущества старому собственнику или возникновением иных имущественных прав в отношении контрагентов по сделке (вещных и др.). Обязательственные права в последствии прекращаются после отчуждения имущества новому собственнику или возврату после истечения срока вещного и др. права.

Поясним вышесказанное на следующем примере.

Предположим, что предприятие «А» приобретает у предприятия «Б» по договору поставки материалы на сумму 5000 рублей, и при этом баланс предприятия «А» перед вышеупомянутым приобретением имел следующий вид (пример условный) (табл.1.1):

Таблица 1.1

Баланс предприятия «А» №1

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Материалы	10000	Уставный фонд (капитал)	12000
Расчетный счет	15000	Нераспределенная прибыль	13000
Итого	25000	Итого	25000

После приобретения баланс предприятия «А» будет выглядеть следующим образом (табл.1.2):

Таблица 1.2

Баланс предприятия «А» №2

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Материалы	15000 (10000+5000)	Уставный фонд (капитал)	12000
Расчетный счет	15000	Нераспределенная прибыль	13000
		Расчеты с поставщиками и подрядчиками	5000
Итого	30000	Итого	30000

Сумма собственных средств по балансу предприятия определится как разница между стоимостью имущества по балансу (30000 рублей) и суммой обязательств (5000 рублей) и составит 25000 рублей.

В результате исполнения обязательства по договору поставки предприятием «Б» (поставкой материалов на сумму 5000 рублей) предприятию «А» перейдут в собственность материалы (возникнут новые имущественные права) на сумму 5000 рублей, что увеличит стоимость статьи «Материалы» на сумму 5000 рублей. Одновременно у предприятия «А» возникнет обязательство перед предприятием «Б» по передаче последнему имущества

(денежных средств) на сумму 5000 рублей и прав собственности на него, что отразится в статье пассива баланса «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При исполнении предприятием «А» обязательства по передаче предприятию «Б» имущества (денежных средств) и прав на него на сумму 5000 рублей предприятие «А» потеряет имущество и право собственности на него, а предприятие «Б» получит и имущество (денежные средства), и право владения, распоряжения и пользования денежными средствами.

После исполнения обязательства баланс предприятия «А» будет иметь следующий вид (табл.1.3):

Таблица 1.3
Баланс предприятия «А» №3

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Материалы	15000	Уставный фонд (капитал)	12000
Расчетный счет	10000 (15000-5000)	Нераспределенная прибыль	13000
Итого	25000	Итого	25000

Сумма собственных средств предприятия по балансу составит 25000 рублей.

При сравнении полученного и исходного баланса видно, что у предприятия «А» увеличилась сумма материалов и уменьшилась сумма денежных средств, однако из баланса вовсе не видно, откуда, из какого источника (т.е. либо поставлены конкретным поставщиком, либо произведены на самом предприятии) взялись материалы.

Сравнение полученного и промежуточного баланса показывает, что сумма собственных средств предприятия после получения прав собственности на материалы от предприятия «Б», и после передачи прав собственности на денежные средства предприятию «Б» осталась без изменений, т.е. предприятие «А» обменяло один вид имущества, принадлежащий ему на правах собственности - денежные средства, на другой – на материалы и на право собственности на него.

При создании нового предприятия учредители берут на себя обязательства по внесению определенной учредительными документами стоимости имущества в уставный фонд предприятия. При фактическом внесении имущества оно переходит в собственность предприятия, т.е. имущество передается вместе с имущественными правами собственности на него, но при этом учредители по отношению предприятия сохраняют обязательственные права в отношении имущества до момента их выхода из состава учредителей. Эти права зависят от организационно-правовой формы предприятия. Например, участник общества с ограниченной ответственностью имеет право на возврат внесенного имущества при выходе из состава

учредителей предприятия вместе с долей имущества и прибыли, приходящейся на его долю. В акционерных обществах участники имеют обязательственное право на получение рыночной стоимости акции при реализации выраженной в акции вложенного в предприятие денежного эквивалента имущества и приходящейся на акцию доли прибыли. Все обязательственные права учредителей прекращаются с момента передачи (возврата) причитающегося им имущества и прав собственности на него. Таким образом, при формировании уставного капитала предприятие, с одной стороны, получает имущество на праве собственности, но при сохранении за собственниками определенных обязательственных прав по получению вложенного и приумноженного имущества при выходе из предприятия.

Поясним вышеизложенное на примере. Предположим, что предприятие «А» вкладывает в предприятие «Б» по договору о создании общества с ограниченной ответственностью (учредительному договору) денежные средства на сумму 5000 рублей, и при этом баланс предприятия «А» перед вышеупомянутой передачей имущества в уставный капитал предприятия «Б» имел следующий вид (табл.1.4):

Таблица 1.4

Баланс предприятия «А» №4

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Материалы	15000	Уставный фонд (капитал)	12000
Расчетный счет	10000	Нераспределенная прибыль	13000
Итого	25000	Итого	25000

В результате передачи денежных средств и прав собственности на них предприятию «Б» на сумму 5000 рублей, у предприятия «А» появятся обязательственные имущественные права на эту же сумму, которые отразятся в статье баланса «Долгосрочные финансовые вложения». В результате баланс предприятия «А» примет следующий вид (табл.1.5):

Таблица 1.5

Баланс предприятия «А» №5

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Долгосрочные финансовые вложения	5000 (0+5000)	Уставный фонд (капитал)	12000
Материалы	15000	Нераспределенная прибыль	13000
Расчетный счет	5000 (10000-5000)		
Итого	25000	Итого	25000

Предположим, что предприятие «Б» перед вышеупомянутым получением имущества в уставный фонд имело следующий баланс (табл.1.6):

Таблица 1.6

Баланс предприятия «Б» №1

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Основные средства	15000	Уставный фонд (капитал)	15000
Расчетный счет	15000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	15000
Итого	30000	Итого	30000

В результате получения денежных средств в сумме 5000 рублей на правах собственности вследствие исполнения имущественных обязательств предприятием «А» баланс предприятия «Б» примет вид (табл. 1.7):

Таблица 1.7

Баланс предприятия «Б» №2

Статьи актива	Сумма, руб.	Статьи пассива	Сумма, руб.
Основные средства	15000	Уставный фонд (капитал)	20000 (15000+5000)
Расчетный счет	20000 (15000+5000)	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	15000
Итого	35000	Итого	35000

Таким образом, в результате вложения имущества предприятием «А» в уставный фонд предприятия «Б» на сумму 5000 рублей, предприятие «Б» получило на правах собственности (согласно статье 44 ГК РФ) имущество в размере 5000 рублей, а предприятие «А» получило имущественных обязательствных прав (согласно этой же статье 44 ГК РФ) на сумму 5000 рублей.

Следовательно, имущественные сделки предприятия связаны как с получением имущества (отчуждением имущества), так и с приобретением (отчуждением) имущественных прав. При этом, как правило, и получение имущественных прав, и имущества неотделимы друг от друга, однако возможны случаи, когда, например, по договору поставки покупатель получает вначале имущество, а права собственности на него переходят к покупателю только после выполнения оговоренных договором условий (например, оплаты всей стоимости поставки либо части ее). Исключение составляют

имущественные сделки, связанные с приобретением только имущественных необязательственных прав, которые получили общее название нематериальные активы, включая исключительные права на интеллектуальную собственность. При таких сделках имущество не приобретается, а приобретаются вещные необязательственные права на его использование в хозяйственном обороте предприятия (часто с ограниченным правом отчуждения и распоряжения, например, без права дальнейшей перепродажи).

Кроме того, у предприятия возникают и иные обязательства, не связанные с гражданско-правовыми отношениями:

- по начисленным налогам и прочим отчислениям в бюджетные фонды перед государством согласно налоговому праву;
- по созданным фондам специального назначения согласно устава предприятия из чистой прибыли предприятия;
- по долгам перед персоналом согласно нормам трудового права.

Продолжительность действия имущественных обязательств и прав предприятия различна. Некоторые права, например, обязательства и права в отношении учредителей предприятия по взносам в уставный капитал, сравнимы со сроками жизни самого предприятия, за некоторым исключением (например, выходом из состава учредителей, вводом в состав учредителей новых членов, увеличением размера уставного капитала и т.п.). Обязательственные права в отношении поставщиков материальных ценностей и подрядчиков, персонала предприятия по расчетам по оплате труда, по расчетам с бюджетом действуют в течение короткого времени, предельный срок при этом не превышает срок исковой давности по обязательствам, равный 3 годам. Поэтому у предприятия может находиться в собственности имущество, по которому обязательства перед поставщиками погашены (т.е. обязательственные права в отношении данного имущества прекращены). Или же наоборот, полученное имущество с имущественными правами передано (отчуждено) другому новому собственнику, а обязательства перед поставщиками по расчетам не выполнены. Прекращение же либо возникновение имущественного обязательства связано с передачей либо получением имущества и прав на него. Таким образом, источником приобретения нового имущества предприятия является уже имевшееся до осуществления хозяйственной операции имущество (которое, однако, может быть с экономической точки зрения как собственным, так и заемным). **А само приобретение нового имущества осуществляется вследствие исполнения предприятием обязательств (реализацией обязательственных прав) по обмену одного имущества (например, денежных средств) на другое имущество (например, основные средства).** Судить о том, что является источником приобретения конкретного вида имущества предприятия (наименование, адрес, организационно-правовую форму и другие реквизиты поставщика), можно лишь только в момент приобретения имущества, т.е. при осуществлении хозяйственной операции. Поэтому в

пассиве бухгалтерского баланса предприятия на любую дату его составления показываются не конкретные источники хозяйственных средств (т.е. источники имущества предприятия), а абстрактная сумма обязательств предприятия перед учредителями, другими предприятиями, организациями, физическими лицами и государством, возникших вследствие наличия у последних обязательственных и иных прав на имущество предприятия. Совпадение же стоимостной оценки источников хозяйственных средств с суммой обязательств носит либо закономерный характер (например, размер имущественного вклада участников предприятия совпадает с обязательствами предприятия перед участниками согласно действующему законодательству), либо случайный (как, например, по суммам имеющихся на предприятии отдельных видов имущества с обязательствами по данным видам имущества – суммой полученных кредитов на его приобретение, суммой амортизационного фонда и т.п.). То, что источником поступления нового имущества на предприятие является уже имеющееся на предприятии имущество, подтверждается и содержанием статьи 35 закона РБ «О предприятиях», согласно которой (цитирую дословно, а номера в скобках приведены мною с целью дальнейших ссылок на отдельные составляющие источников формирования имущества) «источниками формирования имущества являются:

- денежные и материальные взносы учредителей (1);
- доходы, полученные от реализации продукции, работ, услуг, а также от других видов хозяйственной деятельности (2);
- доходы от ценных бумаг (3);
- кредиты банков и других кредиторов (4);
- капитальные вложения и дотации из бюджетов (5);
- безвозмездные или благотворительные взносы, пожертвования организаций, предприятий и физических лиц (6);
- иные источники, не запрещенные законодательными актами Республики Беларусь (7)».

Как видно из приведенной цитаты статьи 35 Закона РБ «О предприятиях», составляющая (1) однозначно определяет в качестве источника средств предприятия его имущество (т.е. денежные и материальные средства). Составляющие (2-7) определяют адреса поступления имущества, которыми являются доходы от деятельности предприятия и другие адреса поступления средств.

Таким образом, экономическая классификация хозяйственных средств по источникам формирования на собственные и заемные достаточно условна. Так, уставный капитал, на который у учредителей предприятия имеется имущественное обязательственное право и который таким образом отражает задолженность предприятия своим учредителям, относится к источникам собственных средств, хотя учредитель общества с ограниченной ответственностью может в любой момент забрать вложенное имущество обратно, т.е. реализовать свое обязательственное право. И наоборот, получив

денежные средства по договору займа сроком, например, на 10 лет, которые считаются источником заемных средств, предприятие может распоряжаться ими как своими до момента окончания срока действия договора, т.е. достаточно долго, иногда дольше, чем может находиться у предприятия в собственности имущество одного из учредителей. Кроме того, в соответствии со статьей 760 ГК РБ, переданные заемщику от займодавца средства являются собственностью заемщика, т.е. его собственными средствами, а с точки зрения экономической классификации – заемными, хотя кредиторская задолженность по полученному займу у заемщика показывает всего лишь сумму долга займодавцу по обязательственному праву.

Следовательно, и уставный капитал предприятия, и любая кредиторская задолженность предприятия показывает лишь сумму долга предприятия кредиторам по обязательствам. И только вследствие специфики обязательств предприятия перед учредителями – собственниками предприятия - уставный капитал рассматривается экономистами в Беларуси как источник собственных средств. Такой подход ученых-экономистов связан с тем, что вплоть до настоящего времени господствующей и охраняемой государством формой собственности в Беларуси является государственная форма собственности. Поэтому все последующие представления ученых-экономистов о порядке формирования уставного капитала и правовых отношениях между учредителями и созданным ими предприятием формировались под влиянием взглядов на формирование уставного капитала и взаимоотношения между государством и созданными им еще в советское время унитарных и казенных предприятиями. В результате таких представлений имущество в уставном капитале государственных предприятий не отделяется от государства как собственника. (Так, В.Г. Макаров пишет «уставный фонд представляет собой средства, выделенные предприятию при его организации из общегосударственного фонда. ... Денежное выражение всех средств, полученных государственным предприятием при его организации из общегосударственного фонда, характеризует величину уставного фонда» /177, с.46/.) Последнее в какой-то степени обосновано тем, что унитарные и казенные государственные предприятия обладают не правом собственности в отношении переданного им имущества, а лишь правом хозяйственного ведения или оперативного управления. В результате накладываемые собственником (государством) ограничения на правоспособность государственного предприятия распоряжаться переданным ему имуществом касаются ограниченного перечня хозяйственных операций (т.е. права по закону как у государственных, так и у частных предприятий в отношении возможностей осуществления хозяйственных операций теоретически одинаковы). В то же время взаимоотношения между учредителями хозяйственных обществ (обществ с ограниченной ответственностью, закрытых акционерных обществ и т.п.) строятся на иных имущественных правах. Так, полученное от учредителей имущество является собственностью созданного предприятия, а учредители

имеют обязательственные права в отношении переданного в собственность другого предприятия имущества, начиная от права на получение дивидендов и заканчивая правом получения имущества обратно при выходе из общества. Таким образом, в настоящее время с экономической точки зрения **единственным собственным источником** имущества предприятия на территории Беларуси является **нераспределенная прибыль**, и то только потому, что от обязательственных прав на нее отказались учредители предприятия и не поделили в полном размере между собой.

Несколько иная ситуация в странах с развитой рыночной экономикой. Так, в США любая корпорация (открытое акционерное общество) по законодательству не имеет фиксированных обязательств в отношении своих акционеров. В частности, корпорация не обязана выплачивать ежегодные дивиденды и не обязана возвращать акционерам их первоначальные инвестиции. Возврат инвестиций акционеру осуществляется через рынок ценных бумаг путем сделок купли-продажи акций, а не из средств предприятия /44, с.206/. Поэтому сумма акционерного капитала для предприятия является относительно и достаточно стабильной величиной, не связанной с изменением (входом и выходом) состава акционеров, что осуществляется вне рамок предприятия. Как результат, в этом случае акционерный капитал, созданный участниками общества и показывающий сумму долга участникам, подвержен минимальному влиянию со стороны учредителей предприятия, вследствие чего является достаточно стабильным во времени и может рассматриваться как собственный источник имущества акционерного общества. Поэтому в странах рыночной экономики классификация источников средств осуществляется в том числе и по срокам функционирования капитала, который делится на долгосрочный (в литературе Беларуси и СНГ – основной), равный сумме акционерного капитала и долгосрочных обязательств, и оборотный капитал, равный разности между стоимостью текущих активов и текущими (краткосрочными) обязательствами предприятия.

Следует отметить, что и до октября 1917 г. пассив баланса в нашей стране рассматривался как сумма кредиторской задолженности предприятия и его капитала (комментарий Я.В. Соколова к книге Принципы бухгалтерского учета /180, с.490/). Так, в частности, согласно Энциклопедическому словарю Ф.А. Брокгауза и Н.А. Эфрона /180, с.490/, «пассив состоит из подлежащих еще выполнению обязательств, каковы долги, вексельные акцепты, неуплаченные подати и т.д. Актив за вычетом пассива представляет действительное имущество». Согласно другому Энциклопедическому словарю братьев А.И. Гранат, «пассив – долги или отрицательное имущество хозяйственного предприятия» /180, с.490/. «Пассив – общая сумма обязательств, лежащих на хозяйстве. Превышение по сумме актива над пассивом показывает размер принадлежащего владельцу предприятия имущества (имущества, свободного от долгов и чистого капитала) – указывает Новый энциклопедический словарь /180, с.490/. «Пассив – совокупность долгов

и обязательств предприятия» – определяет Словарь иностранных слов (1964 год), в который перекочевало данное определение из предыдущих изданий /180, с.490/.

В разделе 1.2 при определении состава имущества предприятия частично рассматривался вопрос классификации имущества предприятия и его обязательств. При этом под имуществом в настоящем исследовании, как определено выше, понимаются все активы предприятия, под обязательствами – все пассивы (долги) предприятия. Пассивы предприятия имуществом для него не являются, поскольку они не могут быть отчуждены (т.е. реализованы) другому собственнику; для кредитора рассматриваемого предприятия долги предприятия являются имуществом, поскольку для него они являются дебиторской задолженностью и могут быть отчуждены в пользу нового собственника. До настоящего времени в специальной литературе предлагается классификация средств предприятия, истоки которой происходят из механизма функционирования командно-административной экономики, когда предприятия наделялись имуществом и передавали его другим предприятиям, но не приобретали его в результате исполнения гражданско-правовых обязательств и не продавали имущество на рынке. При этом, денежные средства являлись лишь элементом оформления таких отношений между предприятиями. Поэтому обязательства предприятия перед кредиторами до настоящего времени рассматриваются как один из разрезов классификации имущества и как источники хозяйственных средств. Практически все классификации имущества, рассмотренные в разделе 1.2 настоящего исследования, основываются на экономической группировке хозяйственных средств в двух разрезах: по их видам и размещению и по источникам образования и назначению (В.Г. Макаров, М.А. Снитко, Е.Б. Пошерстник и М.С. Мейксин, Е.И. Арефкина и др.). Первая классификация дает ответ на вопрос – в качестве чего используется имущество предприятия, какую роль оно играет в деятельности предприятия: орудий труда или предметов труда, как восстанавливается при использовании. Вторая классификация этих объектов дает ответ на вопрос – кому они принадлежат и на какую сумму, чьи эти объекты, откуда, за счет каких источников они появились на предприятии (в трактовке М.А. Снитко, которая мне кажется наиболее «продвинутой» из всех рассмотренных в настоящем исследовании). (Следует сразу отметить, что все имущество, отражаемое в учете предприятия, принадлежит ему на правах собственности либо вещных правах; поэтому пассивы предприятия ни в коей мере не отражают правопринадлежность имущества, т.е. какому из кредиторов оно принадлежит, что и является кардинальной ошибкой авторов, например, М.А. Снитко, при указании признаков второй классификации имущества; в то же время М.А.Снитко совершенно правильно указывает на то, что **пассивы** предприятия **отражают адрес** поступления имущества, т.е. «откуда» они взялись на предприятии, но ни в коей мере не показывают источник приобретения имущества (т.е. за что было приобретено имущество). Однако

обязательства предприятия – это не источники формирования имущества предприятия, это его долги и адреса происхождения имущества, поскольку источником имущества, как было определено и доказано ранее, является уже имеющееся на предприятии имущество как результат исполнения сделок гражданско-правового характера).

Появление зачатков рыночной экономики с началами товарно-денежных отношений в нашей стране предполагает и адекватное изменение в экономической классификации имущества предприятия и его обязательств (классификация имущества по видам имущественных прав и по видам имущественных обязательств будет более подробно рассмотрена нами в разделе 2.1).

По нашему мнению, имущество предприятия как совокупность средств предприятия с экономическо-правовой точки зрения состоит из /104/:

1. Материальных активов (основных средств, материалов, незавершенного производства, товаров и т.п., т.е. имеющих натурально-вещественную форму) и денежных средств (суммы денежных средств в кассе, на расчетном счете, а также ценные бумаги (акции, облигации, векселя).

2. Имущественных обязательственных прав – средств в расчетах (долгосрочных финансовых вложений, дебиторской задолженности, по выданным авансам, по полученным векселям, суммы за подотчетными лицами и т.п.).

3. Имущественных необязательственных прав - нематериальных активов, объектов вложения, имеющих стоимостную оценку, но не являющихся вещественными ценностями (права пользования землей, природными ресурсами, лицензии, ноу-хау, монопольные права и привилегии и т.п.).

В свою очередь все три группы имущества делятся на краткосрочные (с циклом обращения или амортизации до 1 года) и долгосрочные (с циклом обращения или амортизации более 1 года) активы.

В настоящее время все три вышеперечисленные составные части активов предприятия отражаются в бухгалтерском учете около 40 счетами согласно Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. С учетом краткосрочного и долгосрочного характера этого имущества, на наш взгляд, достаточно 10 счетов (с соответствующими субсчетами) вместо 40 для учета операций с имуществом предприятия.

Долги (обязательства) предприятия классифицируются на /104/:

1. Обязательства перед учредителями (собственниками), в т.ч. уставный капитал, распределенная учредителям и нераспределенная прибыль предприятия отчетного и прошлых лет.

2. Обязательства предстоящих расходов и платежей (фонды специального назначения и резервные фонды, целевое финансирование, амортизационный фонд). В данной группе обязательств выделены

обязательства предприятия по созданию в соответствии с учредительными документами предприятия и нормативными документами фондов специального назначения и резервов, с последующим использованием аккумулированных средств согласно их целевого предназначения (т.е. исполнением имущественных обязательств в отношении расхода средств данных фондов и резервов).

3. Обязательства перед государством (задолженность государству по налогам и отчислениям во внебюджетные фонды, по отчислениям в фонд социальной защиты населения и т.п.).

4. Обязательства перед банками (долги по краткосрочным и долгосрочным кредитам банков).

5. Обязательства перед кредиторами – субъектами хозяйствования (долги поставщикам и подрядчикам, долги по краткосрочным и долгосрочным займам физических и юридических лиц, долги по прочим обязательствам перед кредиторами).

6. Обязательства перед персоналом по оплате труда.

7. Прочие обязательства, не перечисленные ранее (кредиторская задолженность по расчетам с подотчетными лицами и т.д.).

Таким образом, вместо более 40 счетов, используемых в настоящее время для отражения обязательств предприятия, возможно использование не более 10 счетов с субсчетами (с учетом того, что 7 групп обязательств, перечисленных выше, могут носить как краткосрочный, так и долгосрочный характер).

Исходя из вышесказанного, нам представляется экономически и юридически обоснованной классификация обязательств предприятия по срокам существования на источники краткосрочного пользования (до 1 года) - текущие обязательства перед кредиторами, и долгосрочного пользования (более 1 года) – капитал предприятия, состоящий из уставного капитала, нераспределенной прибыли и долгосрочных обязательств.

1.4. Хозяйственные операции и имущественные обязательства как объекты бухгалтерского учета

Хозяйственная деятельность предприятия состоит из хозяйственных процессов снабжения, производства и сбыта (реализации). Все процессы – снабжение, производство и реализация – состоят из отдельных хозяйственных операций. Рассмотрим экономическую характеристику хозяйственных операций, данную в работах ученых-экономистов.

П.А. Костюк /164, с.150/ под хозяйственными операциями понимает «отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих средств».

По В.Г. Макарову /177, с.40/, «хозяйственная операция представляет собой движение средств при осуществлении хозяйственных процессов». Основным содержанием каждой хозяйственной операции, по мнению автора, является движение средств предприятия, смена их форм. Например, при покупке материалов взамен денежных средств предприятие получает нужные ему предметы труда, при расходе материалов предметы труда в процессе производства превращаются в готовую продукцию и т.п. Процессы снабжения, производства и реализации состоят из таких отдельных хозяйственных операций. Так, снабжение и реализация складываются из ряда актов купли-продажи. Производство вызывает многократное повторение расхода предметов труда на изготовление продукции, начисления заработной платы работникам предприятия за выполненную работу, отчисления амортизации средств труда в связи с их использованием при выработке изделий и т.д.

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /195, с.52/ считают, что «хозяйственная операция является целенаправленным действием, позволяющим получить определенный результат на данном участке хозяйственной деятельности».

З.В. Кирьянова /145, с.17-18/ в отношении хозяйственных операций пишет следующее: «хозяйственная операция характеризует отдельные хозяйственные действия (факты), вызывающие изменения в составе, размещении имущества и источниках его образования. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только имущество предприятия (актив баланса) или только источники его образования (пассив), или одновременно и имущество, и источники его формирования (и актив, и пассив баланса). Хозяйственные операции заключаются в приобретении и использовании основных фондов, материальных ценностей, в определении затрат на производство продукции и т.п. Таким образом, хозяйственные операции – это процесс, результатом которого являются изменения в составе имущества и их источниках».

Старая редакция Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» /18, ст. 27/ дала следующее определение: «хозяйственной операцией являются действие или событие, вызывающее изменение в составе средств (активов) или источников (пассивов) предприятия (учреждения)». В новой редакции Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» /18, ст. 2/ под хозяйственной операцией понимается «действие или событие, влекущие изменение в объеме и (или) составе имущества и (или) обязательств организации».

Экономическая точка зрения на сущность хозяйственных операций приводится практически во всех работах, затрагивающих вопросы методологии бухгалтерского учета. Обобщение этих точек зрения можно свести к следующему.

Каждая хозяйственная операция, происходящая на предприятии, изменяет или размер имущества, или величину источников их формирования, или одновременно и величину имущества, и его источники формирования. При

этом изменения могут быть как в сторону увеличения, так и уменьшения, валюта баланса также изменяется.

Хозяйственные операции, совершающиеся на предприятии, по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса бывают четырех типов (я специально рассматриваю типы изменений баланса с целью последующего их анализа сточки зрения гражданского права для выяснения причин изменений, что является существенным условием для понимания изложенного далее материала; хочу сразу же заметить, что авторы при рассмотрении типов изменений с балансом определяют, **что** происходит с балансом в результате изменений в составе имущества и долгов предприятия, **но не указывают основу, причину таких изменений**).

Операции первого типа изменяют состав имущества, т.е. затрагивают только актив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется (иногда называется активным изменением баланса).

К операциям первого типа /156, с.14-15; 255, с.13 и др./, по мнению авторов, относятся все операции по использованию материальных ценностей в процессе производства; по выпуску готовой продукции из производства, ее отгрузки, погашению дебиторской задолженности, получению денежных средств в кассу наличными с расчетного счета, по выдаче денег под отчет /177, с.62-65; 257, с.45; 221, с.147-150/ и др.

Операции второго типа изменяют источники формирования имущества предприятия, т.е. затрагивают только пассив баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется (пассивное изменение баланса). К операциям этого типа относятся все хозяйственные операции по начислению премии за счет фонда потребления, по из заработной платы и другим удержаниям /156, с.14-15; 222, с.46 и др./, по зачислению части прибыли на увеличение уставного фонда /177, с.62-65; 258, с.46 и др./.

Операции третьего типа изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения. Причем валюта баланса по пассиву и активу возрастает на равную величину (активно-пассивное изменение баланса в сторону увеличения). К данному типу операций относятся операции начисления средств в счет учредительных взносов, износа (амортизации) по основным средствам, износа по малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП), нематериальным активам, отчислений на социальное страхование, начисление заработной платы и премий за счет себестоимости продукции, получение кредитов, авансовые поступления от заказчиков /156, с.14-15 и др./, зачисления на расчетный счет краткосрочных ссуд /222, с.62-65/, приобретение материальных ценностей у поставщиков /177, с.63-65 и др./ и другие операции.

Операции четвертого типа изменяют одновременно величину имущества и источников его формирования, при этом изменения происходят в сторону уменьшения. Причем валюта баланса по активу и пассиву уменьшается на равную величину (активно-пассивное изменение баланса в

сторону уменьшения). К этому типу относятся все операции по оплате всех видов кредиторской задолженности (бюджету, соцстраху, арендодателям, поставщикам, рабочим и служащим), зачету ранее полученных авансов, реформации баланса по списанию использованной в течение года прибыли и другие хозяйственные операции /156, с.14-15; 177, с.63-65; 222, с.62-65 и др./.

Таким образом, все авторы отмечают, что происходит в результате осуществления хозяйственной операции (с экономической точки зрения, происходит изменение стоимости имущества, источников его формирования либо того и другого одновременно). Однако авторы не указывают, что является основанием и движущим механизмом для осуществления хозяйственной операции, т.е. в результате чего осуществляется хозяйственная операция. Такой подход авторов связан главным образом с тем, что товарно-денежные отношения в период формирования основ теории бухгалтерского учета носил второстепенный характер по сравнению с распределительной функцией государства. Так, П.А. Костюк /164, с.129/ отмечает, что «размер средств, выделяемых из общегосударственных ресурсов данному предприятию, определяется объемом его плановой деятельности». В.Г. Макаров /177, с.44-45/ указывал на это еще более откровенно: «в социалистическом плановом хозяйстве каждое предприятие в момент организации получает средства в соответствии с объемом и характером своей деятельности. Если у него возникает временная потребность в дополнительных средствах, то они предоставляются ему на основе заранее намеченного плана из определенного источника. При расширении или реконструкции предприятия ему выделяют средства на капитальные вложения или разрешают использовать для этого часть полученной прибыли или амортизационных отчислений, предназначенных на капитальный ремонт». То есть, предприятию для ведения хозяйственной деятельности именно выделялось имущество, которое оно приобрести за имеющиеся денежные средства где-либо в свободной продаже не могло. А выделенное имущество затем оформлялось товарно-денежными отношениями путем перечисления денег через банковскую систему.

В реальности же основанием для осуществления хозяйственных операций являются обязательства по передаче или получению имущества и имущественных прав на него, или изменения имущественных прав (например, вещных на право собственности или наоборот), оформляемые в виде договоров. Такие обязательства у субъектов хозяйствования возникают либо вследствие административного распоряжения собственника имущества (в условиях административной системы хозяйствования) о передаче части имущества другому субъекту хозяйствования на определяемых административными методами условиях передачи (сроках, количестве, цене, сумме), либо посредством заключения договоров гражданско-правового характера. А основанием для осуществления хозяйственных операций являются обязательства по передаче или права по получению имущества и имущественных прав на него, или изменения имущественных прав (например,

вещных на право собственности или наоборот), оформляемые в виде договоров. Движущим механизмом хозяйственных операций является исполнение этих обязательств.

Так, осуществление хозяйственных операций процесса реализации вызывается необходимостью исполнения обязательств по поставке, купле-продаже, мене готовой продукции и другого имущества. Исполнение обязательства по поставке, например, будет состоять из хозяйственных операций по получению материальных ценностей, по оплате возникшей кредиторской задолженности поставщику, по отражению возникших претензий поставщику по качеству или количеству материалов, по уплате госпошлины в хозяйственный суд, по отражению в учете курсовых разниц по кредиторской задолженности и других операций. Состав операций будет определяться как условиями договора поставки (получение материальных ценностей, погашение кредиторской задолженности), так и действующим законодательством (отражение курсовых разниц в рамках статьи 11 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» и соответствующего декрета Президента РБ, уплата госпошлины в хозяйственный суд). Осуществление хозяйственных операций процесса снабжения вызывается необходимостью исполнения обязательств по поставке, мене материалов и другого имущества.

Следует отметить, что причастность права к совершению хозяйственных операций отмечают, в частности, такие экономисты, как В.Ф. Палий и Я.В. Соколов. Они пишут /195, с.58/ следующее: «Бухгалтерский учет отражает в основном экономическую и частично юридическую стороны хозяйственной деятельности. Каждый хозяйственный факт выражает экономические или юридические отношения. Бывают хозяйственные факты, выражающие и экономические, и юридические отношения. Под влиянием хозяйственных фактов изменяются объемы и структура материальных и финансовых ресурсов, возникают затраты производства и выявляются результаты хозяйственных процессов. Хозяйственные факты, оказывающие влияние на экономические показатели хозяйства, одновременно воздействуют на изменение объема и структуры его обязательств перед юридическими и физическими лицами. ... Юридическая сторона хозяйственных операций характеризуется административными распоряжениями на право их совершения, договорными обязательствами, сроками исполнения (сроками давности), соответствием трудовому законодательству, нормам гражданского и хозяйственного права, положениям и инструкциям, приказам и распоряжениям органов хозяйственного управления». К большому сожалению, авторы приведенной выше цитаты не указали, что учет отражает те имущественные отношения, которые возникают в процессе исполнения сделок гражданско-правового характера. Тем не менее в работах экономистов не раскрывается влияние правовой сущности хозяйственных операций на методологию и методики их отражения в бухгалтерском учете.

Рассмотрим гражданско-правовую основу хозяйственных операций. Поскольку имущество предприятия может одновременно находиться в его собственности и принадлежать в то же время по вещному праву другим физическим и юридическим лицам, то в хозяйственной деятельности предприятия при осуществлении хозяйственных операций происходит - при сохранении права собственности предприятия на имущество – изменение собственника по какому-либо имущественному вещному праву. Так, денежные средства предприятия на его расчетном счете в банке являются собственностью предприятия. Одновременно денежные средства предприятия принадлежат и банку по вещному праву – временному праву пользования, т.е. банк до поступления указаний предприятия о совершении каких-либо действий с его денежными средствами может пользоваться ими (например, временно занять их другому предприятию и т.п.). При получении денежных средств с расчетного счета в кассу предприятия происходит прекращение вещного права банка в отношении денежных средств предприятия – временного права пользования денежными средствами – что вызывает необходимость отражения этого изменения собственности в составе средств предприятия и в практике бухгалтерского учета отражается по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

В процессе хозяйственной деятельности предприятие может передавать право собственности на свое имущество другим физическим и юридическим лицам, сохраняя при этом в отношении этого имущества вещные или обязательственные имущественные права. Например, передача денежных средств предприятия, находящихся в его собственности, в качестве имущественного займа другому предприятию приводит к возникновению права собственности у другого юридического лица и изменение права собственности инвестора на вещное право. Такое изменение права на имущество – с права собственности на вещное право – требует отражения на счетах бухгалтерского учета, что и осуществляется записью по дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетный счет». Передача основных средств в долгосрочную аренду не меняет собственника – арендодателя – по праву собственности, но приводит к возникновению вещного права на арендованное имущество у арендатора. А это означает ограничение (т.е. «урезание») на срок аренды права собственности арендодателя в отношении передаваемого имущества: хотя имущество и является собственностью арендодателя, но им временно пользуется или владеет арендатор, а не арендодатель, хотя это ограничение права собственности и компенсируется суммой арендной платы. Происходящее ограничение права собственности на основные средства, когда основные средства вроде бы и собственность предприятия, и в то же время их использует арендодатель по вещному праву (т.е. вроде бы они и есть у предприятия-арендодателя, и в то же время их нет, так как они находятся в пользовании и владении у арендатора), требует отражения в учете предприятия-арендодателя,

что и осуществляется записью по дебету счета 01 «Основные средства» либо 09 «Арендные обязательства к получению» и кредиту счета 01 «Основные средства» (в существующих методиках учета эта операция отражается на счет 09 транзитом через счет 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»).

У арендатора переход арендованных основных средств, находящихся по вещному праву временного владения и (или) пользования, в собственность означает изменение правового статуса арендованного имущества, т.е. расширение правовых полномочий (с временного права пользования или владения на постоянное право владения, пользования и распоряжения). А это означает необходимость отражение такого изменения имущественных прав в учете предприятия, что делается записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 03 «Арендованные основные средства».

Передача имущества внутри предприятия от одного материально ответственного лица другому материально ответственному лицу приводит к смене собственника по вещному праву пользования или распоряжения, что приводит также к необходимости отражения этих изменений в бухгалтерском учете. Последнее отражается как внутреннее перемещение в пределах одного балансового счета (например, по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 10 «Материалы»).

Имущество, находящее на предприятии на правах собственности либо вещных правах, используется на собственное производственное либо непроизводственное потребление (т.е. расходуется либо амортизируется в установленный законодательством срок). При этом происходит изменение натуральной формы имущества с прекращением имущественного права в отношении потребленного имущества и возникновением имущественного права собственности в отношении вновь созданного имущества. Так, при использовании сырья на правах собственности для производства продукции сырье меняет свою натурально вещественную форму и становится готовой продукцией, на уже несуществующее (израсходованное сырье) прекращается право собственности, которое переходит (переносится) на готовую продукцию. Такое прекращение права собственности в отношении израсходованного имущества путем перехода права собственности на готовую продукцию и составляет правовую основу хозяйственных операций процесса производства. Переход права собственности на готовую продукцию с израсходованного имущества отражается в учете по дебету счета 40 «Готовая продукция» и кредиту счетов имущества («10 «Материалы», 02 «Износ основных средств» и т.п.) транзитом через счета затрат (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и т.п.). В том случае, если предприятие использует для производства продукции материалы, принадлежащие ему на вещных правах, например, давальческое сырье (на которое у предприятия-переработчика есть право пользования), то возникает общая долевая собственность, которая в конечном счете принадлежит предприятию,

понесшему наибольшие затраты по сравнению с его партнером (что регулируется статьей 221 ГК РБ).

Перечисленные выше варианты возникновения и прекращения вещных имущественных прав на передаваемое и получаемое имущество новому собственнику от старого собственника и составляют правовую основу хозяйственных операций первого типа. (Следует сразу же оговорить, что отражение таких хозяйственных операций, как курсовых разниц, реформация баланса в конце отчетного года, удержание из заработной платы подотчетных сумм, недостач и т.п. не являются предметом гражданско-правовых отношений и поэтому в составе хозяйственных операций всех типов рассматриваться не будут).

Хозяйственные операции второго типа связаны с заменой одного должника другим, что осуществляется способами, отраженными в статьях 353-363 ГК РБ и связаны с переменой лиц в обязательствах. Это может происходить на основании актов законодательства, в частности, по решению суда, вследствие исполнения обязательства должника его поручителем или залогодателем, при суброгации страховщику прав кредитора к должнику, ответственному за наступление страхового случая и других случаях. Кроме того, может происходить в результате уступки права требования кредитором другому лицу (например, по индоссаменту на векселе) либо в результате перевода должником своего долга на другое лицо. Такое изменение должников отражается по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другими синтетическими счетами в разрезе аналитических счетов должников.

Третий тип хозяйственных операций связан с приобретением имущества и имущественных прав собственности и вещных прав на него, с одновременным возникновением обязательств (долгов) по полученному имуществу. В учете приобретение имущества и прав на него отражается по дебету счетов имущества (03 «Долгосрочно арендуемые основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Капитальные вложения», 10 «Материалы», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и т.п.) и кредиту счетов обязательств (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 97 «Арендные обязательства» и других).

Четвертый тип хозяйственных операций связан с отчуждением имущества и прекращением права собственности либо вещного или обязательственного права на него. Исполнение обязательств по отчуждению имущества и прекращением прав на него отражается по кредиту счетов имущества (01 «Основные средства», 10 «Материалы», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет») и дебету счетов обязательств (долгов) предприятия (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами», 97 «Арендные обязательства» и т.п.). При этом отчуждение имущества с полной передачей права собственности (без сохранения вещных или обязательственных имущественных прав, за исключением случаев, связанных с гарантированием получения денежной выручки) является реализацией и отражается через счета реализации (46 «Реализация», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов»).

Следовательно, при выработке определения понятия хозяйственных операций необходимо учесть не только результат хозяйственной операции – движение имущества предприятия и изменение его правового статуса – но и причину такого движения – исполнение обязательств в процессе хозяйственной деятельности.

Таким образом, хозяйственные операции представляют собой движение имущества предприятий с одновременным возникновением одних и прекращением других имущественных прав (с изменением имущественных прав) на это имущество в результате исполнения имущественных обязательств при осуществлении хозяйственных процессов /87, 104/. (правовой аспект хозяйственной операции никем до автора в определение не вводился - зам. автора)

Следствием исполнения хозяйственных операций является отражение в бухгалтерском учете изменения стоимости имущества предприятия или отдельных его видов, стоимости имущественных прав на него или имущественных обязательств или того и другого одновременно /87, 104/.

Итак, каждый вид сделки определяет конкретные имущественные права и имущественные обязанности ее (сделки) участников. Так, по договору поставки у поставщика возникает обязательство передать имущество покупателю и имущественное обязательственное право требовать оплату за переданное имущество. У покупателя возникает обязательство оплатить полученное имущество и право требовать у поставщика передачу обусловленного договором имущества. Исполнение обязательств и реализация имущественных прав и составляет совокупность хозяйственных операций по каждому виду договоров. Не зная, какие имущественные права возникают и какие права прекращаются у сторон сделки, практически невозможно правильно отразить на счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции. Например, рассмотрим такую операцию, как поступление товаров на предприятие. Товары могут поступить во исполнение сделки поставки или купли-продажи. В этом случае они переходят в собственность предприятия-покупателя и отразятся в учете покупателя как имущество, а в учете поставщика – как имущественное право требования эквивалентной суммы денежных средств. Товары также могут поступать и на реализацию на условиях комиссии. В этом случае товары у комитента будут отражаться в учете на балансе на правах собственности до момента реализации их комиссионером, а у комиссионера, у которого не будет прав собственности на

полученные товары, а только обязательственное право распоряжения товарами, полученные товары будут отражаться за балансом. Кроме того, товары могут также быть получены предприятием в дар от другого предприятия на основе безвозмездной передачи. В этом случае у передающего предприятия их передача означает потерю права собственности на передаваемое имущество без всякой компенсации, что вызывает уменьшение размера имущества на предприятии. У получателя имущества возникает право собственности на полученное имущество и обязательства перед бюджетом и учредителями. Товары также могут быть получены и на ответственное хранение, т.е. без перехода права собственности. Следовательно, при этом не происходит смены собственника товаров, что не влечет за собой возникновения имущественных обязательств у сторон сделки и не требует соответствующего отражения в бухгалтерском учете; однако у предприятия, получившего товар на ответственное хранение, возникнут имущественные обязательственные права в отношении полученного имущества, которые и будут отражаться на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Таким образом, только одна единственная хозяйственная операция по получению товаров на предприятие от других предприятий может быть вызвана исполнением различных видов обязательств (сделок, договоров). Поэтому без учета вида обязательства невозможно правильно отразить хозяйственную операцию в бухгалтерском учете, так как не известно, какие права на передаваемое или получаемое имущество возникают и какие прекращаются. Таким образом, практически невозможно правильно отразить в бухгалтерском учете хозяйственную операцию, не зная, **во исполнение какого обязательства** сторон сделки она осуществлена. А это означает, что **объектом бухгалтерского учета хозяйственная операция** может быть только **как составная часть** конкретного обязательства - сделки /87, 104/.

Следовательно, третьим объектом бухгалтерского учета после имущества предприятия и имущественных обязательств предприятия являются хозяйственные операции как составная часть обязательств (сделок), связанные с движением имущества и с возникновением и прекращением (изменением) имущественных прав предприятия. Однако имущество и обязательства предприятия возникают из сделок в результате осуществления хозяйственных операций. Следовательно, хозяйственные операции являются более важным объектом бухгалтерского учета по сравнению с имуществом и обязательствами (долгами) предприятия.

Таким образом, подтвердилась и была впервые доказана гипотеза о влиянии гражданско-правовых отношений на состав объектов бухгалтерского учета и показано это влияние, чего у **других авторов практически не было**.

В специальной литературе достаточно полно и подробно из трех объектов бухгалтерского учета описаны методики учета отдельных видов имущества, отдельных видов долгов (обязательств) предприятия. Что же

касается учета хозяйственных операций как составной части сделок, то в специальной литературе по теории бухгалтерского учета отражены методики учета обязательства поставки (купли-продажи) – при рассмотрении особенностей учета хозяйственных процессов снабжения и сбыта (приобретение и реализация имущества предприятия), и обязательства подряда – при рассмотрении особенностей учета процесса производства (в основном, услуги сторонних организаций). Как отдельный процесс (наряду с процессом снабжения), а не вид обязательства, рассматривается у М.А. Снитко /243, с.100-106/ формирование уставного капитала предприятия. Н.И. Ладутько с соавторами /165, с.363-366/ рассматривает консигнацию как форму реализации, а не как вид обязательств. Российский ученый Л.З. Шнейдман /271/ рассматривает инвестиции как вид операции, а не как отдельный вид обязательства. При описании отраслевых особенностей учета в основном отражается учет обязательств поставки или купли-продажи оптом, купли-продажи в розницу, мены (товарообмена), комиссии (консигнации), долго- и краткосрочной аренды имущества, в т.ч. финансовой аренды (лизинга), подряда, совместной деятельности по созданию предприятия (формирования уставного капитала). При этом методики учета этих обязательств рассматриваются не как учет одного из объектов бухгалтерского учета, а как методики отражения в бухгалтерском учете тех или иных активов и пассивов предприятия, т.е. учета имущества и имущественных обязательств (долгов) предприятия. Так, учет договоров аренды имущества и лизинга у Н.И. Ладутько и соавторов /165, с.156-165/ является составной частью раздела по учету основных средств. Учет бартерных сделок и консигнации является составной частью раздела при отражении особенностей внешнеэкономической деятельности, тогда как вышеуказанные виды обязательств используются и в хозяйственной деятельности на территории страны, т.е. как во внешнеэкономической деятельности, так и внутри республики применяются одинаковые виды обязательств. При этом основное отличие сделок во внешнеэкономической деятельности от сделок внутри государства заключается в том, что при осуществлении внешнеэкономических сделок валютой обязательства (т.е. валютой договора) и валютой платежа может быть и иностранная валюта, тогда как на территории республики валютой обязательства и валютой платежа должна быть национальная валюта. Учет формирования уставного капитала у Н.И. Ладутько и соавторов /165, с.381-382/ рассматривается в разделе учета фондов, резервов и целевых средств.

Аналогично рассматриваются методики учета обязательств и у П.С. Безруких с соавторами /126, с.81-85; с.479-483/, и у Е.Б. Пошерстника и М.С. Мейксина /221, с.120-121/, и у Н.П. Дробышевского, В.Б. Ермолинского и П.Е. Борисевского / 137, с.113-120, с.213-215/, и у других авторов, т.е. в составе глав, посвященных особенностям учета отдельных видов имущества предприятия и отдельных видов обязательств – долгов, но не обязательств-сделок. Таким образом, из 50 с лишним видов обязательств (сделок),

предусмотренных Гражданским кодексом Республики Беларусь, в специальной литературе рассматривается максимум 10, т.е. менее 20%.

О том, что обязательство (сделка) в последнее время, хотя и неосознанно и без должного теоретического обоснования как объекта, рассматривается в качестве объекта учета Министерством финансов республики, свидетельствует разработка и утверждение данным нормотворческим органом методических указаний по учету сделок мены (бартера), лизинга и других /27; 32/.

Кроме того, у ряда авторов происходит отождествление хозяйственных операций с обязательствами. Так, например, П.С. Безруких с соавторами /126, с.3/ называют новыми видами хозяйственных операций «лизинговые, вексельные и др.», тогда как на с.8 прямо указывается на то, что хозяйственные операции вызывают изменения в составе имущества и обязательств. Следовательно, исполнение лизингового обязательства состоит из нескольких хозяйственных операций.

Е.Б. Пошерстник и М.С. Мейксин /221, с.33/ вообще считают, что «хозяйственные операции, как объект бухгалтерского учета, состоят из процессов:

- приобретения (заготовки) материалов, средств производства, рабочей силы;

- производства;

- реализации», а не наоборот, хозяйственные процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, как считают В.Г. Макаров /177, с.40/ и другие специалисты, с чем и солидарен автор настоящего исследования.

Следует отметить универсальный характер обязательств (сделок) не только во внешнеэкономической деятельности и хозяйственной деятельности предприятий внутри страны, но и в хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей народного хозяйства нашей страны. Практически обязательства из Гражданского кодекса являются одинаковыми для предприятий всех отраслей народного хозяйства, т.е. не имеют отраслевой специфики, особенно для многоотраслевых (диверсифицированных) предприятий. Следовательно, отражение в бухгалтерском учете процессов снабжения и сбыта, состоящих из отдельных видов стандартных обязательств, одинаково для предприятий всех отраслей народного хозяйства. Просто вследствие специфики каждой из отраслей те или иные обязательства имеют преимущественное использование (как, например, розничная купля-продажа при занятии предприятием розничной торговлей и т.п.). Различие в отражении в учете процесса производства на предприятиях всех отраслей народного хозяйства связано не с отраслевыми различиями в учете применяемых обязательств (сделок), а с отраслевыми различиями в способе формирования затрат на производство, связанных с технологическими особенностями изготовления готового продукта.

Следовательно, определив методику отражения в бухгалтерском учете каждого вида обязательств из гражданского права, можно стандартизировать бухгалтерский учет предприятия, т.е. бухгалтерский учет будет основываться на отражении стандартных хозяйственных операций из исполняемых предприятием и его контрагентами по сделке обязательств (сделок). Поэтому особенности учета обязательств, вследствие общности обязательств для всех субъектов хозяйствования в республике, должны являться составной частью теории бухгалтерского учета. А отраслевой учет должен изучать те обязательства, которые имеют преимущественный характер вследствие специфики деятельности той или иной отрасли, с рассмотрением особенностей учета формирования затрат в данной отрасли.

Рассмотрим несколько подробнее сущность имущественных прав и обстоятельств их возникновения и прекращения, поскольку именно имущественные обязательства и права, их возникновение, изменение и прекращение являются основанием и движущим механизмом осуществления хозяйственных операций.

Право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества (статья 219 ГК РБ). Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено договором или законодательством, или же с момента регистрации договора об отчуждении, если это установлено законодательством (статья 224 ГК РБ).

Право собственности на новую вещь, изготовленную или созданную лицом для себя с соблюдением законодательства, приобретается этим лицом. Право собственности на строящиеся здания и другое вновь создаваемое недвижимое имущество возникает с момента завершения создания этого имущества (статья 220 ГК РБ).

Право собственности на новую движимую вещь, изготовленную лицом путем переработки не принадлежащих ему материалов, приобретается собственником материалов. Однако если стоимость переработки существенно превышает стоимость материалов, право собственности на новую вещь приобретает лицо, осуществившее переработку для себя. При этом новый собственник вещи обязан возместить собственнику материалов их стоимость (статья 221 ГК РБ).

Правом хозяйственного ведения пользуются унитарные предприятия, которые могут быть образованы как на основе государственной собственности, так и частной. Имущество унитарных предприятий находится в собственности его учредителей. Собственник имущества решает вопросы создания унитарного предприятия, определения его предмета и целей деятельности, его реорганизации и ликвидации, назначения руководителя предприятия. Кроме того, собственник осуществляет контроль за использованием по назначению и

сохранностью принадлежащего предприятию имущества, находящегося в хозяйственном ведении созданного им предприятия.

Само унитарное предприятие владеет, пользуется и распоряжается имуществом, которое ему принадлежит в пределах, определяемых его уставом и действующим законодательством. При этом унитарному предприятию запрещено распоряжаться каким-либо способом недвижимым имуществом (продавать, сдавать в аренду, в залог, вносить в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ) без согласия на это собственника. Остальным имуществом, принадлежащим предприятию, оно распоряжается само, за исключением случаев, установленных законодательством и собственником имущества.

В отличие от унитарных предприятий, которые обладают имуществом на праве хозяйственного ведения, казенные предприятия и учреждения в отношении закрепленного за ними имущества обладают правом оперативного управления, т.е. осуществляют право владения, пользования и распоряжения им в соответствии с целями своей деятельности, заданиями собственника и назначением имущества. Они вправе отчуждать закрепленное за ними имущество только с согласия собственника.

Казенное предприятие самостоятельно реализует производимую им продукцию.

Право собственности, вещные и обязательственные имущественные права возникают исходя из условий договора между контрагентами. В силу обязательства один из контрагентов (должник) обязан совершить в пользу другого лица (кредитора) определенные действия, либо воздержаться от определенных действий, при этом кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности (статья 288 ГК РБ).

Действия в пользу другого лица обычно включают в себя передачу имущества, выполнение работы, уплату денег и т.п. действия, связанные со сменой собственника имущества и имущественных прав в отношении этого имущества.

Перечень обязательств, которые определяют условия протекания хозяйственных операций, связанных с изменением имущественных прав предприятий в нашей стране в настоящее время, приведен в Гражданском кодексе РБ. Перечень включает в себя следующие обязательства:

- внесение имущества и имущественных прав в уставный фонд вновь созданного предприятия;

- куплю-продажу (в т.ч. розничную куплю-продажу, поставку товаров и продажу предприятия как имущественного объекта);

- мену (товарообменные и обменоподобные операции);

- дарение (безвозмездную передачу имущества от одного субъекта хозяйствования другому);

- аренду (в т.ч. прокат имущества, аренду транспортных средств, зданий и сооружений, аренду предприятий, финансовую аренду - лизинг);

- безвозмездное пользование;
- подряд (в т.ч. строительный и т.п.);
- оказание платных (возмездных) услуг;
- перевозку, транспортную экспедицию;
- заем и кредит;
- финансирование под уступку денежного требования (факторинг);
- расчеты;
- хранение;
- страхование;
- поручение;
- комиссия;
- доверительное управление имуществом;
- простое товарищество и другие.

Прекращение права собственности возникает при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, гибели или уничтожении имущества, утрате права собственности на имущество (например, при разгосударствлении, приватизации или национализации).

Прекращение вещных прав возникает при возврате распорядителем полученного ранее имущества его собственнику, утере имущественных прав, отказе распорядителя имущества от прав на него и др., а также при исполнении условий сделки контрагентами (по договорам комиссии, поручения и т.п.).

Прекращение имущественных обязательственных прав возникает при возвращении имущества его собственнику, утере имущественных прав на него, а также при исполнении условий сделки контрагентами, приводящей к прекращению обязательств между дебитором и кредитором.

Выводы по главе 1

1. Объектом и гражданского права, и бухгалтерского учета является имущество, обязательства и имущественные отношения предприятия (организации).

2. Гражданское законодательство применяется для установления имущественных отношений между субъектами хозяйствования. Учетное регулирование является вторичным по отношению к гражданско-правовому. Базируясь на имущественных отношениях в хозяйственной деятельности и налогообложении, методология бухгалтерского учета устанавливает правила их отражения на счетах бухгалтерского учета.

3. Теория бухгалтерского учета имущественных обязательств (сделок) – это раздел теории бухгалтерского учета, а именно учение о предмете, объектах, методе, методологии и методиках учета сделок.

4. Существующая теория бухгалтерского учета не выработала четких доказательств отнесения тех или иных объектов хозяйственной деятельности к объектам бухгалтерского учета. Изменения в составе объектов учета в настоящее время связано в большей степени с административно обусловленным изменением во взглядах научного сообщества (например, при введении в действие Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»), чем с появлением новых научных доказательств состава известных или новых объектов бухгалтерского учета. В диссертации впервые научно доказано, что объектами бухгалтерского учета являются:

А) имущество предприятия (активы);

Б) имущественные обязательства предприятия (долги, пассивы); при этом доказано, что пассивы не являются, никогда не являлись (за исключением, быть может, периода военного коммунизма) и не могут являться источниками имущества организации: источником нового имущества организации является только уже имеющееся у организации имущество;

В) хозяйственные операции как составная часть обязательств (сделок), связанные с движением имущества и с возникновением и прекращением (изменением) имущественных прав предприятия. При этом хозяйственные операции являются первоочередным объектом учета, поскольку именно хозяйственные операции и определяют как сам факт появления имущества и обязательств (долгов) на предприятии, так и стоимостную оценку имущества и обязательств.

5. Под имуществом предприятия понимаются хозяйственные средства – движимые и недвижимые вещи и имущественные права (материальные, нематериальные активы и имущественные обязательственные права), принадлежащие предприятию на имущественных правах, т.е. по праву собственности, вещному праву и (или) имущественному обязательственному праву.

6. Отражение имущества предприятия и его обязательств в бухгалтерском учете осуществляется не только на балансовых счетах, как считалось до появления настоящего исследования, но и на забалансовых счетах. То есть имущество, отражаемое на забалансовых счетах, также принадлежит организации, но только по обязательственному праву, тогда как ранее считалось, что отражаемое за балансом имущество не имеет никакого отношения к организации, в учете которой оно отражается.

7. Хозяйственные операции представляют собой движение имущества предприятий с одновременным возникновением одних и прекращением других имущественных прав (с изменением имущественных прав) на это имущество в результате исполнения имущественных обязательств при осуществлении хозяйственных процессов.

ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

2.1. Сущность метода и предмета бухгалтерского учета в современных условиях

Для отражения в бухгалтерском учете имущества предприятия и его изменений, происходящих в результате осуществления хозяйственных операций, в бухгалтерском учете применяются различные способы, совокупность которых составляет метод бухгалтерского учета. Рассмотрим сущность метода бухгалтерского учета.

В научной литературе на постсоветском пространстве существуют различные точки зрения как на определение сущности метода бухгалтерского учета, так и на состав его элементов (способов). Основными являются следующие два направления в подходах к определению метода бухгалтерского учета.

Первое направление основывается на том, что бухгалтерский учет пользуется общенаучной методологией и исключает методологию, присущую только бухгалтерскому учету. В последние годы появились новые концепции, которые сводят методологию бухгалтерского учета в т.ч. и к моделированию. Представителями данного направления являются В.Ф. Палий, Я.В. Соколов /194; 195; 245/ и другие.

Второе направление основывается на том, что метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов (элементов) для отражения объектов бухгалтерского учета. В данном теоретическом направлении не сложилось единства взглядов на перечень приемов или элементов, совокупность которых составляет метод бухгалтерского учета. Некоторые ученые полагают, что методом бухгалтерского учета является только балансовое обобщение оборота объектов бухгалтерского учета. Другие ограничивают перечень элементов метода балансом, счетами и двойной записью, считая, что все остальные приемы присущи и другим видам хозяйственного учета; при этом отрицается методологическая роль оценки в бухгалтерском учете, а калькуляция вообще объявляется самостоятельной научной дисциплиной, в результате чего не является элементом метода бухгалтерского учета. В некоторых работах происходит выделение балансового обобщения, в результате чего элементы метода (приемы) делятся на основные и второстепенные (по материалам /194; 195/).

Н.В. Дембинский /164, с.72-73/ считает, что «методом бухгалтерского учета, методом является балансовое обобщение оборота общественных социалистических фондов во взаимосвязи с их назначением и источниками

образования в процессах выполнения хозяйственных и финансовых планов в народном хозяйстве».

П.А. Костюк /164, с.72-73/ под методом бухгалтерского учета понимает «способ познания и отражения предмета бухгалтерского учета». В более развернутом виде, по его мнению, методом бухгалтерского учета также «является балансовое обобщение оборота общественных социалистических фондов во взаимосвязи с их назначением и источниками образования в процессах выполнения хозяйственных и финансовых планов в народном хозяйстве (т.е. П.А. Костюк полностью солидарен с определением метода бухгалтерского учета Н.В. Дембинского. –Б.А.В.). ... Для получения показателей балансового обобщения оборота общественных социалистических фондов применяется система приемов и способов учета: документация хозяйственных операций и инвентаризация; денежная оценка хозяйственных средств и калькуляция; система счетов бухгалтерского учета и способ двойной записи хозяйственных операций в счетах; способы обобщения данных учетной регистрации (оборотные ведомости, баланс, отчетность)».

С. Шульман с соавторами /258, с.38-39/ считает, что «методом советского бухгалтерского учета является обобщение оборота общественных социалистических фондов во взаимосвязи с их назначением и источниками образования в процессах планового расширенного социалистического воспроизводства на предприятиях, в организациях и их объединениях». При этом в качестве элементов метода бухгалтерского учета С. Шульман и соавторы выделяют следующие: документацию хозяйственных средств и инвентаризацию; денежную оценку объектов бухгалтерского учета, калькулирование, систему счетов бухгалтерского учета, способ двойной записи хозяйственных операций в счетах; обобщения учетных данных (баланс, отчетность и т.д.).

Г.И. Моисеенко /179, с.24-25/ под методом бухгалтерского учета понимает систему «способов сплошного, непрерывного, взаимосвязанного отражения и обобщения в денежном измерении движения хозяйственных средств на всех участках народного хозяйства с целью контроля за выполнением плана и обеспечением сохранности социалистической собственности». Элементами метода бухгалтерского учета у данного автора являются документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность.

По мнению В.Ф. Паляя и Я.В. Соколова /195, с.55/, «метод бухгалтерского учета представляет собой взаимосвязанное отражение, балансовое обобщение и соизмерение юридически доказательной информации об объектах бухгалтерского учета, выраженной в едином (денежном) измерителе». Метод бухгалтерского учета состоит из следующих приемов (элементов): документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, балансовое обобщение (баланс) и отчетность.

В.Г. Макаров /177, с.55/ дает следующее определение сущности метода бухгалтерского учета: «Метод бухгалтерского учета есть система способов, обеспечивающая сплошное, непрерывное, взаимосвязанное и объективное отражение, экономическое обобщение и подсчет в денежном выражении объектов бухгалтерского учета для осуществления управления хозяйственной деятельностью». В.Г. Макаров в своей работе указывает на существование и других характеристик метода бухгалтерского учета. В частности, он указывает на ограничение перечня элементов метода по сравнению с вышеуказанными, например, двойной записью, либо исключением из совокупности некоторых элементов, таких, как документация и калькуляция, или инвентаризация, или отчетность. В.Г. Макаров указывает на то, что все элементы метода бухгалтерского учета равнозначны и необходимы для отражения предмета бухгалтерского учета. В.Г. Макаров критикует точку зрения белорусских ученых на метод бухгалтерского учета как метод бухгалтерского обобщения, согласно которому, по мнению В.Г. Макарова, все остальные элементы являются не основными и применяются лишь для обеспечения возможности балансового обобщения. В.Г. Макаров элементами (способами) метода бухгалтерского учета считает документацию и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, баланс и отчетность.

З.В. Кирьянова /145, с.33/ под методом бухгалтерского учета понимает систему способов и определенных приемов, которые осуществляются посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов, с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, других статей баланса, калькуляции и отчетности предприятия. У З.В. Кирьяновой способами и приемами (элементами) метода бухгалтерского учета являются (в последовательности, указанной З.В. Кирьяновой): документация, инвентаризация, бухгалтерский баланс, система счетов и двойная запись, оценка, калькуляция, отчетность.

Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина /158, с.35/ под методом бухгалтерского учета понимают совокупность различных способов и приемов ведения бухгалтерского учета. Элементами бухгалтерского учета, по их мнению, являются документация, инвентаризация, счета и двойная запись, баланс, бухгалтерская отчетность, оценка и калькуляция.

М.А. Снитко /243, с.30/ под методом бухгалтерского учета понимает «всю совокупность применяемых в бухгалтерском учете способов, приемов». Метод бухгалтерского учета включает в себя следующие способы: первичная бухгалтерская документация (первичный учет) и инвентаризация, оценка и калькулирование, система счетов и двойная запись на них всех изменений (операций), бухгалтерская отчетность (включающая и бухгалтерский баланс).

Н.С. Стражева /255, с.11/ считает, что «методом бухгалтерского учета является вся совокупность способов и приемов, применяемых в бухгалтерском

учете», которые представляют строгую упорядоченную последовательность, иначе говоря, строгую систему учета. В качестве элементов метода бухгалтерского учета у Н.И. Стражевой выступают документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность.

Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.10/ под методом бухгалтерского учета понимают систему приемов и способов, обеспечивающую получение бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения и обобщения в денежном выражении объектов бухгалтерского учета. У Н.И. Ладутько приемами (способами) метода бухгалтерского учета являются: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, балансовое обобщение и отчетность. При этом, если у других авторов под балансом понимается способ обобщенного отражения и экономической группировки хозяйственных средств и источников их формирования на определенный момент времени, то у Н.И. Ладутько и соавторов /165, с.14/ под балансовым обобщением понимается способ проверки правильности отражения хозяйственных операций по счетам, т.е. так же, как баланс понимался и использовался во времена Луки Пачоли.

Все приведенные выше определения метода бухгалтерского учета исходят из экономического подхода к сущности объектов бухгалтерского учета, для отражения которых и предназначен метод. Объектами бухгалтерского учета, как мы определили ранее, являются имущество предприятия, его имущественные обязательства и хозяйственные операции как составная часть обязательств (сделок); изменение имущества предприятия, его имущественных обязательств и осуществление хозяйственных операций происходит в результате возникновения и прекращения права собственности (права владения, распоряжения, пользования) и вещного права. Поэтому при формулировке определения метода бухгалтерского учета необходимо учесть и правовое содержание объектов бухгалтерского учета, что в совокупности с экономическим аспектом обеспечит большую полноту нового определения.

На наш взгляд, метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, используемых для отражения имущества предприятия и его имущественных обязательств и изменений, происходящих с ними в результате возникновения, изменения и прекращения имущественных прав. При этом элементами (способами, приемами) метода бухгалтерского учета являются: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, правовая идентификация вида обязательства и правовая идентификация вида имущественных прав, счета и двойная запись, баланс и отчетность /83, 100/.

Таким образом, мы ввожу два новых элемента бухгалтерского учета: правовую идентификацию вида обязательства и правовую идентификацию вида имущественных прав. Это связано с тем, что используемые до настоящего времени восемь элементов метода бухгалтерского учета не позволяют

однозначно и одновариантно отразить хозяйственную операцию. Как мы определили выше и как будет более подробно рассмотрено в разделе 2.2. данной главы, хозяйственные процессы представляют собой результат исполнения конкретных видов имущественных обязательств – сделок (поставки, купли-продажи, аренды и т.п.). Исполнение каждого из обязательств состоит из нескольких операций. Так, исполнение обязательств арендатором по договору аренды состоит из хозяйственных операций получения арендованного имущества, начисления арендной платы, ее перечисления арендодателю, хозяйственных операций по расходу материалов и другого имущества на поддержание арендованного имущества в обусловленном договором и законами состоянии и т.п. В результате исполнения обязательства и осуществления хозяйственных операций изменяется как стоимость имущества предприятия, так и сумма его долгов. Одновременно возникают или прекращаются имущественные права: право собственности (владения, распоряжения, пользования), вещные права, обязательственные имущественные права. Именно вид обязательства определяет возникновение или прекращение тех или иных имущественных прав, что и определяет в дальнейшем методику отражения хозяйственных операций на счетах в виде корреспонденции счетов.

Так, если в отношении полученного имущества у арендатора по договору аренды возникает только право временного пользования и владения, то полученное имущество учитывается только за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

При этом если арендатору передается только право временного пользования и владения, то передача имущества последнему у арендодателя учитывается как внутреннее перемещение по счету 01 «Основные средства» ***и на этом счете отражается имущественное право собственности на переданное имущество.*** Но если кроме права временного пользования и владения у арендатора возникает дополнительная обязанность уплатить выкупной платеж, т.е. в договоре аренды появляются элементы сделки купли-продажи с отсрочкой платежа, то у арендодателя согласно условий сделки появляется имущественное право требования этого выкупного платежа за переданное имущество, которое должно отразиться в бухгалтерском учете. В результате чего это право требования за переданное имущество учитывается у арендодателя на счете 09 «Арендные обязательства к поступлению». У арендатора в результате полученное имущество на обязательственных правах отражается по дебету счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» в корреспонденции со счетом долгов – 97 «Арендные обязательства».

Но для того, чтобы правильно отразить хозяйственную операцию на счетах бухгалтерского учета, необходимо составить правильную корреспонденцию счетов. А это предполагает определение правовой природы исполненного предприятием обязательства: какое это обязательство (поставка, купля-продажа и т.п.), из каких хозяйственных операций оно состоит при его

исполнении согласно условий хозяйственного договора (получения материалов на склад, перевозки, оплаты суммы задолженности поставщику и т.п.), какие имущественные права и обязательства перед контрагентом по договору возникают (право собственности на полученное имущество, вещное право, обязательство уплатить или право требовать обусловленную договором сумму в такие-то сроки и т.п.). И только после правовой идентификации вида обязательства (сделки) и правовой идентификации вида имущественных прав можно составить правильную корреспонденцию счетов, однозначно и однозначно определив корреспондирующие счета.

Так, продажа готовой продукции покупателям может осуществляться по договорам поставки и по договорам комиссии. При этом, если по договору поставки право собственности переходит к покупателю с момента передачи ему продукции, что предполагает отражение такой передачи через счета реализации, то передача продукции на реализацию комиссионеру не означает реализации, так как не происходит передачи права собственности комиссионеру; до момента реализации продукции комиссионером готовая продукция является собственностью комитента-производителя. И только после того, как комиссионер передаст отчет комитенту о произошедшей реализации продукции, т.е. проинформирует последнего о передаче его продукции и права собственности на нее покупателю, в учете комитента будет отражена реализация продукции. Не зная, в соответствии с каким видом обязательства (договора) происходит реализация готовой продукции, в бухгалтерском учете производителя операции по реализации могут быть отражены неправильно, поскольку движение готовой продукции в адрес ее получателя в обоих случаях будет оформляться одними и теми же товарно-транспортными накладными. Как результат, реализация на условиях комиссии может быть отражена как реализация на условиях поставки и наоборот.

Поступление на предприятие основных средств может происходить как в результате сделок купли продажи (поставки), так и в результате исполнения договора аренды. Без правовой идентификации вида обязательства поступление основных средств по договору аренды может быть учтено как их приобретение, а без правовой идентификации вида имущественных прав основные средства по договору оперативной аренды могут быть неправильно отражены на балансовых счетах предприятия как собственные.

Поэтому запись содержания хозяйственной операции в виде «поступили от поставщика товары на сумму 1000 рублей» будет не совсем правильна. Дело в том, что в теории бухгалтерского учета практически не разделяются виды обязательств. Поэтому под поставщиком обычно понимается любой контрагент получателя товаров по любой сделке. Кроме того, это связано и с тем, что, если товары поступили по договору поставки с переходом права собственности, то операция отразится на счете 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В случае поступления товаров по договору комиссии и на комиссию они

отразятся на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Следовательно, необходима правовая идентификация вида обязательства и вида имущественных прав по данной операции. В результате, если будет установлено, что товары поступили по договору поставки с переходом права собственности на них, то хозяйственная операция будет записана следующим образом: «поступили от поставщика товары в собственность по договору поставки», что и определит последующую методику ее отражения в бухгалтерском учете. Если же будет определено, что товары поступили по договору комиссии на реализацию с приобретением вещного права распоряжения ими (т.е. с правом продажи кому угодно как результата данной сделки), то хозяйственная операция должна быть записана следующим образом: «поступили от комитента товары по праву распоряжения по договору комиссии».

На наш взгляд, правовая идентификация вида обязательства и вида имущественных прав по каждой хозяйственной операции заключается в установлении по каждой хозяйственной операции:

1. Во исполнении какого вида обязательства (поставки, купли-продажи, мены и т.п.) осуществляется данная операция.

2. Какой стороной по сделке является предприятие, на котором осуществляется отражение хозяйственной операции в учете – поставщиком или покупателем, арендодателем или арендатором и т.п.

3. Какое имущественные права возникают или прекращаются в результате осуществления хозяйственной операции как составной части установленного вида обязательства (право собственности, вещные имущественные права, право владения, право распоряжения, право пользования и т.п.).

4. Какое имущество или имущественные права приобретается или передается у контрагентов по сделке и какие имущественные обязательства перед контрагентами возникают или прекращаются по сделке.

5. На каких конкретно счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту можно однозначно отразить движение имущества и возникновение, изменение и прекращение имущественных прав у обоих участников сделки.

Следует отметить, что правовая идентификация вида обязательства (сделки) и вида имущественных прав являются самостоятельными элементами метода бухгалтерского учета. Они, например, ни в коей мере не являются составной частью такого элемента метода бухгалтерского учета, как документация, хотя должны осуществляться практически одновременно с этим элементом. В частности, согласно статье 9 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», первичный документ имеет юридическую силу, если он содержит установленные данной статьей обязательные реквизиты; однако в число обязательных реквизитов указание вида сделки, во исполнение хозяйственной операции которой составлен первичный документ, и указание вида имущественных прав, возникающих, изменяющихся и прекращающихся при

совершении хозяйственной операции, не входит. Более того, в силу разделения труда персонала бухгалтерии содержание договоров, в лучшем случае, доступно руководству бухгалтерии, но не рядовым исполнителям. Поэтому на основании только одного первичного документа (которые с точки зрения современного подхода Минфина РБ становятся все более унифицированными, т.е. используются при отражении не одного вида сделки), подтверждающего факт движения имущества без относительно вида сделки, невозможно правильно отразить хозяйственные операции по исполняемой сделке в бухгалтерском учете. Примером такого подхода могут служить Инструкции по заполнению товарно-транспортной накладной (форма ТТН-1) и товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей (форма ТН-2) (утв. Постановлением Минфина РБ от 14.05.01 г. №53), которые соответственно в п.9 и п.7 обязывают предприятие – грузоотправителя (отправителя) указывать в этих первичных документах только дату и номер договора, но никак не предмет договора.

Более подробно реализация вновь введенных элементов метода бухгалтерского учета – правовая идентификация вида обязательства и вида имущественных прав - будет рассмотрена в разделе 2.3 и главах 3 и 4 настоящего исследования.

По нашему мнению, все вышперечисленные элементы метода бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, правовая идентификация вида обязательства и правовая идентификация вида имущественных прав, счета и двойная запись, баланс и отчетность) предназначены для отражения имущества предприятия и изменений, происходящих с ним при возникновении, изменении и прекращении имущественных прав в процессе хозяйственной деятельности. Каждый из элементов выполняет свою цель, а все вместе – общую задачу. Поэтому среди них нет ни основных, ни второстепенных. Просто есть специфические элементы, присущие только бухгалтерскому учету (например, счета и двойная запись, инвентаризация), и есть элементы, присущие другим экономическим наукам (например, баланс, оценка и калькуляция) и другим правовым наукам (правовая идентификация вида обязательства и правовая идентификация вида имущественных прав). И в силу специфичности элементов бухгалтерского учета в теории бухгалтерского учета им уделяется больше внимания, чем другим элементам метода бухгалтерского учета. Балансовое обобщение не означает совокупность расчетов оборотов и сальдо на счетах, с последующим составлением оборотных ведомостей, как указывает Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.14/ и не означает, что баланс является основным элементом бухгалтерского учета. Балансовое обобщение означает, что с экономической точки зрения, элементы метода основываются на балансе, который рассматривается как начальная и как конечная стадия учета (на основании статей баланса на начало месяца открываются счета, и на основании сальдо счетов на конец месяца составляется новый баланс). Однако из приведенных

мною выше рассуждений, основывающихся на юридическом подходе к теории бухгалтерского учета, следует, что баланс является всего лишь следствием двойной записи хозяйственных операций на счетах. И только переход с юридической точки зрения на экономическую, связанный с переменной местами причины равенства баланса - двойной записи - и ее следствия – бухгалтерского баланса (бухгалтерский баланс при экономическом подходе рассматривается как обоснование двойной записи) привел к необходимости рассмотрения бухгалтерского баланса как отправного элемента метода бухгалтерского учета.

Все вышеперечисленные десять элементов в практике бухгалтерского учета применяются не изолированно, а как части единого целого в определенной последовательности. Документация используется для получения первичных сведений о хозяйственных операциях. На основе документальных данных о движении имущества, о возникновении, изменении и прекращении обязательств предприятия осуществляется последующее отражение хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. Сведения, содержащиеся в документах, обязательно выражаются в обобщающем денежном измерителе. Для этого служит оценка, позволяющая натуральные и трудовые показатели переводить в денежные. После правовой идентификации вида обязательства и имущественных прав по сделке данные об объектах бухгалтерского учета, зафиксированные в документах, подвергаются экономической группировке и суммированию, для чего используются счета и двойная запись. Показатели, получаемые на счетах, взаимосвязываются посредством двойной записи. Реальность данных, содержащихся в счетах, проверяется и уточняется в процессе инвентаризации. На основании проверенных данных счетов подсчитываются затраты, относящиеся к тому или иному объекту, т.е. рассчитывается их себестоимость – составляется калькуляция.

Рассмотрим сущность специфических, характерных только для бухгалтерского учета элементов метода – бухгалтерского баланса, счетов и двойной записи. Начнем с понятия и сущности счетов бухгалтерского учета.

П.А. Костюк /164,с.136/ считает, что «счета бухгалтерского учета – способ получения показателей об отдельных элементах хозяйственных ресурсов и источниках их образования».

В.Г. Макаров /177, с.66/ определяет счета как «способ текущего отражения, экономической группировки и оперативного контроля за средствами хозяйства и хозяйственными операциями».

Г.И. Моисенко /179, 38/ под счетами понимает «способ экономической группировки, текущего отражения и контроля движения хозяйственных средств предприятия».

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /195, с.57/ указывают, что «счета бухгалтерского учета являются способом классификации, отражения и соизмерения информации для получения обобщающих показателей о хозяйственной деятельности».

Н.С. Стражева /255, с.15/ полагает, что «бухгалтерские счета – это способ текущего отражения всех изменений, происходящих в составе средств и источников их образования».

Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.12-13/ под бухгалтерскими счетами понимают способ группировки, текущего учета и контроля однородных по своему экономическому содержанию хозяйственных операций, изменяющих состав средств и источников их формирования.

Приведенные выше определения понятия счетов бухгалтерского учета не учитывают правовую сущность объектов бухгалтерского учета, отражаемых на этих счетах. А без учета правовой сущности определение счетов не может претендовать на полноту и всесторонность.

С нашего точки зрения, на счетах бухгалтерского учета отражается имущество предприятия и обязательства (долги) и изменения, происходящие с ними в процессе осуществления хозяйственных операций.

Следовательно, на нашем взгляд, счета – это способ текущего отражения и экономической группировки имущества и обязательств предприятия и изменений, происходящих с ними в процессе осуществления хозяйственных операций /87, 104/.

Для правильного отражения хозяйственных операций как составной части обязательств (сделок) в бухгалтерском учете необходим правильный выбор счетов бухгалтерского учета. Для этого необходимо знать, для чего предназначен бухгалтерский счет и что на нем отражается. Сделать правильный выбор предназначена классификация счетов бухгалтерского учета. В экономической литературе существуют различные точки зрения на группировку счетов бухгалтерского учета. Большинство из них основывается на группировке счетов по назначению и структуре и по экономическому содержанию счетов (см. материал ниже). Однако Я.В. Соколов /245, с.298-314/ выделяет девять следующих классификаций (хотя в конце концов и делает «основной вывод – условность всех классификаций бухгалтерских счетов» /245, с.314/):

- по отношению к итогу баланса (балансовые и забалансовые);
- по отношению к сальдо счетов, участвующих в балансе (присутствующие прямо и присущие косвенно – внебалансовые);
- по виду сальдо (дебетовые и кредитовые);
- по значению сальдо (чистые и смешанные);
- по объему информации (синтетические и аналитические);
- по значению (реальные и номинальные);
- по характеру исчисления сальдо (вводимые и выводимые);
- по юридическому содержанию (счета собственника и счета третьих лиц);
- по экономическому содержанию (счета средств – материальные, монетарные и счета результатов). Учитывая направление исследования настоящей диссертации, из предложенной классификации счетов Я.В.

Соколова остановимся на классификации по юридическому и по экономическому содержанию. Классификация по юридическому содержанию достаточно полно описана в его работе /245, с.302-304/. В частности, Я.В. Соколов указывает, что первую и достаточно полную классификацию составил Э. Дегранж (1795 г.), который трактовал все счета как личные и делил их на две группы: счета собственника и счета третьих лиц. Более подробно эта классификация была развита И. Ванье (1835 г.), который каждый счет рассматривал как «агентов хозяйства». Он писал, что «под счетом товаров нужно понимать счет агента, уполномоченного хозяйством на получение и выдачу товаров и т.п.

Наиболее полная классификация по юридическому принципу была осуществлена Г. Фором (1905 г.) /245, с.303/, который разделил все счета на три класса: «а) вещественно-правовые, б) обязательно-правовые и в) расчетов по обязательствам.

Вещественно-правовая группа включает счета собственника и счета третьих лиц (корреспондентов).

Счета собственника делятся на счет собственных источников средств, счет средств, находящихся в оперативном управлении агентов предприятия, и счет средств, находящихся у агентов – материально-ответственных лиц.

Счета агентов группируются по типу ответственности: 1) держание, 2) хранение, 3) пользование, 4) владение.

Счета третьих лиц делятся на счета юридических (по видам ответственности) и физических лиц». Однако, как установлено ранее, имущество на предприятии находится по праву собственности и вещному праву. Поэтому имущество, находящееся, по Г. Форю, в оперативном управлении агентов или у материально-ответственных лиц, принадлежит последним по вещному праву, хотя может находиться у предприятия по праву собственности или иному праву. То есть предприятие-собственник передает им вещные права. Следовательно, приведенная классификация счетов по вещественно-правовому признаку Г. Фора, на наш взгляд, на самом деле представляет собой упрощенную классификацию счетов по признаку имущественных прав, разработанную нами в данном исследовании.

По Г. Форю, «обязательно-правовая группа состоит из счетов договоров, деликтов, квазидоговоров, квазиделиктов и прочих операций.

Счета договоров делятся на 1) внешние (с государством, с государственными органами, с прочими организациями и физическими лицами – сторонние юридические и физические лица называются корреспондентами) и 2) внутренние (с работниками предприятия – называются агентами).

Внешние счета договоров подразделяются на счета по видам договоров: 1) купли-продажи, 2) поставки, 3) ссуды, 4) займа, 5) страхования, 6) аренды, 7) подряда, 8) хранения имущества корреспондентов, 9) комиссии.

Внутренние счета договоров – это счета: 1) хранения имущества агентов, 2) личного найма». Как известно, договора представляют собой одну

из форм возникновения имущественных обязательств (статья 288 ГК РФ), которые состоят из отдельных хозяйственных операций, исполнение которых и отражается в бухгалтерском учете (глава 3). Гражданский же кодекс включает в себя более 55 видов имущественных обязательств. Таким образом, по Г. Фору, только для отражения исполнения имущественных обязательств в рамках ГК РФ необходимо было бы иметь 55 счетов бухгалтерского учета в дополнение к уже имеющимся в Плане счетов бухгалтерского учета. Поскольку имущественные обязательства состоят из отдельных хозяйственных операций, которые приводят к изменениям в составе имущества предприятия и его долгов, то более целесообразной, на мой взгляд, является классификация счетов предприятия по видам имущества предприятия и видам собственности на него.

Расчеты по обязательствам, по Г. Фору, «включают две группы: счета кредиторов и счета дебиторов», которые, на мой взгляд, кроме дальнейшей классификации до элементарного аналитического счета у Г. Фора, должны классифицироваться по видам обязательств (см. далее настоящий раздел диссертации).

Авторы, дискуссировавшие по вопросу экономической классификации, делились на две группы: сторонники классификации счетов по одному признаку – экономическому содержанию (Н.А. Кипарисов, Н.В. Дембинский) и сторонники классификации по двум признакам – по экономическому содержанию и по структуре и назначению (Н.А. Леонтьев, В.Г. Макаров и др.), при этом содержание каждой из групп счетов у различных авторов отличаются.

Классификация счетов по экономическому показывает, что учитывается на счете, т.е. какой экономический объект отражается на нем, и позволяет установить, какие виды счетов должны применяться на предприятии для всестороннего описания и характеристики его хозяйственной деятельности. Экономическая классификация счетов строится по однородности экономического содержания объектов, учитываемых на счетах.

П.А. Костюк /164 с.134-146/ классифицирует счета на счета источников хозяйственных средств, счета хозяйственных процессов, счета хозяйственных средств.

С. Шульман с соавторами /258, с.48/ классифицируют счета по экономическому содержанию хозяйственных операций на счета для учета средств предприятия (счета основных средств, счета оборотных средств и производственных расходов, и счета внеоборотных активов) и счета источников средств и их целевого назначения (счета собственных средств и счета привлеченных средств). Классификация счетов у данных авторов совпадала с группировкой статей баланса времени написания работы.

Г.И. Моисеенко /179, с. 39-42/ делит счета по экономическому содержанию на счета хозяйственных средств (счета процесса производства, счета процесса обращения, счета процесса распределения) и счета источников

средств (источников собственных средств и источников привлеченных средств).

По экономическому содержанию счета классифицируются, по мнению В.Г. Макарова /177, с.162-166/, на счета для учета видов хозяйственных средств и хозяйственных процессов, и счета для учета источников хозяйственных средств. При этом счета хозяйственных средств и хозяйственных процессов подразделяются на:

Счета производства и производственного потребления (счета основных средств, производственных запасов, затрат на производство);

Счета непромышленного потребления (счет «Непромышленные производства и хозяйства», а ныне счет «Обслуживающие производства и хозяйства»);

Счета обращения, в т.ч. счета готовой продукции и реализации, счета денежных средств и счета средств в расчетах;

Счета распределения, в т.ч. счета отвлеченных средств за счет прибыли (ныне счет «Использование прибыли»).

Счета для учета источников средств у В.Г. Макарова делятся на:

Счета источников собственных средств, в т.ч. счета фондов (уставного и т.п.), резервов (резерв предстоящих платежей), финансирования (целевое финансирование), финансовых результатов (прибыли и убытки);

Счета источников привлеченных средств, в т.ч. кредитов (краткосрочные ссуды банка), кредиторской задолженности (расчеты с поставщиками и подрядчиками), обязательств по распределению (расчеты с персоналом, с бюджетом и т.п.).

У В.Г. Макарова /177, с.162-167/ счета видов средств объединены со счетами процессов в общую группу.

Автор объясняет это тем, что хозяйственные средства находятся на предприятиях для участия в соответствующих процессах и поэтому счета, на которых учитываются средства, должны быть в группировке подчинены этим процессам. Кроме того, часть групп включает в себя счета, отражающие одновременно разные процессы. Это объясняется одновременностью осуществления некоторых процессов.

В.Г. Макаров указывает специфическую особенность и других классификаций счетов по экономическому содержанию. По его мнению, основные различия между ними заключаются в группировке счетов видов средств и хозяйственных процессов. Группировки счетов, на которых учитываются источники средств, как правило, одинаковы. Особенностью ряда экономических классификаций является то, что группировка счетов осуществляется в соответствии с делением средств в ряде иных экономических наук (в частности, финансов) на основные, оборотные и внеоборотные. В результате подобная группировка не раскрывает связи этих счетов с учитываемыми процессами, поскольку счета для учета процессов не выделяются. В некоторых классификациях счета, отражающие имущество

предприятия, группируются отдельно от счетов, учитывающих хозяйственные процессы. Поскольку хозяйственные процессы отражаются не только на отдельных счетах, для этого предназначенных, но и на счетах имущества, то, по мнению В.Г. Макарова, на основе таких классификаций невозможно определить, какие счета необходимы для ведения учета того или иного экономического объекта.

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /194, с.87/ классифицируют счета по экономическому содержанию на счета ресурсов и счета процессов.

З.В. Кирьянова /145, с.45-52/ классифицирует счета по экономическому содержанию на пять групп:

1. Счета для учета имущества предприятия (средств) и источников его формирования (счета по учету основных средств, материальных ресурсов, готовой продукции, денежных средств, в т.ч. расчетный и валютный счета, дебиторов, кредиторов, расчетов с поставщиками и подрядчиками и т.п.).

2. Счета, предназначенные для регулирования оценки средств, в т.ч. дополнительные к основному счету и контрарные (контрактивные и контрпассивные) счета (счета «Заготовление и приобретение материалов», «Износ нематериальных активов», «Износ основных средств», «Использование прибыли»).

3. Счета для учета кругооборота средств предприятия, в т.ч. калькуляционные счета (счет «Основное производство» и т.п.) и собирательно-распределительные счета (счет «Общепроизводственные расходы» и другие).

4. Счета для обобщения информации о формировании и использовании финансовых результатов деятельности предприятия в отчетном году (счет «Прибыли и убытки»).

5. Забалансовые счета, предназначенные для обобщения информации о «наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании и распоряжении, условных прав и обязательств» (счета «Арендованные основные средства», «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и т.п.).

Таким образом, классификация счетов по экономическому содержанию у В.Г. Макарова и у З.В. Кирьяновой существенно отличаются, при этом классификация З.В. Кирьяновой по экономическому содержанию счетов имеет больше общего с классификацией счетов В.Г. Макарова по структуре и назначению, чем с классификацией В.Г. Макарова по экономическому содержанию.

Классификация счетов по структуре и назначению показывает, для чего, для получения каких показателей предназначены те или иные счета и как они строятся. Она служит для изучения особенностей счетов, позволяет выяснить, какими свойствами обладают отдельные их виды.

П.А. Костюк /164, с.134-136/ делит счета на активные, пассивные, активно-пассивные, балансовые, забалансовые, счета синтетического учета и счета аналитического учета.

С. Шульман и соавторы /258, с.45-51/ классифицируют счета по структуре и назначению на основные (активные, пассивные, активно-пассивные), регулирующие (контрарные, дополнительные, контрарно-дополнительные), операционные (распределительные, калькуляционные, результатные). Отдельно выделяются забалансовые счета.

Г.И. Моисеенко /179, с.37-41/ делит счета по структуре и назначению на:

счета для учета хозяйственных средств (основные счета – инвентарные, фондовые, расчетные, в т.ч. активные, пассивные, активно-пассивные, регулирующие счета – контрарные и дополнительные);

счета для учета хозяйственных процессов, в т.ч. распределительные (собираательно-распределительные и бюджетно-распределительные), калькуляционные и результатные.

В.Г. Макаров /177, с.138-161/ классифицирует счета по структуре и назначению на основные, регулирующие, распределительные, калькуляционные, сопоставляющие.

Основные счета, по В.Г. Макарову, состоят из активных (счет «Основные средства» и т.п.), пассивных (счет «Уставный фонд» и т.д.) и активно-пассивных (счет «Расчетов с разными дебиторами и кредиторами»).

Регулирующие счета у В.Г. Макарова включают в себя счета контрарные (счет «Износ основных средств»), дополнительные (счет «Финансирование капитальных вложений»), счет «Заготовительно-складские расходы»), контрарно-дополнительные (счет «Разница от текущего регулирования оптовых цен»).

Распределительные счета состоят из собираательно-распределительных (счет «Общехозяйственных расходов», счет «Общепроизводственных расходов») и бюджетно-распределительных (счет «Расходы будущих периодов», счет «Доходы будущих периодов»).

Калькуляционные счета включают в себя счет «Основное производство», счет «Вспомогательное производство» и т.п. счета.

Сопоставляющие счета состоят из счетов по учету реализации, счета «Прибыли и убытков», счета «Брак в производстве».

В.Г. Макаров критикует точки зрения различных авторов, основывающиеся на классификации счетов на счета хозяйственных средств и счета хозяйственных процессов. По его мнению такая классификация отражает экономическое содержание счетов, а не структуру и назначение. При этом одни и те же счета могут одновременно показывать как состояние и движение средств, так и ход хозяйственных процессов. В.Г. Макаров считает неправильным выделение из основных счетов рядом авторов инвентарных и денежных счетов, или счетов расчетов. По его мнению, эти счета отличаются

не структурой и назначением, а экономическим содержанием. Неправильным, по мнению В.Г. Макарова, является и название сопоставляющих счетов операционно-результатными, поскольку название «сопоставляющие» более точно характеризует сущность этих счетов. Неправильно и выделение из сопоставляющих счетов финансово-результатных счетов, поскольку единственным представителем таких счетов является счет «Прибыли и убытков», что также отражает экономическую сущность счета, на не его назначение. Неправильно, с точки зрения В.Г. Макарова, и выделение особой группы операционных счетов, призванных отражать хозяйственные операции (калькуляционные, распределительные и др. счета).

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /194, с.78-83/ подразделяют счета по структуре и назначению на основные (материальные, денежные, фондовые, расчетные, уточняющие – контрарные, в т.ч. контрактивные и контрпассивные) и операционные (распределительные, собирательно-распределительные, операционно-калькуляционные, сопоставляющие, финансово-результатные и др.).

М.А. Снитко /243, с.70-85/ классифицирует счета по трем основным признакам:

1. По экономическому содержанию информации, отражаемой на счетах (счета для учета средств предприятия, в т.ч. средств долгосрочного и краткосрочного пользования; счета для учета источников средств предприятия, в т.ч. для учета собственных и заемных средств);

2. По учетно-технологической функции счетов (по назначению и структуре записей на счетах), в т.ч. основные (активные, пассивные и активно-пассивные), регулирующие (дополнительные и контрарные), операционные (распределительные, калькуляционные и сопоставляющие);

3. По отношению к балансу (балансовые и забалансовые счета).

Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.13/ классифицируют счета по структуре и назначению на:

1. Основные счета, в т.ч. активные счета для отражения средств по их составу и размещению (счета 01, 03, 04, 06 и т.п.); пассивные счета для отражения источников средств и их целевого назначения (счета 60, 64, 82 и т.п.); активно-пассивные счета для отражения расчетных операций и конечного результата деятельности предприятия (счета 14, 75, 80, 87 и т.п.).

2. Регулирующие счета, применяемые для уточнения оценки объектов, учитываемых на основных счетах (счета 02, 05, 13, 81 и т.п.). В отличие от В.Г. Макарова, Н.И. Ладутько и соавторы не делят регулирующие счета на контрарные, дополнительные, контрарно-дополнительные, хотя по составу счетов группа регулирующих счетов и у В.Г. Макарова, и у Н.И. Ладутько и соавторов одинакова.

3. Распределительные счета, в т.ч. собирательно-распределительные для накопления и последующего распределения расходов на обслуживание производства и управление (счета 25, 26), и бюджетно-распределительные

счета для разграничения произведенных расходов и полученных доходов между смежными отчетными периодами (31, 83, 89);

4. Калькуляционные, предназначенные для определения затрат по какому-либо производству, процессу и фактической себестоимости его результата (счета 08, 15, 20, 44 и т.п.);

5. Сопоставляющие, предназначенные для определения и списания финансового результата от реализации активов (счета 46, 47, 48) и для учета отклонения от нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции (счет 37);

6. Забалансовые, предназначенные для учета средств, не принадлежащих данному предприятию по праву собственности, находящиеся у него на ответственном хранении, во временном пользовании и т.п. (счета 001-010).

В отличие от В.Г. Макарова, Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.13/ вводят новую группу счетов – забалансовых - при классификации счетов по структуре и назначению, тогда как у В.Г. Макарова группа забалансовых счетов выделяется при делении счетов на балансовые и забалансовые. Следовательно, классификация балансовых счетов у В.Г. Макарова и Н.И. Ладутько по структуре и назначению как по названию классификационных групп счетов, так и по их перечню совпадает.

Таким образом, классификации счетов по экономическому содержанию и по структуре и назначению не выделяют счетов по признаку имущественных прав. Однако при описании специфики забалансовых счетов практически всеми авторами указывается, что забалансовые счета предназначены для учета имущества, либо не принадлежащего по праву собственности предприятию (Н.И. Ладутько и соавторы), или просто не принадлежащего предприятию (З.В. Кирьянова), но при этом это имущество находится в пользовании или распоряжении предприятия (З.В. Кирьянова и Н.И. Ладутько) или в ограниченном пользовании (В.Г. Макаров). Складывается впечатление, что все балансовые счета, независимо от их классификации, предназначены для отражения имущества предприятия на правах собственности, а только забалансовые счета предназначены для отражения имущества предприятия на имущественных вещных или обязательственных правах.

Приведенные выше классификации счетов по экономическому содержанию и по структуре и назначению играли важную роль при организации учетного процесса на предприятии вплоть до недавнего времени (практически до начала 90-х годов 20 столетия). Экономическая классификация позволяла определить перечень счетов, необходимых для отражения хозяйственной деятельности предприятия. Исходя из отраслевых особенностей процессов снабжения, производства и реализации отдельных предприятий происходил выбор счетов, использование которых позволяло отразить эти процессы в бухгалтерском учете. Последующее отражение

хозяйственной деятельности предприятия основывалось на определении корреспонденции уже выбранных счетов по каждой хозяйственной операции. Таким образом, первичным был выбор счетов для описания хозяйственной деятельности предприятия. При этом выбранные счета для отражения одного экономического объекта могли принадлежать различным по своему назначению и структуре счетам, но в совокупности позволять полностью отражать все хозяйственные операции в отношении данного экономического объекта учета. Поэтому можно полностью согласиться с В.Г. Макаровым, который считал полностью несостоятельными утверждения, встречающиеся в учетной литературе о том, что якобы классификацию счетов нужно строить только на одной основе – их экономическом содержании, а назначение и структурные особенности отдельных групп счетов устанавливать лишь попутно с их экономической группировкой. Однако, появление в начале 90-х годов Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции к нему («План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» (утвержденный приказом Минфина СССР от 1.11.91 года №56 и введенный в действие на территории Республики Беларусь с 1.01.92 года) и «Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (приложение 2 к Приказу МФ СССР от 1.11.91 г. №56) существенно снизили практическую ценность классификаций счетов бухгалтерского учета. Это связано с тем, что можно было, проанализировав комментарии к отдельным счетам Плана счетов, выбрать необходимые корреспонденции и отразить в учете отдельные хозяйственные операции и хозяйственные процессы как совокупность этих операций, не выбирая заранее счета для этого. Поэтому, на этом этапе развития учета более важную роль стала играть типовая корреспонденция счетов для отражения отдельных хозяйственных операций предприятия, на основании которой затем определялся перечень применяемых счетов как совокупность счетов, затронутых всеми возможными корреспонденциями счетов, описывающих хозяйственную деятельность предприятия. Развитие законодательства, регулирующего правовые основы осуществления хозяйственных операций, условия возникновения и прекращения имущественных прав, привело к необходимости учета наряду с экономическим и правового аспекта в классификации счетов. Это связано с тем, что без учета правовой стороны при осуществлении хозяйственных операций оказалось практически невозможно правильно отразить хозяйственную операцию на счетах бухгалтерского учета, т.е. типовые корреспонденции из инструкции к плану счетов не всегда соответствовали правовому содержанию хозяйственной операции. А это приводило к тому, что хозяйственная операция неправильно отражалась на счетах, т.е. вследствие неправильной корреспонденции были неправильно выбраны и счета бухгалтерского учета. Как следствие, учет не отражал объективно и достоверно хозяйственную деятельность предприятия. Возникла

необходимость в разработке новой классификации счетов /250/. Рассмотрим правовые предпосылки новой классификации счетов /87, 104/.

Хозяйственные операции, как мы определили выше, приводят к изменениям в стоимости имущества предприятия, к изменениям в состоянии его имущественных прав (возникновении новых, изменении и прекращении старых). Имущество предприятия и имущественные права предприятия могут быть сгруппированы по различным признакам. Например, может осуществляться группировка имущества по стоимости и срокам использования (амортизации) имущества, по видам прав на это имущество (право собственности или вещное право) или группировка по видам обязательств и срокам прекращения имущественных прав и обязательств предприятия. В практике больше распространена группировка имущества по экономическому признаку, т.е. по видам, составу и размещению и по источникам формирования и целевому назначению. В разделе 1.3. была предложена новая классификация имущества и обязательств по экономическому признаку. На наш взгляд, не менее важна классификация объектов учета по видам имущества и видам имущественных прав, т.е. по видам, составу и размещению имущества, и формам собственности на имущество и по субъектам обязательств (задолженность перед поставщиками и подрядчиками, перед бюджетом, перед персоналом по оплате труда, перед учредителями и т.п.). Так, по видам, составу и размещению имущества и формам собственности на него имущество делится на следующие группы:

А) материальные активы и денежные средства, в т.ч.:

долгосрочные активы (на правах собственности – основные средства, капитальные вложения и т.п.; на вещных правах временного владения или пользования или временного владения – арендованные основные средства и т.п.);

краткосрочные (текущие) активы (в т.ч. на правах собственности – например, денежные средства в кассе и на расчетном счете, в ценных бумагах, материалы и готовая продукция на складах предприятия и т.п.; на вещных имущественных правах – например, товары отгруженные, но не оплаченные (после отгрузки товары переходят в собственность покупателя, но у продавца остается вещное право – право владения и распоряжения - на выручку взамен товаров, которая находится в это время на расчетном счете покупателя (последний пользуется ею до момента перечисления продавцу), и право требования выручки у покупателя);

Б) имущественные обязательственные права, в т.ч.:

долгосрочные (в т.ч. на вещных правах – например, долгосрочные финансовые вложения, арендные обязательства к получению, долгосрочные вложения в уставные капиталы других предприятий либо финансовые вложения в виде займов другим субъектам хозяйствования) - когда переданное дебитору имущество принадлежит ему по праву собственности, но у

предприятия остается вещное обязательственное право на получение дивидендов и самого имущества по окончании срока действия договора;

краткосрочные (например, расчеты с покупателями и заказчиками, прочие дебиторы (переданное имущество уже принадлежит на правах собственности либо вещному праву другому субъекту хозяйствования, а у бывшего владельца остались вещные либо обязательственные права на получаемое взамен имущество, как, например, товары отгруженные, но не оплаченные);

В) имущественные необязательственные права - нематериальные активы (вещные права владения, пользования интеллектуальной собственностью и другими правами на осуществление конкретных видов деятельности); нематериальные активы являются имущественными необязательственными правами, так как они дают право на пользование определенными результатами интеллектуальной и творческой деятельности. Но обязательств имущественного характера после их приобретения в отношении продавца нематериальных активов – права требования какого-либо имущества - по ним не возникает, поскольку обязательства по ним (кредиторская задолженность) отражается на иных счетах – 60, 76 и т.п. Также делятся на краткосрочные (текущие) и долгосрочные.

По субъектам обязательств имущественные обязательства делятся на:

Долги (обязательства) предприятия классифицируются на:

А) обязательства перед учредителями (в т.ч. уставный капитал, распределенная учредителям и нераспределенная прибыль предприятия отчетного и прошлых лет и т.п.);

Б) обязательства предстоящих расходов и платежей (фонды специального назначения и резервные фонды, целевое финансирование, амортизационный фонд). В данной группе обязательств выделены обязательства предприятия по созданию в соответствии с учредительными документами предприятия и нормативными документами фондов специального назначения, с последующим использованием аккумулированных средств согласно их целевого предназначения (т.е. исполнением имущественных обязательств в отношении расхода средств данных фондов и резервов).

В) обязательства перед государством (задолженность государству по налогам и отчислениям во внебюджетные фонды, по отчислениям в фонд социальной защиты населения и т.п.).

Г) обязательства перед банками (долги по краткосрочным и долгосрочным кредитам банков).

Д) обязательства перед кредиторами – субъектами хозяйствования (долги поставщикам и подрядчикам, долги по краткосрочным и долгосрочным займам физических и юридических лиц, долги по прочим обязательствам перед кредиторами).

Е) обязательства перед персоналом по оплате труда.

Ж) прочие обязательства, не перечисленные ранее (кредиторская задолженность по расчетам с подотчетными лицами и т.д.).

Таким образом, возникает необходимость в счетах для учета имущества и имущественных прав по их составу, имущественных обязательств по их составу и по субъектам обязательств.

Изменение имущества и имущественных прав, изменение состава и субъектов имущественных обязательств и самих обязательств происходит в результате осуществления хозяйственных операций. Поэтому необходимы счета для отражения этих изменений, т.е.:

А) счета, через которые отражаются изменения вещных прав на право собственности или наоборот - счета, через которые происходит передача права собственности новому собственнику и отражается отчуждение имущества (счета реализации различных видов имущества – готовой продукции и товаров, основных средств и нематериальных активов, счет расчетов с учредителями – через который переходит имущество от учредителя в собственность предприятия или наоборот, денежные средства из собственности предприятия в собственность учредителя в качестве дивидендов и т.п.);

Б) счета для отражения перехода имущественных прав (права собственности или вещного права) с израсходованного (самортизированного) имущества на результат процесса производства (счета для учета затрат на производство или издержек обращения, готовой продукции и т.п.) и другие счета.

Следовательно, счета бухгалтерского учета можно группировать как по виду, составу и размещению имущества предприятия, так и по виду и составу субъектов обязательств (по составу кредиторов), и на счета для отражения изменений имущественных прав предприятия при осуществлении хозяйственных операций.

Таким образом, кроме экономической группировки счетов и группировки счетов по структуре и назначению счета также группируются и по видам имущественного права и обязательств на /87, 104/:

А) счета для отражения имущества на правах собственности (счета 01, 07, 10, 11, 12, 21, 40, 41, 50, 51, 52, 55, 56, и т.п.);

Б) счета для отражения имущества на вещных или обязательственных правах или для отражения имущественных обязательственных прав (счета 03, 06, 09, 58, 56, 45, 61, 71, 76 (дебиторы), 62);

В) счета для отражения чисто имущественных необязательственных прав (счета 04 и т.п.);

Г) счета для отражения обязательств перед учредителями (собственниками) (счета 85, 87, 80 и т.п.);

Д) счета для отражения обязательств перед государством (счета 67, 68, 69, 96 и т.п.);

Е) счета для отражения обязательств перед физическими и юридическими лицами (счета 60, 64, 76 (кредиторы), 70, 90, 92, 94, 95, 96, 97);

Ж) счета для отражения изменения (перехода) имущественных прав (счета 46, 47, 48 – для отражения перехода права собственности; счета 63, 65, 73, 75, 79, 78, 81, 88 – для отражения изменения вещных прав; счета 08, 15, 20, 23, 28, 29, 30, 43, 44 – для отражения возникновения имущественных прав на новое имущество предприятия; счета 02, 13, 05 – для отражения перехода имущественных прав на новое создаваемое на предприятии имущество).

З) счета для отражения имущества только или по праву владения, или по праву пользования, или по праву распоряжения или же по любой комбинации двух из вышеперечисленных прав – забалансовые счета (счета 001-010) (табл.2.1).

При этом следует отметить следующее важное обстоятельство: имущество предприятия отражается на балансовых и забалансовых счетах, в нашем случае – на счетах групп А, Б, В и З.

Таблица 2.1

Классификация счетов по видам имущественных прав и видам обязательств

Назначение счетов	Классификационные группы счетов	Коды счетов, входящих в классификационную группу
Счета собственности	Счета для учета имущества на правах собственности	01, 07, 10, 11, 21, 40, 41, 50, 51, 52, 55, 56
Счета вещных и обязательственных имущественных прав	Счета для учета имущества на вещных или обязательственных имущественных правах	03, 06, 09, 58, 56, 45, 61, 76 (дебиторы), 62
Счета имущественных необязательственных прав	Счета для учета имущественных необязательственных прав	04
Счета обязательств перед учредителями	Счета для учета обязательств перед учредителями (собственниками)	85, 87, 80, 88
Счета обязательств перед государством	Счета для учета обязательств перед государством	67, 68, 69, 96

Продолжение табл. 2.1

Классификация счетов по видам имущественных прав и видам обязательств

Счета обязательств перед физическими и юридическими лицами	Счета для учета обязательств перед физическими и юридическими лицами	60, 64, 76, 70, 90, 92, 94, 95, 96, 97
Счета процессные	Счета для учета процесса изменения (перехода) имущественных прав: А) перехода права собственности; Б) изменения вещных прав В) возникновения имущественных прав Г) перехода имущественных прав по частям (в доле)	46, 47, 48 63, 65, 71, 73, 75, 79, 78, 81, 88 08, 15, 20, 23, 28, 29, 30, 43, 44 02, 05, 13
Счета забалансовые	Счета для учета имущества только или: А) по праву владения; Б) по праву пользования; Г) по праву распоряжения Д) по любой комбинации из двух вышеперечисленных прав.	001 - 010

Зная, какие имущественные права возникают и прекращаются у предприятия при осуществлении конкретной хозяйственной операции, можно выбрать необходимые счета для отражения этой операции. Так, например, определим счета для учета следующей хозяйственной операции: «Реализована (продана) покупателю готовая продукция по договору поставки». В результате осуществления данной хозяйственной операции предприятие-продавец теряет право собственности на проданную продукцию, поэтому данная операция отразится на процессном счете для учета перехода права собственности 46 «Реализация» (по дебету) в корреспонденции со счетом собственности – счетом для учета имущества на правах собственности – счетом 40 «Готовая продукция».

Счета бухгалтерского учета связаны с механизмом отражения объектов бухгалтерского учета на этих счетах. Таким механизмом является двойная запись. Рассмотрим сущность двойной записи.

Двойная запись впервые описана у Л. Пачоли /215/ и обосновывается возникновением в ходе осуществления хозяйственной сделки должника (дебитора) и верителя (кредитора). Отражая в учете купца принадлежащее ему или поступившее в его собственность имущество (инвентарь, в т.ч. и дебиторскую задолженность), Л. Пачоли указывает и источник, (т.е. адрес, или причину, как указывает Л. Пачоли) происхождения имущества, т.е. конкретного кредитора, которому он обязан приобретением имущества, а при отсутствии кредитора (т.е. по имуществу, по которому нет долгов перед продавцами) такое имущество он отражает в составе капитала купца. Именно юридические основания, т.е. наличие кредитора или дебитора по каждой сделке с имуществом купца и явились основанием для введения двойной записи Л. Пачоли. Так, согласно Л. Пачоли, «веритель – кредитор, должник – дебитор; капитал рассматривается как веритель». Это положение и составляет основу юридической теории бухгалтерского учета (примечание к главе 21, с.93). Кредит у Л. Пачоли по каждой операции обозначал сумму требований по каждому кредитору. Однако подход Л. Пачоли к обоснованию двойной записи явился не единственным, хотя и стал основой юридического направления. Как результат, в странах с рыночной экономикой сложилось несколько подходов к обоснованию двойной записи /215, с.125-132; 253, с.88/:

Обоснование двойной записи правоотношениями, вытекающими из хозяйственных актов (юридическая теория);

Юридические теории, по мнению Я.В. Соколова /245, с.250/, объясняли двойную запись из объективного равенства прав и требований лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Первую достаточно последовательную трактовку двойной записи как связи между правом и требованием дал Э. Дегранж. Он рассматривал все счета как персональные, открытые для конкретных лиц, участвующих в хозяйственном процессе и явился автором знаменитого правила, названного его именем: тот, кто получает, - дебетуется, тот, кто выдает, - кредитруется. Однако, по мнению Я.В. Соколова, юридическая теория двойной записи не является совершенной, поскольку не в состоянии объяснить происхождение всех записей в бухгалтерском учете только юридической природой фактов хозяйственной жизни. В частности, он доказывает последнее на следующем примере /245, с.251/: «у предприятия угнали машину. Согласно правилу Дегранжа счет собственных средств – капитала – получает и поэтому дебетуется, а счет машин – основных средств кредитруется. Если кредитование счета машин еще можно понять, то дебетование счета капитала как получающего – абсурдно. Попытки объяснить эту запись как получение убытка нельзя признать неубедительными». Однако, с нашей точки зрения, юридический подход позволяет объяснить и эту создавшуюся ситуацию. Как нами сказано выше,

увеличение либо уменьшение стоимости имущества связано с возникновением, прекращением и изменением имущественных прав и обязанностей участников сделки. Так, угон автомобиля у предприятия означает возникновение права требования предприятием возврата автомобиля виновным лицом (до определенного времени неизвестным), поэтому данное требование в начальный период отражается по дебету счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей». После нахождения конкретного лица – виновника угона – сумма обязательства отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» до момента погашения ущерба, а в случае необнаружения виновника органами дознания – в дебет счета 80 «Прибыли и убытки» или 81 «Использование прибыли» как результат прекращения обязательства по возврату вследствие невозможности определения одной из сторон (дебитора) обязательства.

Обоснование эквивалентным обметом товаров (меновая теория);

Я.В. Соколов /245, с.251/ указывает на почти одновременное возникновение с юридической трактовкой экономической трактовки двойной записи: нет прихода без расхода. При этом в дальнейшем двойная запись стала выводиться из обмена -теория мены, представителями которой явились Ф. Скубиц (1889г.), А.М. Вольф, Е.Е. Сиверс и Н.А. Блатов. В России меновая теория с конца XIX в. и почти до 1930 г. считалась господствующей /245, с.253/. При этом в качестве недостатков меновой теории указывалось, что далеко не все факты хозяйственной жизни могут быть сведены к мене, например, увеличили или снизили цены на товары, у организации похитили ценности или они погибли от стихийных бедствий и т.п. После 1930 г. утверждалось, что мена скрывает факт образования прибавочной стоимости, поэтому носит апологетический и антисоветский характер. Я.В. Соколов считает эту критику недобросовестной, поскольку «по К. Марксу вся суть капитализма в том и состоит, что прибавочная стоимость – следствие именно эквивалентного обмена».

Обоснование причинно-следственными связями в процессе хозяйственной деятельности (философская теория);

Философский подход (Л.И. Гомберг, А.М. Галаган, А.И. Гуляев, Э. Де Фаж де ла Тур) основывается в частности, на том, что /245, с.254/ «кредит – это причина, а дебет – следствие», поэтому «двойная запись не что иное, как проявление философской категории: причинно-следственной связи». При этом Я.В. Соколов отмечает, что: «однако:

1) возможна зеркальная трактовка дебета и кредита, т.е. можно дебет признать следствием, а кредит причиной, как на этом настаивал Гомберг, а можно, как писал Я.М. Гальперин, признать дебет причиной, а кредит следствием, и этот второй подход будет отнюдь не хуже первого;

2) не все факты хозяйственной жизни могут быть описаны и в традиции Гомберга. Например, при совершении факта присоединения прибыли к уставному фонду очень трудно истолковывать как причину – кредит счета

«Уставный фонд», а как следствие – дебет счета «Убытки и прибыли»; ясно, что в этом случае дебет – причина, а кредит – следствие».

Следует заметить, что если философское направление и не позволяет объяснить причину записи при присоединении части прибыли к уставному капиталу предприятия, то это в полной мере может сделать предлагаемая автором настоящего исследования теория бухгалтерского учета имущественных обязательств. Поскольку прибыль предприятия отражает долг предприятия его собственникам, равно как и уставный капитал, то присоединение части прибыли к уставному капиталу (по распоряжению собственников) с одной стороны, уменьшает сумму долга предприятия перед собственниками в части причитающегося им имущества на сумму прибыли, а с другой стороны увеличивает сумму долга предприятия перед собственниками на сумму изменения величины уставного капитала. Следует отметить, что экономическая теория двойной записи объясняла бы причину такой записи в перераспределении источников средств предприятия, а не в изменении юридического характера долга предприятия перед собственниками.

Обоснование двойственностью товара и товарно-денежных отношений (экономическая теория), основанная на понятиях стоимости и прибавочной стоимости.

На постсоветском пространстве сложилось два направления обоснования двойной записи: экономический подход и оперативно-балансовый подход /195, с.125-132 /.

Представители экономического подхода объясняют сущность и необходимость двойной записи на счетах действием товарного производства и закона стоимости при социализме, двойственным характером процесса обмена и двойственностью товара как потребительной стоимости и стоимости, экономической природы смены форм стоимости в процессе кругооборота хозяйственных средств, экономической двойственностью каждого хозяйственного акта, порожденной товарно-денежными отношениями и хозяйственным расчетом.

Согласно оперативно-балансовому подходу сущность двойной записи объясняется строением баланса предприятия, в котором имущество классифицируется по двум признакам: по составу и размещению (актив баланса) и по источникам формирования имущества (пассив баланса). А это вызывает, как мы указывали ранее, равенство итогов актива и пассива баланса. Каждая хозяйственная операция вследствие этого затрагивает две статьи баланса, что характеризуется влиянием на баланс четырех типов операций, которые изменяют или только имущество предприятия (актив баланса), или только источники формирования (пассив баланса), или одновременно и имущество, и источники его образования (актив и пассив баланса).

Оперативно-балансовый подход к объяснению сущности двойной записи связывает ее с двойственным характером изменений в объектах бухгалтерского учета, вытекающим из двойственной группировки средств;

определяет двойную запись как специфический метод, обеспечивающий балансовое обобщение кругооборота средств; объясняет сущность двойной записи характером хозяйственных операций, объективно вызывающих двойственные взаимосвязанные изменения в составе хозяйственных средств и источников их формирования; основывается на кругообороте средств предприятия, который вызывает изменения как в составе этих средств, так и в источниках их формирования. Таким образом, необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки средств.

П.А. Костюк /164, с.37-38/ считает, что «двойная запись – способ регистрации хозяйственных операций в счетах бухгалтерского учета. Этот способ состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах – по дебету одного и кредиту другого счета».

С. Шульман с соавторами /258, с.35/ определяет двойную запись как «способ учетного оформления и отражения хозяйственных операций, обеспечивающих балансовое обобщение оборота общественных фондов».

В.Г. Макаров /177, с.70-75/ определяет двойную запись как способ отражения хозяйственной операции, посредством которого оба явления, вызываемые операцией, показываются во взаимной связи на двух счетах в одинаковых суммах: на дебете и на кредите. В.Г. Макаров критикует иные точки зрения на сущность двойной записи. По его мнению, нельзя рассматривать двойную запись как одновременную запись хозяйственных операций по дебету и кредиту счетов. Это связано с тем, что из такого определения не видна сущность двойной записи, т.е. не указывается, что запись делается на двух счетах и во взаимной связи и в равновеликой сумме. Кроме того, такое определение всегда обязывает делать записи по дебету и кредиту счетов, что, по мнению В.Г. Макарова, не всегда требуется.

В.Г. Макаров критикует подход, при котором под двойной записью понимают отражение на счетах взаимосвязи хозяйственных операций; при двойной записи, по В.Г. Макарову, отражается взаимосвязь не между хозяйственными операциями, а между разными явлениями одной операции.

По мнению В.Г. Макарова, ошибочно и определение двойной записи, в котором утверждается, что двойная запись отражает каждую операцию в соответствии с двойным изменением в составе средств и источников. Это, как указывает В.Г. Макаров, не так, поскольку хозяйственные операции не обязательно затрагивают одновременно виды средств и их источники, а могут затрагивать также или только средства, или только источники.

В.Г. Макаров критикует также определения, которые характеризуют двойную запись как способ одновременного отражения хозяйственных операций с целью балансового обобщения оборота средств предприятия. Неправильность этого определения, по В.Г. Макарову, состоит в том, что здесь двойная запись из способа (элемента), имеющего весьма важное самостоятельное значение при наблюдении и контроле за хозяйственными

операциями, превратилось в технический прием бухгалтерского учета, имеющий своим значением лишь обслуживание балансового обобщения. Тем не менее критикуемые В.Г. Макаровым точки зрения на сущность двойной записи в тех или иных вариантах повторяются вплоть до настоящего времени.

Так, Н.С. Стражева /255, с.15/ пишет, что «двойной записью называется запись одной и той же хозяйственной операции в дебет одного и кредит другого счета в одинаковой сумме».

М.А. Снитко /243, с.50-57/ под двойной записью понимает одновременную запись изменений под влиянием хозяйственных операций на двух счетах.

По мнению Н.И. Ладутко и соавторов /165, с.13-14/, двойная запись означает способ одновременного отражения хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета в равновеликих суммах.

Таким образом, в определении сущности двойной записи за прошедшее с 1975 года время (года выхода первой версии книги В.Г. Макарова) практически ничего кардинального не было привнесено.

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /195, с.164-165/ обосновывают двойную запись информационно-кибернетическим подходом. По их мнению, поскольку необходимость метода двойной записи вытекает из балансовой группировки средств, то при отсутствии баланса оказывается ненужной и двойная запись. Балансовая группировка хозяйственных средств в то же время представляет собой условную информационную модель, описывающую хозяйственную деятельность в виде обобщенных показателей движения и состояния хозяйственных средств. По их мнению, двойная запись имеет всеобщий характер, что показало развитие информатики и кибернетики, поэтому этот элемент метода бухгалтерского учета не является присущим только бухгалтерскому учету. Однако применение двоичных чисел – битов – в кибернетике было связано, прежде всего, с простотой технического воплощения в практику, поскольку кроме двоичных и десятичных чисел в кибернетике одно время применялись и восьмеричные числа. Так, любое двоичное число могло быть выражено двойным набором тех или иных состояний технического объекта: есть электрический ток – нет тока, низкое напряжение – высокое напряжение, дебет – кредит и т.п. Следовательно, применение двойной записи в различных сферах человеческой культуры, в т.ч. в бухгалтерском учете и в кибернетике, вызвано, прежде всего, простотой реализации на практике. Ведь теоретически возможно было вместо двойной записи применять и в бухгалтерском учете ту же восьмеричную запись, проклассифицировав соответствующим образом имущество предприятие и имущественные обязательства (долги) по соответствующим признакам, сведя, в конечном счете, к балансу с восемью столбцами.

Каждая хозяйственная операция, исходя из ее правового и экономического содержания, обязательно затрагивает два объекта учета, т.е. два счета, так как она имеет двойственный характер. Так, если предприятие

приобретает материалы в результате осуществления сделки поставки, то, с экономической точки зрения, увеличиваются материалы, а с другой стороны, увеличивается задолженность поставщикам. С юридической точки зрения, увеличивается стоимость имущества предприятия с возникновением права собственности на приобретенные материалы, одновременно возрастает сумма долга поставщикам, т.е. возникает имущественное обязательство по расчетам с кредиторами оплатить стоимость полученного в собственность имущества.

Двойственное отражение хозяйственной записи заключается в том, что она должна быть записана по дебету одного счета и кредиту другого счета в равновеликой сумме. Поэтому при составлении корреспонденции счетов с использованием двойной записи обязательно участвуют три составляющие: содержание хозяйственной операции, дебетуемый счет и кредитуемый счет.

С юридической точки зрения, сущность двойной записи можно объяснить неотделимостью имущества предприятия и его имущественных прав. Предприятие в отношении имущества владеет имущественными правами на него: правом собственности (правом владения, распоряжения, пользования), вещными правами (оперативного управления, хозяйственного ведения, или только владения, или распоряжения или пользования). Поэтому любое изменение стоимости имущества на предприятии вызывает и изменение имущественных прав на это имущество, что и требует соответствующего отражения на счетах имущества и счетах обязательств предприятия. Иными словами, возникает необходимость в отражении на счетах бухгалтерского учета информации, за что должно предприятие (какое имущество и имущественные права получило) и кому должно (какому кредитору и по какому праву) и кому оно отдало (какому дебитору и на каких имущественных правах) и что отдало (какое имущество и какие имущественные права).

Как мы определили выше, в бухгалтерском балансе отражается в активе – имущество предприятия, в пассиве – имущественные обязательства (долги) предприятия. Каждая хозяйственная операция, приводящая к изменениям либо имущества предприятия и имущественных прав на него, либо его обязательств (долгов) перед кредиторами, либо того и другого одновременно, отражается по дебету одного счета и кредиту другого счета, тем самым создаются условия для равенства итогов актива и пассива баланса. Таким образом, экономической основой равенства валюты баланса является двойственная группировка имущества по виду, составу и размещению и по источникам формирования и целевому назначению, а юридической основой – применение двойной записи.

В процессе эволюции представлений теории бухгалтерского учета произошла перемена мест между причиной равенства валюты баланса – двойной записи – и следствием двойной записи – бухгалтерским балансом. Это было связано, прежде всего, с отделением личного имущества предпринимателя (купца) от имущества его предприятия, т.е. вызвано появлением понятий юридических и физических лиц и появлением понятия

ограниченной имущественной ответственности предпринимателя (имущественно-правовой основы современной рыночной экономики). Поскольку в результате этого имущество физических и юридических перестало быть общим, появилась общая долевая собственность (собственность акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью), то произошли изменения и в понятии капитала предприятия. Капитал стал рассматриваться не как богатство предпринимателя (т.е. имущество без долгов), а как складной капитал нескольких физических лиц. Как результат, возникла гносеологическая проблема обоснования равенства итогов актива и пассива баланса. Поскольку баланс отражал в обобщенном виде имущество предприятия и его долги, не отражая напрямую конкретные задолженности за конкретное имущество предприятия, то экономисты пошли по пути наименьшего сопротивления - обоснованием двойной записи стали рассматривать равенство актива и пассива баланса.

Следовательно, из равенства валюты актива и пассива баланса вытекает:

1. Сумма имущества предприятия и имущественных прав на него по праву собственности (вещному праву) не может превышать суммы обязательств предприятия (долгов предприятия). Такое равенство нарушается при отражении в составе имущества объектов по обязательственному праву (арендованному и т.п.).

2. Сумма обязательств (долгов) предприятия не может быть больше стоимости имущества и имущественных прав предприятия.

По нашему мнению, запись каждой хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого - в равновеликой сумме - с целью отражения изменения стоимости имущества, возникновения и прекращения имущественных обязательств и прав называется двойной записью /87, 104/.

Рассмотрим определения бухгалтерского баланса как элемента метода бухгалтерского учета, в отношении которого, как мы указывали выше, была развернута полемика в специальной литературе.

Л. Пачоли трактует баланс как следствие двойной записи и как завершение всего цикла учетных знаний. Под балансом он понимал процедуру, связанную с установлением равенства (тождества) оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги /215, глава 32/. Впоследствии это положение стали называть аксиомой Пачоли. Такой подход будет общепризнанным вплоть до конца XIX в. Возникновение балансовой теории привело к пересмотру этого положения.

При составлении бухгалтерского баланса происходит обобщение бухгалтерской информации, что приводит, на мой взгляд, к потере адресности, конкретности источника происхождения каждого вида средств предприятия. По балансу можно сказать только в целом по всему предприятию, какова стоимость собственного имущества и какая стоимость заемного, но абсолютно

невозможно сказать, за счет каких средств (собственных или заемных) приобретены, например, конкретные объекты основных средств или группы материалов. Однако поскольку баланс, с чисто экономической точки зрения, отражает хозяйственные средства и источники их формирования, а хозяйственные операции вызывают изменения отдельных статей баланса, то баланс является первичным, а двойная запись обосновывается двойственной группировкой хозяйственных средств в бухгалтерском балансе и поэтому является производной, вторичной по отношению к балансу. Именно поэтому в качестве метода бухгалтерского учета в Беларуси является метод балансового обобщения.

П.А. Костюк /164, с.11/ полагает, что «бухгалтерский баланс – способ группировки и обобщенного отражения в денежной оценке состояния средств хозяйства по их видам и источникам образования на определенную дату».

С. Шульман с соавторами /258, с.32/ определяет бухгалтерский баланс как «способ обобщенного отражения в денежной оценке состояния хозяйственных средств и их источников на определенную дату».

Г.И. Моисеенко /179, с.27/ под балансом понимает «способ группировки и обобщенного отражения в денежном измерении хозяйственных средств предприятия по составу и размещению, а также источникам их образования на определенную дату».

В.Г. Макаров /177, с.56-57/ дает следующее определение бухгалтерского баланса: «бухгалтерский баланс является способом обобщенного отражения и экономической группировки средств хозяйства в денежной оценке по их видам и источникам образования на определенный месяц».

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /195, с.38/ определяют бухгалтерский баланс как «способ отражения хозяйственных средств и источников, позволяющий получить информацию о состоянии этих объектов на определенный момент времени» (1988).

По мнению З.В. Кирьяновой /145, с.25/, «бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки имущества по его составу и размещению и источникам его формирования на 1-у число месяца, квартала, года».

М.А. Снитко /243, с.35/ определяет бухгалтерский баланс как заключительный прием учета, позволяющий в обобщенном стоимостном виде представить данные о предмете учета – имуществе предприятия, находящемся в его распоряжении на определенную дату. Однако, как было указано и доказано ранее, имущество предприятия отражается не только в бухгалтерском балансе, но и на забалансовых счетах.

Н.И. Ладутько /164, с.14/ (его подхода мы касались ранее в настоящем разделе, но позволим себе повториться из-за исключительности высказываемой точки зрения) определяет бухгалтерский баланс как балансовое обобщение, применяемое для подсчета суммы дебетовых и кредитовых оборотов и

конечных сальдо по счетам и проверки правильности и полноты отражения информации на счетах посредством составления оборотных ведомостей синтетического и аналитического учета. После проведенного таким образом балансового обобщения информация заносится в форму баланса. Таким образом, по мнению Н.И. Ладутько, баланс представляет собой всего лишь математический способ проверки отражения хозяйственных операций на счетах.

Однако все выше приведенные определения бухгалтерского баланса основываются на экономической группировке хозяйственных средств предприятия и источников их формирования и не учитывают того, что бухгалтерский баланс отражает также и правовую группировку имущества по видам имущественных прав и субъектам обязательств. Этот недостаток устраняет приведенное ниже определение бухгалтерского баланса.

На наш взгляд, бухгалтерский баланс, кроме экономической группировки и обобщенного отражения имущества предприятия на конкретную дату, представляет собой также и способ группировки и обобщенного отражения имущества предприятия по видам имущественных прав и субъектам обязательств на определенный момент времени.

Установив сущность метода бухгалтерского учета, определим понятие предмета бухгалтерского учета.

В советское время шло развитие нескольких теоретических школ, изучающих концепции бухгалтерского учета. Соответственно сложилось и несколько подходов к определению предмета бухгалтерского учета /177, с.32-35; 195, с.57-62/. Согласно литературных источников, существует несколько точек зрения на предмет бухгалтерского учета. В частности, под предметом бухгалтерского учета понимают :

1. Плановый процесс расширенного социалистического воспроизводства, отражаемый и контролируемый в натуральных и денежных измерителях. Данный подход подвергся критике в работе В.Г. Макарова /177, с.32-35/ и в работе В.Ф. Паляя и Я.В. Соколова /195, с.57-62/. В.Г. Макаров указывает на недостаток такого подхода в том, что процесс расширенного воспроизводства охватывается народнохозяйственным учетом в целом, тогда как бухгалтерский учет отражает лишь отдельные стороны этого процесса. В.Г. Макаров критикует также и точку зрения, в соответствии с которой предметом бухгалтерского учета являются затраты общественного труда на отдельных участках хозяйства. По его мнению, хозяйственная деятельность предприятий не ограничивается только затратами труда, поскольку хозяйственные процессы характеризуются также движением общественного продукта; помимо этого затраты общественного труда в бухгалтерском учете непосредственно вообще не отражаются, так как показываются в стоимостной форме как различные виды хозяйственных средств и как движение хозяйственных ресурсов, и как результат, наблюдение

за затратами общественного труда организуется, по В.Г. Макарову, оперативным и статистическим учетом. В.Г. Макаров указывает и на существовавшую точку зрения о предмете бухгалтерского учета в народнохозяйственном аспекте; согласно этой точке зрения, бухгалтерский учет должен давать сведения о развитии всего народного хозяйства, подменяя тем самым статистику.

Общественные социалистические фонды и их оборот в процессе выполнения планов.

Представителями данного подхода являются П.А. Костюк, С. Шульман и соавторы, В.Ф. Палий и Я.В. Соколов и др.

П.А. Костюк /164, с.107/ считает, что «предмет советского бухгалтерского учета – общественные социалистические фонды и их оборот во взаимосвязи с назначением и источниками формирования в процессе выполнения планов в народном хозяйстве».

С. Шульман и соавторы /258, с.25/ считают, что «предметом советского бухгалтерского учета являются общественные социалистические фонды и их оборот в процессах выполнения планов на предприятиях, в организациях, учреждениях и их объединениях».

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов /198, с.57-62/ считают, что «предметом социалистического бухгалтерского учета является процесс воспроизводства общественного продукта в той его части, которая может быть представлена информацией в едином денежном измерителе, т.е. состояние и использование средств и фондов в ходе хозяйственной деятельности, а также хозяйственные факты как первичные элементы этого процесса».

3. Процессы производства, обмена и потребления общественного продукта, состояние и движение национального имущества и возникающий при этом денежный оборот.

Такой точки зрения придерживается В.Г. Макаров /177, с.32/, считающий, что «предметом бухгалтерского учета при социализме является состояние и использование средств предприятий, организаций и учреждений в процессе социалистического воспроизводства».

Г.И. Моисеенко /179, с.27/ полагает, что «предметом бухгалтерского учета является состояние и использование хозяйственных средств на отдельных участках народного хозяйства в процессе хозяйственной деятельности».

Близкой точки зрения придерживается З.В. Кирьянова /145, с.29/, полагающая, что «предметом бухгалтерского учета является имущество предприятия, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также результаты деятельности предприятия». Н.И. Ладутько и соавторы /165, с.10/ считают, что «предметом бухгалтерского учета являются различные средства (активы) предприятий и источники их формирования (пассивы)». М.А. Снитко /243,

с.19/ под предметом бухгалтерского учета понимает «имущество (средства производства) предприятий, организаций и учреждений, находящиеся в их распоряжении и имеющее стоимостную (денежную) оценку».

По нашему мнению, **предметом бухгалтерского учета является состояние и изменение имущества предприятия и его обязательств в результате возникновения, исполнения и прекращения гражданских, трудовых таможенных и других прав и обязанностей предприятия перед должниками и кредиторами /87, 104/.**

2.2. Методологические принципы учета хозяйственных процессов, обязательств и хозяйственных операций в современных условиях

Принципы учета основных хозяйственных процессов долгое время был одним из важнейших составных разделов теории бухгалтерского учета /177, с.105-136/ и др., однако в более новых источниках этот раздел (за исключением, быть может, работ П.Я. Папковской /211, с.98-128/ и М.А. Снитко /243, с.100-143/ практически исключен из рассмотрения. Последнее, на мой взгляд, связано со следующими причинами.

Традиционно хозяйственная деятельность предприятия рассматривалась состоящей из трех основных хозяйственных процессов: снабжения, производства и реализации (сбыта). При характеристике каждого из процессов в теории бухгалтерского учета указывалось их три основные особенности.

Во-первых, что из себя представляет тот или иной процесс с материально-вещественной стороны. Так, процесс снабжения, по В.Г. Макарову /177, с.105-136/, представляет собой совокупность операций, обеспечивающих предприятия предметами труда, необходимыми для изготовления продукции. Заметим, что приобретение средств труда, по В.Г. Макарову, не является процессом снабжения, что было характерно для взглядов того времени, когда единственной формой собственности была государственная и передача имущества от одного предприятия другому не означала смены формы собственности.

Процесс производства представляет собой совокупность операций по изготовлению продукции. В ходе производства происходит соединение рабочей силы со средствами производства. Для осуществления процесса производства материальных благ необходимы труд человека, предметы труда и средства труда (т.е. имущество предприятия. –Б.А.В.). В результате получают продукт производства.

Процесс реализации представляет собой совокупность операций, в результате которых продукция, произведенная предприятием, передается другому предприятию (покупателю). Покупатель возмещает данному предприятию ее стоимость (продажную стоимость). Таким образом, каждый из хозяйственных процессов представлял собой совокупность конкретных

хозяйственных операций, требовавших последующего отражения в бухгалтерском учете.

Во-вторых, определялись цели бухгалтерского учета при отражении каждого из процессов. Так, целью учета процесса снабжения было определение фактического объема поступившего имущества на предприятие и его фактической себестоимости. Целью учета процесса производства было определение фактического объема производства и расчет фактической себестоимости продукции. Целью учета процесса реализации было определение фактического объема реализации и расчет фактических финансовых результатов реализации (прибыли или убытка).

В-третьих, для каждого из процессов определялись основные используемые бухгалтерские счета (счет «Материалы» и другие счета материальных ценностей - для учета процесса снабжения, счет «Основное производство» – для учета процесса производства, счет «Реализация» – для учета процесса реализации) и указывалась последовательность отражения хозяйственных операций на основных счетах в корреспонденции с другими счетами бухгалтерского учета. Таким образом, теория бухгалтерского учета хозяйственных процессов определяла в последующем и методологию учета этих процессов в конкретных отраслях промышленности, задавая цели учета и последовательность отражения хозяйственных операций (составляющих тот или иной хозяйственный процесс) на конкретных счетах. При этом были обеспечены условия стабильного хозяйственного законодательства, основывающегося на постановлениях (административных распоряжениях, но не законах) ЦК КПСС, СМ СССР и ВЦСПС и практически на одной форме собственности (государственной), что не вызывало потребности в адаптации существующих методик учета к изменениям законодательства.

Появление в 1991 году нового «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» (утвержденного приказом Минфина СССР от 1.11.91 года №56 и введенного в действие на территории Республики Беларусь с 1.01.92 года) и «Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» (приложение 2 к Приказу МФ СССР от 1.11.91 г. №56) явились новым шагом в теории бухгалтерского учета. Ведь в Инструкции по применению плана счетов дается краткая характеристика каждого синтетического счета (для чего он предназначен, что учитывается), открываемых в развитие этого счета субсчетов; приводится возможная корреспонденция счета с другими счетами при отражении в учете наиболее распространенных разнообразных финансовых и хозяйственных операций. Кроме того, предприятия из строго отраслевых (например, производство мебели) стали многоотраслевыми (например, добавилась оптовая и розничная торговля, операции с ценными бумагами, лизинговые операции и т.п.), что вызвало необходимость применения методик учета и других отраслей промышленности и других видов деятельности. Стали более частыми

изменения в хозяйственном законодательстве, появились и стали использоваться в практике предприятий новые виды деятельности (например, внешнеэкономическая деятельность) и новые типы обязательств (комиссия, консигнация и др.). В результате появления Плана счетов стало возможным, не опираясь строго на принципы учета хозяйственных процессов из теории бухгалтерского учета, отражать хозяйственные процессы (для отдельных видов деятельности и отдельных отраслей народного хозяйства) путем набора типовых корреспонденций по конкретным хозяйственным операциям из Инструкции по применению плана счетов. В итоге такой важный раздел теории бухгалтерского учета, как принципы учета хозяйственных процессов, был практически убран из новейших изданий по теории бухгалтерского учета, и в реальности был заменен Инструкцией по применению плана счетов, т.е. теорией бухгалтерского учета отдельных хозяйственных операций или отдельных видов деятельности. Фактически принципы учета хозяйственных процессов были заменены принципами учета отдельных хозяйственных операций. В результате этого в бухгалтерской литературе стали описываться не законченные логически методики учета хозяйственных процессов, а законченные методики учета отдельных видов имущества (основных средств, материалов и т.п.), отдельных видов имущественных обязательств (учет уставного капитала и др.), отдельных видов сделок (мены, консигнации) без учета их правового содержания. И если юридический аспект основы бухгалтерского учета - двойной записи - заключался в смене прав и обязательств, экономический аспект – в обмене ценностей /253, с.88/, то стал господствующим позитивистский аспект, когда внешнее проявление методологии бухгалтерского учета – записи по дебету и кредиту счетов – стали более значимы по сравнению с содержанием экономико-правовой деятельности предприятий. Стало считаться вполне нормальным, что правильное отражение объекта в бухгалтерском учете будет тогда, когда будет создана любая проводка, позволяющая обеспечить балансовое обобщение имущества, т.е. оставить баланс, а не позволяющая обеспечить соответствие методики бухгалтерского учета гражданско-правовым отношениям.

Проанализируем существующие методики отражения отдельных видов деятельности и отдельных совокупностей хозяйственных операций /87, 104, 107/.

Методики учета отдельных видов имущества, некоторых видов имущественных обязательств, и отдельных видов деятельности как совокупности хозяйственных операций отражены в работах И.Е. Тишкова и соавторов /46, с.81-90, с.509-512/ Н.И. Ладутько и соавторов /165, с.149-165, с.360-363, с.363-366/, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова и соавторов /126, с.81-85, с.361-395/, Н.И. Стражевой /255, с.25-37/ и других. Кроме того, и во многочисленных методических указаниях Министерства финансов республики, например, Положении о порядке отражения в бухгалтерском учете и налогообложении товарообменных операций

(утвержденном приказами МФ РБ №77 от 5.04.99 г. и ГНК РБ №63 от 6.04.99 г.), Методических указаниях о порядке ведения бухгалтерского учета предприятиями фирменной торговли (утвержденных Приказом Минфина от 29.06.99 г. №169) и других нормативных документах.

Анализ существующих методических указаний по учету отдельных хозяйственных операций и методик работ ряда ученых и практиков, проведенный автором в главах 3 и 4 настоящего исследования, показал, что все они основываются на «Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» и на «Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий». Методики, приведенные в работе Н.И. Ладутько и соавторов /165, с.149-165, с.360-363, с.363-366/, Л.Н. Филипенко /261-266/ основываются, кроме Инструкции по применению плана счетов, также и на многочисленных методических указаниях Министерства финансов, описывающих отражение в учете определенного набора хозяйственных операций (учет лизинговых операций, фирменной торговли и т.п.).

Практически все существующие в Беларуси методики учета отдельных видов обязательств и видов деятельности, по моему мнению, создавались /87, 98, 104, 107/:

1. Путем набора соответствующих корреспонденций счетов из Инструкции по применению плана счетов, но без учета особенностей национального законодательства (метод комбинирования). Исходя из характеристики счетов и приведенных для них типовых корреспонденций происходил выбор необходимого количества корреспонденций, наиболее полно и законченно отражающих в учете хозяйственные операции, обеспечивающие исполнение какого-либо обязательства или части хозяйственного процесса. Так, достаточно подробно в комментариях к счетам 09 «Арендные обязательства к поступлению», 97 «Арендные обязательства», 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» описываются отдельные операции по отражению хозяйственных операций долгосрочной аренды с последующим выкупом, а в совокупности использование корреспонденции счетов из комментариев к вышеназванным счетам позволяет получить методику учета долгосрочной аренды с последующим выкупом. Аналогично созданы методики для учета сделок поставки, купли-продажи имущества (комментарии к счетам 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 46 «Реализация», 10 «Материалы», 41 «Товары», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), учета финансовых инвестиций (счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения» 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 90 «Краткосрочные кредиты банков», 92 «Долгосрочные кредиты банков» и другие), учета операций с векселями (счета 94 «Краткосрочные займы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «расчеты с покупателями и заказчиками», 46 «Реализации») и другие.

2. Посредством поиска аналогичных либо подобных хозяйственных операций из других видов деятельности и последующего составления из выбранных корреспонденций новых методик учета исполнения отдельных видов обязательств или видов деятельности или хозяйственных процессов. Таким способом происходит перенос особенностей уже существующих методик (метод аналогий) на совершенно новые обязательства и виды деятельности, и чаще всего без учета их особенностей. Так появились в специальной литературе /264/ методики по учету договоров комиссии (консигнации) с использованием счета 41 «Товары» и 42 «Торговая наценка», используемых при учете торговли как вида деятельности; в нормативной литературе - методика по учету фирменной торговли (для производственных предприятий) на основе «подгонки» под специфику указанных ранее обязательств существующих методик по учету оптовой и розничной торговли товарами (т.е. по исполнению сделок купли-продажи оптом и в розницу и договора поставки), и другие.

3. На основе использования существующих методик учета отдельных видов деятельности из Российской Федерации, действующего Плана счетов путем попыток их приспособления (отнимания, добавления или изменения отдельных хозяйственных операций с соответствующим изменением методик их учета) к правовым условиям нашей страны (метод компиляции). Таким способом были созданы, в частности, методики по учету лизинговых операций, по учету внешнеэкономической деятельности.

Недостатком всех вышеперечисленных способов создания методик учета является то, что все они основываются на Плане счетов, который базируется на правовых основах отражения отдельных хозяйственных операций, взятых, в том числе, и из международных стандартов по бухгалтерскому учету. Практически все законодательство, регулирующее хозяйственную деятельность предприятий в нашей стране, было принято уже после введения в действие Плана счетов. В результате практически все новые экономические и правовые категории, не известные отечественным экономистам и юристам, до принятия отечественного законодательства были позаимствованы из Плана счетов. Так, понятие «консигнация» было позаимствовано из комментария к счету 45 «Товары отгруженные». Понятие «учет векселей» было позаимствовано из комментариев к счетам 90 «Краткосрочные кредиты банков» и 92 «Долгосрочные кредиты банков» как чисто банковские операции по приобретению векселей и в этом же смысле используется вплоть до настоящего времени во всех действующих республике инструкциях по отражению вексельных операций, тогда как «под учетом векселей» понимаются операции любых субъектов хозяйствования, а не только банков, по покупке векселей /81/. Аналогичная ситуация и в Российской Федерации /169, 197, 198, 199, 225, 260/. Поэтому на какое-то время вплоть до принятия соответствующих законов и подзаконных актов в республике План счетов заменял отсутствующие законы и нормативные акты

по хозяйственной деятельности, являлся источником новых знаний, идей и подходов для изменившихся в переходный период условий хозяйствования предприятий. На его основе в практику работы предприятий вводились новые виды деятельности (например, с ценными бумагами – акциями, облигациями, векселями), новые виды обязательств (например, консигнация, хотя в нормативных актах вплоть до настоящего времени не определена сущность этого вида обязательств и ее отличие, например, от комиссии). До настоящего времени только положения Плана счетов бухгалтерского учета определяют особенности создания и использования в практике работы предприятий резерва по сомнительным долгам (учитываемого на одноименном счете 82). Только в Планах счетов отражены нормообразующие основы и особенности создания и использования фондов специального назначения (фонда накопления и фонда потребления), поскольку ни в одном другом законе или нормативном документе порядок их создания и использования не отражен. Однако с течением времени международные стандарты по учету не всегда стали соответствовать действующему законодательству нашей страны, принятому уже после введения в действие Плана счетов. Кроме того, к составлению Плана счетов привлекали экспертов по международным стандартам учета и отчетности Центра по транснациональным корпорациям ООН, большей частью которых явились наши соотечественники со своими взглядами в виде смеси рыночного и социалистического подхода к бухгалтерскому учету. Это проявилось в частности, в том, что если в странах с рыночной экономикой моментом реализации является отгрузка продукции, т.е. переход права собственности (и этот момент отражен в комментариях ко всем счетам реализации – 46, 47, 48), то План счетов допускает одновременно и возможность второго момента реализации на предприятии – оплату покупателем расчетных документов (см. комментарий к счету 45 «Товары отгруженные»), что более характерно для плановой экономики с ее хроническим невыполнением обязательств, так же как и наличие фондов потребления и накопления, а не сумм использованной или нераспределенной прибыли (в странах рыночной экономики).

Не смотря на то, что все законы, регулирующие хозяйственную деятельность предприятий были приняты после введения в действие Плана счетов (последний, как указывалось выше, появился в свет в ноябре 1991 года), и в План счетов в Республике Беларусь кардинальные изменения не вносились, большинство методик по учету основываются именно на комментариях к счетам Плана счетов. Приведу несколько примеров (более подробно этому будет посвящены 3 и 4 раздела настоящего исследования).

В нашей стране Закон о ценных бумагах и фондовых биржах был принят в марте 1992 с внесением изменений в 1996 году, тогда как все существующие в литературе методики учета хозяйственных операций с ценными бумагами в полном объеме повторяют комментарии к счетам 06

«Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» и к другим счетам.

Методика учета отдельных операций с векселями появилась в 1992 году (Инструкция НБ РБ от 1.07.92 г. №16, МФ РБ от 8.07.92 г. №11-9/1073 с новым вариантом в 1998 году в виде Указаний о порядке отражения в бухгалтерском учете объемов кредиторской и дебиторской задолженности при расчетах векселями (утверждены Минфином №32 от 30.12.98 г., Минэкономики №13-2/7561 от 30.12.98 г., НБ РБ №01-06/1 от 31.12.98 г.) и также основывается на комментариях к счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и подрядчиками», 90 «Краткосрочные ссуды банка» и к другим счетам.

Методики по учету лизинговых операций и долгосрочной аренды (Методические указания о порядке учета лизинговых операций 1996 года (утверждены МФ РБ 23.08.96 г. №53) и Методические указания о порядке бухгалтерского учета лизинга 1998 года (утверждены Минфином РБ от 30.01.98 г. №2) также в своей основе основываются на комментариях к счетам 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства», 09 «Арендные обязательства к поступлению», 97 «Арендные обязательства» и другим счетам.

Во всем этом не было бы ничего плохого, если бы, опираясь на план счетов, существующие методики отражения отдельных обязательств и хозяйственных операций опирались бы также и на действующее законодательство, определяющее правовые основы осуществления хозяйственных операций и исполнения имущественных обязательств. Ведь, как мы определили ранее, право является первичным, поскольку определяет условия для осуществления хозяйственных процессов и операций, а учет отражает факт исполнения хозяйственных операций при условии соответствия хозяйственной операции действующему законодательству. Однако, основываясь на комментариях к плану счетов, методики в своей основной массе не всегда принимают во внимание действующее законодательство. Проблема в том, что юристы недостаточно глубоко знают бухгалтерский учет, а бухгалтера – действующее право. Поскольку методики учета разрабатываются бухгалтерами, то при возникновении противоречий между способом отражения хозяйственной операции согласно Плану счетов и законодательству обычно противоречие решается в пользу Плана счетов. Что и создает конкретные проблемы в методологии бухгалтерского учета в современных условиях. В частности, по учету некоторых видов хозяйственных операций при исполнении конкретных обязательств, не имевших отражения в Плане счетов, каждым новым автором исследований предлагается новая версия учета. Такими хозяйственными операциями являются, в частности, операции в составе сделок фирменной торговли, комиссионной и консигнационной торговли и другие (смотрите главу 3 и 4 настоящего исследования). Следовательно, методики учета хозяйственных операций в современных условиях должны основываться как на Международных стандартах

бухгалтерского учета, на элементах метода бухгалтерского учета и на Плана счетов бухгалтерского учета, так и на законодательстве, отражающем особенности протекания той или иной хозяйственной операции и, следовательно, корректирующем корреспонденцию счетов из Плана счетов.

Без учета правовой природы имущественных обязательств и отдельных хозяйственных операций в специальной литературе и в практике работы предприятий сложились парадоксальные ситуации, когда /55, 57, 63, 72, 75, 87, 104, 107/:

1. Один и тот же вид имущества (передаваемый одной стороной и получаемый другой стороной) в итоге после фактической передачи отражался на одном и том же счете у обеих сторон по одной сделке. Так, при отражении исполнения сделки комиссии у Н.И. Ладутько и соавторов /165, с.363-365/ и Л.Н. Филипенко /263, с.55; 264, с.38/ передача товаров комитентом комиссионеру отражалась по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счета 41 «Товары»; переданные комиссионеру товары числились у комитента на счете 45 «Товары отгруженные» до момента получения отчета комиссионера о реализации товаров. Одновременно их передача комиссионером покупателю отражалась записью по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Однако в соответствии со статьей 886 ГК РФ, передаваемое на комиссию имущество является собственностью комитента, т.е. отражение передачи по дебету счета 45 «Товары отгруженные» у комитента соответствует действующему законодательству. Комиссионер получает имущество от комитента на реализацию, то есть на правах распоряжения, а не на правах собственности. Следовательно, получение товара на комиссию должно отражаться у комиссионера на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию», а не на счете 45 «Товары отгруженные». Кроме того, у комиссионера возникает обязательство перед комитентом в части полученного по исполнению договора имущества только после фактического исполнения поручения, а не в момент заключения сделки или в момент передачи имущества на комиссию (статья 889 ГК РФ). Следовательно, в момент передачи имущества комиссионером покупателю имущественного обязательства перед комиссионером у покупателя не возникает, поскольку оно возникает у покупателя перед комитентом, что и не требует отражения обязательства по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету счета 45 «Товары отгруженные».

2. Передача полуфабрикатов, используемых для производства конечной продукции, из одного производства в другое в ряде отраслей народного хозяйства (текстильной промышленности, на предприятиях министерства лесной промышленности) в практике бухгалтерского учета отражается через счета реализации. Однако передача имущества в пределах одного предприятия не является реализацией, так как при этом не происходит передача права собственности; передается только право пользования и

распоряжения имуществом от одного материально-ответственного лица другому материально-ответственному лицу. Следовательно, передача имущества внутри предприятия для производства готовой продукции через счета реализации не должна отражаться.

3. Не смотря на то, что статья 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» прямо указывает, что возникновение обязательства для отражения его в учете прямо связано с исполнением хозяйственной операции, отражение в бухгалтерском учете размера уставного капитала по кредиту счета 85 «Уставный капитал» осуществляется не после совершения хозяйственных операций, связанных с фактическим заполнением объявленного уставного капитала, а в размере объявленного капитала. Тогда возникает закономерный вопрос: а почему бы не отражать в учете стоимость полученного имущества и размер возникшего в результате долга по сделке поставки и другим сделкам гражданско-правового характера на дату подписания договоров, а не по факту совершения хозяйственных операций?

Без учета правовой природы хозяйственных операций в специальной литературе и практике бухгалтерского учета один и тот же вид обязательств может отражаться несколькими вариантами учета. Поэтому одна из ключевых проблем методологии бухгалтерского учета, по моему мнению – проблема вариантности отражения хозяйственных операций. Как следствие, по различным методикам учета одного и того же обязательства может быть различный финансовый результат. Так, передача имущества в уставный капитал предприятия в учете учредителя может отражаться у различных авторов как через счета реализации, так и без использования счетов реализации, что влияет при отличии оценочной и балансовой стоимости вносимого имущества на финансовый результат деятельности предприятия.

Согласно п. 9 Международного стандарта по бухгалтерскому учету №1 «Описание методов учета» /3/, введенного в действие с 1.01.75 г., «сделки должны быть учтены и представлены в соответствии с их сущностью, финансовой реальностью, а не только с точки зрения их юридической формы». Это означает, что первичным для последующего отражения в учете является именно содержание хозяйственной операции, а не ее форма представления в виде первичного документа либо записи на счетах бухгалтерского учета. Казалось бы, эти требования учитывала старая редакция Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» (01.01.95 - 01.01.2002г.). Согласно статье 27 этого Закона именно первичный документ подтверждает факт совершения хозяйственной операции. А в соответствии со статьей 28 данного закона, «документально обоснованные записи в бухгалтерском учете признаются изначально достоверными, если они полностью отражают сущность хозяйственной операции и соответствуют действующему законодательству». В новой редакции Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», введенного в действие с 1.01.2002 г. прямо указывается (статья 2), что «бухгалтерский учет – система непрерывного и сплошного документального отражения

информации ... в соответствии с законодательством Республики Беларусь». При этом термин «законодательство» (статья 1 Закона РБ «О нормативных правовых актах Республики Беларусь») включает в себя не только закон «О бухгалтерском учете и отчетности», но и Гражданский кодекс РБ, имеющий большую юридическую силу по сравнению с законодательством республики по бухгалтерскому учету и отчетности (на это прямо указывает статья 3 ГК РБ и статья 10 Закона РБ «О нормативных правовых актах Республики Беларусь»). Статья 9 новой редакции Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» также указывает, что «факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу, который составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции». Но в реальной практике и в специальной литературе все значительно сложнее.

Во-первых, исполнение разных видов гражданско-правовых обязательств отражается одними и теми же первичными документами, что не всегда способствует раскрытию сущности сделок и их правильному отражению на счетах бухгалтерского учета. Например, сделки поставки, купли-продажи, комиссии, дарения имущества оформляются едиными товарно-транспортными или товарными накладными. То есть форма отражения хозяйственной операции в виде первичного документа скрывает ее правовую сущность. Примером может быть отражение комиссионером полученных на условиях комиссии (консигнации) товаров и их реализации по товарно-транспортным накладным как актив предприятия на балансовых счетах (счете 41 «Товары» и т.п.).

Во-вторых, отдельные нормативные акты Минфина РБ также не всегда учитывают сущность хозяйственных операций и часто противоречат друг другу. Например, в соответствии п.4 Методических указаний о порядке бухгалтерского учета лизинга (утв. Минфином РБ №2 от 30.01.98 г.) при международном лизинге при изменении курса рубля, установленного Национальным банком по отношению к иностранным валютам, подлежит дооценке в учете лизингополучателя как сумма задолженности за полученное в лизинг имущество (учитываемое по кредиту счета 97 «Арендные обязательства»), так и стоимость полученного в лизинг имущества, учитываемая по дебету счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства». В то же время в соответствии с п. 5 «Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. Постановлением Минфина РБ от 17.07.2000г. №78) дооценка счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» не производится.

Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РБ от 20.01.2000г. №23) устанавливает право выбора для организации метода определения выручки от реализации с закреплением выбранного варианта в учетной политике организации, тогда как «Положение

по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. Постановлением Минфина РБ от 17.07.2000г. №78) прямо увязывает метод определения выручки не с учетной политикой организации, а с условиями заключаемых договоров.

Любая из сделок, совершаемая в соответствии с действующим Гражданским кодексом РБ, определяется однозначно и имеет явные отличия от других видов обязательств (как, например, отличается сделка поставки от сделки мены). Эти отличия связаны как с особенностями движения имущества, так и с особенностями возникновения, изменения и прекращения имущественных прав (права собственности, вещного права или обязательственного права). Следовательно, и методология учета хозяйственных операций по различным обязательствам предприятия должна однозначно, а не многовариантно отражать сущность этих сделок. Речь идет не о применении в учете одних и тех же операций нескольких счетов, не меняющих сущности сделки и обязательств по ней (например, счет 20 «основное производство» или счет 44 «Издержки обращения» - для учета затрат; счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - для учета расчетов), а о применении нескольких способов учета, искажающих сущность сделки. Так, например, учет комиссионного товара на балансовом счете 41 «Товары» противоречит статье 886 ГК РБ, а на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» уже соответствует этой статье.

Кроме того, поскольку осуществление сделки регулируется законодательными актами из различных отраслей права – гражданского, налогового, таможенного, то многовариантность отражения в учете хозяйственной операции свидетельствует о нестыковке нормативных документов между собой. Например, с точки зрения налогового законодательства, подлежат возмещению суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при ввозе на территорию Беларуси основных производственных фондов, под которыми таможенные органы понимают лишь основные средства промышленности. Поэтому, с одной стороны, уплату налога на добавленную стоимость по ввезенному торговому оборудованию по налоговому законодательству следует отражать как авансовый платеж в бюджет, а с другой стороны, из-за отсутствия перспектив его возврата со стороны таможни – включать в первоначальную стоимость приобретенного объекта. Согласно статье 224 ГК РБ право собственности на имущество возникает у покупателя с момента передачи вещи (если иное не установлено законодательством или договором). Следовательно предприятие при осуществлении внешнеэкономических операций обязано отразить имущество в учете (декрет Президента РБ от 30.06.2000г. № 15) по курсу Национального банка РБ на дату перехода имущества в собственность, а не на дату таможенного оформления, как устанавливает глава 5 «Положения по бухгалтерскому учету имущества и обязательств организации, стоимость

которых выражена в иностранной валюте» (утв. Постановлением Минфина РБ от 17.07.2000г. №78).

Если же многовариантность учета вытекает из содержания самой нормы права, то это свидетельствует о ее несовершенстве. Так, посреднические услуги по приобретению товаров согласно п.2.22 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) с 1 мая 1999 г. исключены из состава затрат по реализации продукции, однако их можно включить в состав затрат по другой статье – согласно п.2.10.23 как услуги сторонних организаций.

Таким образом, должен существовать только один вариант отражения исполнения обязательства в бухгалтерском учете. Наличие нескольких вариантов в специальной литературе, в нормативной литературе Министерства финансов РБ и в практике работы предприятий свидетельствует о том, что:

1. Правовая сущность сделки не нашла правильного отражения в методологии бухгалтерского учета, т.е. не была осуществлена правовая идентификация вида обязательства и правовая идентификация вида имущественных прав.

2. Законодательные акты из различных отраслей права (гражданского, налогового, таможенного) противоречат в определенной части друг другу.

3. Действующая норма права несовершенна.

Следовательно, замена принципов бухгалтерского учета хозяйственных процессов на принципы учета отдельных хозяйственных операций согласно Плану счетов бухгалтерского учета без принятия во внимание правового аспекта совершения этих хозяйственных операций не решила теоретические проблемы бухгалтерского учета хозяйственных процессов. Наоборот, замена добавила к ним проблемы, связанные с наличием нескольких вариантов учета, каждый из которых претендует на истину в последней инстанции и каждый из которых в той или иной степени противоречит находящемуся в постоянном движении законодательству Беларуси на момент их создания. А законодательство Беларуси регулирует как правовые основы осуществления отдельных совокупностей хозяйственных операций (как, например, Декреты и Указы Президента РБ по регулированию отдельных операций внешнеэкономической деятельности), так и правовые основы осуществления имущественных обязательств, которые состоят, как мы указывали ранее, из нескольких хозяйственных операций. Одна и та же хозяйственная операция, таким образом, может быть составной частью нескольких обязательств. Например, поступление материалов на склад предприятия может осуществляться как по договору поставки с переходом в собственность, что вызывает необходимость учета на балансовом счете, так и по договору комиссии на реализацию на вещных правах, что требует отражения на забалансовом счете. Корректировка принципов (теории) бухгалтерского учета хозяйственных процессов с каждым изменением

законодательства представляет определенные проблемы, связанные с тем, что каждый из хозяйственных процессов может быть осуществлен несколькими способами. Так, реализация товаров может быть осуществлена по сделкам комиссии, консигнации, поручения, купли-продажи, мены и т.п. Поэтому нам представляется более обоснованной разработка принципов бухгалтерского учета отдельных видов обязательств, связанных с изменением имущественного и имущественно-правового положения предприятия. В этом случае, во-первых, каждый из хозяйственных процессов может быть отражен в учете по методологии учета конкретного, применяемого в данном случае на предприятии вида обязательства. Во-вторых, в рамках исполнения конкретного обязательства однозначно определяются возникающие и прекращающиеся имущественные права, что и определяет однозначно методику отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Тем самым возникают основания для реализации на практике введенного мною элемента метода бухгалтерского учета - правовой идентификации вида обязательства и правовой идентификации вида имущественных прав.

Как мы определили выше, движение средств предприятия при осуществлении хозяйственной операции сопровождается возникновением одних и прекращением других имущественных прав на эти средства. При этом именно вид возникающего или прекращающегося имущественного обязательства или права и определяет методологию учета хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Так, передача имущества предприятием «А» в уставный капитал предприятия «Б» означает, что предприятие «А» теряет право собственности на переданное имущество и приобретает обязательственное имущественное право, а предприятие «Б» приобретает право собственности на полученное имущество до момента его изъятия предприятием «А». Следовательно, у предприятия «А» должна отразиться в учете передача имущества предприятию «Б» и изменение права собственности на обязательственное право, а у предприятия «Б» - отразиться получение имущества и права собственности на него. Если бы при передаче у предприятия «А» не оставалось имущественного обязательственного права и возможности получения имущества обратно, то переданное имущество считалось бы реализованным (поскольку все права на него предприятием «А» были бы потеряны). Следовательно, в учете предприятия «А» передача имущества отразится по кредиту счетов имущества на правах собственности (вещных правах), т.е. 10 «Материалы», 01 «Основные средства», 51 «Расчетный счет» и других, и дебету счета 06 «Долгосрочные финансовые вложения», на котором отразятся обязательственные имущественные права предприятия «А». У предприятия «Б» получение имущества отразится по дебету счетов по учету имущества на правах собственности (вещных правах) – 10 «Материалы» и других, и кредиту счета 85 «Уставный капитал», на котором отразятся обязательства (долги) предприятия «Б» перед предприятием «А». Таким образом, у предприятия «А» переданное имущество отразится в виде

имущественного обязательства предприятия «Б» перед предприятием «А», а у предприятия «Б» – в виде имущества. Следовательно, один и тот же вид имущества у одного предприятия отражается как обязательство (право), а у другого – как имущество. В том случае, если бы у предприятия «А» не оставалось бы никаких имущественных прав в отношении переданного имущества, например, по сделке купле-продаже, то имущество считалось бы реализованным. При этом у предприятия «Б» оно отразилось бы как имущество на правах собственности, а у предприятия «А» передача прав собственности и имущества отразилось бы через счета реализации – 46 «Реализация», 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов», с отражением долга предприятия «Б» перед предприятием «А» и финансового результата реализации. Следовательно, в учете предприятия «Б» имущество на правах собственности отразилось бы, а у предприятия «А» в связи с прекращением права собственности и отчуждением имущества – нет; отразилась бы только сумма долга (обязательства) за полученное имущество на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналогично обязательственные права на переданное в долгосрочную аренду (лизинг) имущество отразятся в учете арендодателя (лизингодателя) как стоимость прав по дебету счета 09 «Арендные обязательства к поступлению», а у арендатора (лизингополучателя) – как стоимость имущества на вещных правах по дебету счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» (при этом такое отражение прежде всего связано с сохранением права собственности у лизингодателя до момента окончательного расчета и с возникновением у лизингополучателя обязанности выплатить выкупной платеж по дополнительному условию договора к сделке аренды – сделки купли-продажи переданного в аренду имущества; и именно вследствие появления необходимости отражения в учете лизингополучателя долга по сделке купли-продажи имущества с отсрочкой платежа полученное имущество отражается уже не на забалансовом, а на балансовом счете вместе с суммой долга). И только при переходе арендованного имущества в собственность арендатора прекращение вещных прав и возникновение права собственности на имеющееся на балансе предприятия арендованное имущество отразится в учете арендатора по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства». При этом у арендодателя прекратится право собственности на переданное в аренду имущество, что отразится путем закрытия счета 09 «Арендные обязательства к поступлению».

Следовательно, без учета правовой сущности обязательств и хозяйственных операций, без правовой идентификации вида обязательства и возникающих и прекращающихся имущественных прав невозможно правильно отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

На наш взгляд, правовая сущность обязательств в методологии бухгалтерского учета может быть правильно отражена при использовании следующих методологических принципов /87, 104, 107, 110/:

1. Принцип права собственности: Имущество предприятия, принадлежащее ему на правах собственности (вещных правах для унитарных предприятий), отражается в учете у собственника и только у собственника имущества. Таким образом, предприятие, передавшее имущество и право собственности на него другому предприятию, отражает только величину возникшего права требования, а вторая сторона по сделке отражает сумму обязательства (долга) и сумму полученного имущества.

2. Принцип исключения одновременности отражения одного и того же имущества как имущества одного вида у обеих сторон по сделке: один и тот же вид имущества, на которое у одного предприятия есть права собственности, а у другого – вещные либо обязательственные имущественные права, не может отражаться в учете как имущество одного вида у обеих сторон по сделке, а только как разные виды имущества (например, как основные средства у одного и как долгосрочные финансовые вложения у другого, но вовсе не как основные средства у обоих предприятий). Данный принцип устанавливает невозможность отражения имущества, являющегося предметом сделки, как имущества одного вида у обеих сторон по сделке.

3. Принцип соответствия балансового отражения имущества балансовому отражению обязательства. Имущество, принадлежащее предприятию на вещных имущественных правах и являющееся собственностью другого предприятия, отражается в учете как предприятия-собственника, так и в учете предприятия-владельца прав, при этом у владельца вещных прав отражается стоимость имущества, а у собственника отражается стоимостная оценка вещного или имущественного права. То есть, получая имущество по вещному имущественному праву, предприятие отражает в учете его стоимость и сумму возникшего обязательства (если последнее предусмотрено условиями договора или законодательством, например при внесении имущества в уставный капитал). Переданное имущество, в свою очередь, отражается в стоимостной оценке в виде прав на это имущество у предприятия-собственника.

Полученное по обязательственному праву (например, по праву временного пользования и владения по сделке аренды либо по праву распоряжения по сделке комиссии) имущество при условии сохранения права собственности за передающей стороной отражается на забалансовых счетах у получателя. И только при условии дополнительных обязательств у получающей стороны вне рамок основного договора в отношении полученного имущества у получающей стороны и полученное имущество, и возникшее обязательство отражаются на балансовых счетах. Так, например, если в отношении полученного имущества у арендатора по договору аренды возникает только право временного пользования и владения, то полученное имущество учитывается только за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

У арендодателя при передаче имущества в аренду сохраняется право собственности с передачей обязательственных прав арендатору. При этом если

арендатору передается только право временного пользования и владения, то передача имущества последнему у арендодателя учитывается как внутреннее перемещение по счету 01 «Основные средства» и на этом счете отражается имущественное право собственности на переданное имущество. Но если кроме права временного пользования и владения у арендатора возникает дополнительная обязанность уплатить выкупной платеж, т.е. в договоре аренды появляются элементы сделки купли-продажи с отсрочкой платежа, то у арендодателя согласно условий сделки появляется имущественное право требования этого выкупного платежа за переданное имущество, которое должно отразиться в бухгалтерском учете. В результате чего это право требования за переданное имущество учитывается у арендодателя на счете 09 «Арендные обязательства к поступлению». У арендатора в результате полученное имущество на обязательственных правах отражается по дебету счета 03 «Долгосрочно арендуемые основные средства» в корреспонденции со счетом долгов – 97 «Арендные обязательства».

Таким образом, имущество, полученное предприятием по вещному или обязательственному праву, отражается на балансовых счетах только при условии возникновения обязательства (долга) за полученное имущества (причем на одну и ту же сумму), в противном случае имущество отражается за балансом.

4. Принцип реализации: передача имущества дебитору и прав на него, но с сохранением некоторых имущественных прав у кредитора, не является реализацией этого имущества и на счетах реализации в бухгалтерском учете не отражается. Только после передачи всех имущественных прав дебитору имущество считается реализованным с соответствующим отражением в бухгалтерском учете кредитора. Так, например, передача имущества государством или уполномоченным им органом в оперативное управление или хозяйственное ведение предприятия не означает реализацию имущества государством, т.к. в любой момент собственник (государство) может забрать имущество у предприятия.

Поэтому методология бухгалтерского учета обязательств (сделок) как совокупности хозяйственных операций в современных условиях должна основываться:

1. На Гражданском кодексе РФ, на других законах и нормативных актах, определяющих имущественные правовые особенности осуществления хозяйственных операций в хозяйственной деятельности предприятий и определяющих в результате, какие счета – для учета имущества и на каких имущественных правах или для учета имущественных обязательств – необходимо использовать при отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. А это в последующем определяет и корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции. Поэтому вторым по важности и очередности применения при отражении имущественных сделок является п.2.

2. На Методологических принципах отражения обязательств в бухгалтерском учете. Данные принципы устанавливают общие правила отражения в бухгалтерском учете имущественных сделок у каждой из сторон по сделке (например, у продавца и у покупателя) во взаимной логической связи, тем самым создаются условия для одновариантного и точного отражения сделки в бухгалтерском учете с учетом возникающих, изменяющихся и прекращающихся прав.

3. На Международных стандартах бухгалтерского учета. Данные стандарты устанавливают общие требования при отражении в учете как отдельных видов имущественных сделок (например, учет различных видов аренды в стандарте №17 «Учет в условиях аренды», учет сделки купли-продажи предприятия в стандарте №22 «Объединение предприятий» и т.п.), так и отдельных видов имущества (например, основных средств в стандарте №16 «Учет основных производственных фондов», учет другого имущества в стандарте №13 «Отражение оборотных активов и краткосрочных обязательств» и т.п.). Таким образом, международные стандарты бухгалтерского учета устанавливают общие, достаточно широкие требования к отражению отдельных видов обязательств и имущества предприятия. Это связано, в первую очередь, опять же с некоторыми расхождениями в законодательстве, регулирующем осуществление имущественных сделок в странах Европы. Вместе с тем описанные выше предложенные мною Методологические принципы отражения обязательств в бухгалтерском учете ни в коей мере не только не противоречат требованиям Международных стандартов по бухгалтерскому учету, а в значительной мере уточняют и конкретизируют эти требования применительно к законодательству нашей страны. А это позволяет правильно, с учетом требований гражданского законодательства и Международных стандартов бухгалтерского учета, отразить имущество и обязательства в бухгалтерском учете.

Например, стандарт №17 «Учет в условиях аренды» устанавливает, что (п.27) «при оперативной аренде риски и преимущества, связанные с владением объектом аренды, остаются у арендодателя». Поэтому в учете у арендатора не возникает дополнительных обязанностей по возмещению стоимости полученного имущества, и учет имущества в оперативной аренде у арендатора осуществляется на забалансовом счете согласно третьего Методологического принципа. И наоборот, согласно п.14 стандарта №17 «в случае финансовой аренды все риски и преимущества, связанные с владением объектов, передаются арендатору». А в соответствии с п.6 стандарта №17 «в случае финансовой аренды арендатор принимает экономические выгоды от использования объекта аренды в течение большей части его срока полезной службы и взамен **принимает на себя обязательство уплатить за это сумму, приблизительно равную рыночной стоимости объекта**», то учет финансовой аренды ведется на балансовых счетах согласно третьего Методологического принципа, что полностью согласуется с п.7 стандарта №17:

«необходимо, чтобы финансовая аренда отражалась в балансе арендатора как актив и как обязательство».

4. На Плане счетов бухгалтерского учета и комментарии к нему в части, не противоречащей п. п.1, 2 и 3. Следует отметить, что перевод бухгалтерского учета на условия, приближающиеся к международным стандартам, начался еще в бывшем СССР. Одним из последних нормативных документов ушедшего государства стал приказ Минфина СССР «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению» от 01.11.91г. В пункте 1 приказа указывалось, что утверждаемые документы разработаны при участии Центра ООН по транснациональным корпорациям. Документ представлял собой разработку, рассчитанную для применения в переходной период от сплошных наблюдений за показателями в закрытом обществе к выборочным наблюдениям, как это применяется в государствах с открытой экономикой. Таким образом, План счетов в какой-то мере учитывает требования Международных стандартов по бухгалтерскому учету, однако в значительной мере противоречит гражданскому праву. Последнее скорее всего связано в большей степени с непониманием особенностей сделок и следовательно, с применением неадекватных правовым особенностям сделок бухгалтерских записей.

Как мы указывали выше, каждый хозяйственный процесс состоит из отдельных хозяйственных операций. Но и каждое имущественное обязательство, установленное Гражданским кодексом РБ, также состоит из отдельных операций. Хозяйственные процессы представляют собой, таким образом, исполнение отдельных видов имущественных обязательств. При этом хозяйственный процесс может быть реализован путем исполнения различных вариантов обязательств. Так, процесс снабжения может быть реализован сделками купли-продажи, поставки, комиссии, поручения, подряда и т.п. Следовательно, в современных условиях актуальность приобретает не установление принципов отражения отдельных хозяйственных операций, что сделано в Инструкции по применению плана счетов, а разработка принципов отражения в учете исполнения отдельных видов обязательств как результат движения имущества и возникновения, изменения и прекращения при этом разнообразных имущественных прав.

Осуществление правовой идентификации вида обязательства и вида имущественных прав для отражения исполнения имущественных обязательств как совокупности хозяйственных операций в бухгалтерском учете невозможно без определения возникающих и прекращающихся прав по каждому виду гражданско-правовых обязательств. Поэтому охарактеризуем гражданско-правовые обязательства с точки зрения возникающих и прекращающихся прав при исполнении этих обязательств.

2.3. Гражданское право, Методологические принципы отражения обязательств в бухгалтерском учете и Международные стандарты бухгалтерского учета

Следует сразу же подчеркнуть особенность Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБ): стандарты, кроме общих подходов к составлению финансовой отчетности (например, МСБ - 5 «Информация, подлежащая отражению в финансовой отчетности», МСБ - 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» и др.), отражению отдельных видов имущества (например, МСБ - 2 «Товарно-материальные запасы», МСБ - 4 «Учет изменения цен», МСБ-9 «Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы», МСБ-16 «Учет основных производственных фондов», МСБ-25 «Учет инвестиций» и др.), отдельных видов обязательств – долгов предприятия (МСБ-12 «Учет налогов на доходы», МСБ-26 «Учет и отчетность по пенсионным фондам» и др.), устанавливают также и общие требования к учету отдельных видов обязательств–сделок (еще раз подчеркнем – отдельных видов сделок, но всех). В частности, международные стандарты по учету определяют общие подходы к учету таких сделок, как строительные подряды (МСБ-11), аренда и лизинг (МСБ-17), сделки купли-продажи предприятия (МСБ-22), договоров займа (МСБ-23), общие требования к учету выручки (МСБ-18) и др.

Поэтому реализация разработанных автором теоретических и методологических подходов к отражению в бухгалтерском учете отдельных видов обязательств, конкретизированная в методиках учета отдельных видов обязательств (главы 3 и 4), основывалась как на требованиях гражданского права нашей страны, так и на требованиях МСБ. При этом МСБ вследствие общих и более широких (т.е. менее конкретных и более размытых по сравнению с ГК РБ) требований к учету отдельных видов сделок ни в коей мере не противоречат положениям гражданского права, определяющего условия протекания сделки. Напротив, диапазон требований МСБ оставляет возможность с учетом национальных особенностей гражданского права, основываясь на Методологических принципах отражения обязательств в бухгалтерском учете, разработать конкретные методики, отвечающие как национальному гражданскому законодательству в части отражения возникновения, изменения и прекращения различных имущественных прав, так и международным стандартам бухгалтерского учета с точки зрения отражения объектов бухгалтерского учета либо в составе имущества, либо в составе обязательств-долгов. Таким образом, самые жесткие требования к учету сделок предъявляют Методологические принципы отражения обязательств в учете, разработанные автором (их, напомним, всего четыре). Гражданский кодекс Республики Беларусь определяет общие условия осуществления сделок, а Международные стандарты бухгалтерского учета позволяют своими

размытыми допусками, основываясь на двух вышеупомянутых составляющих методологии бухгалтерского учета, создавать отвечающие самым предвзятым критическим требованиям как с точки зрения бухгалтерского учета, так и с точки зрения гражданского права методики учета исполнения сделок (рис.2.1).

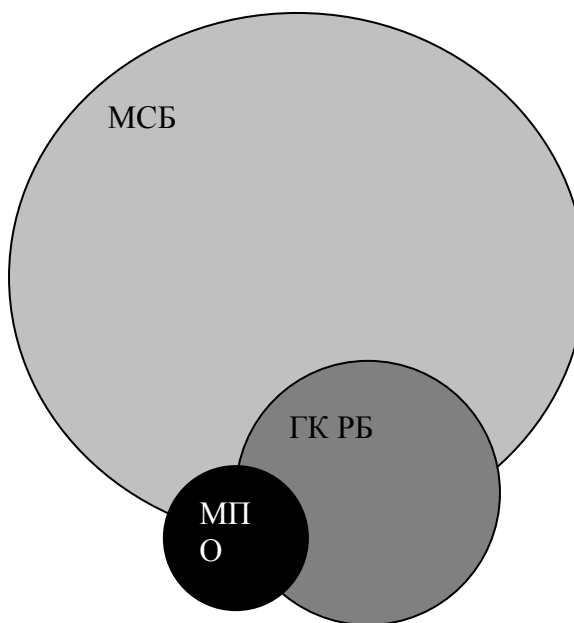


Рис. 2.1. Соотношение между диапазоном допусков Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБ), Гражданского кодекса РБ (ГК РБ) и Методологических принципов отражения обязательств в бухгалтерском учете (МПО) при отражении в учете сделок.

Так, например, МСБ-17 «Учет в условиях аренды» /8/ предъявляет следующие требования к отражению оперативной аренды: при оперативной аренде риски и преимущества, связанные с владением объекта аренды, остаются у арендодателя /8, п.27/, т.е. не происходит переход права собственности к арендатору и не возникает выручка (см. МСБ-18, /9, п.2а/), поэтому объект аренды рассматривается арендодателем как актив, на который начисляется износ /8, п.53/, и при этом любые доходы арендодателя не рассматриваются ни в коей мере как доходы от продажи имущества (п.27). Издержки аренды (включая износ), относятся у арендодателя на счет прибылей и убытков /8, п.28, а у арендатора – в составе убытков /8, п.47/. Актив, сдаваемый в оперативную аренду, учитывается в учете арендодателя как собственность /8, п.51/.

Гражданский кодекс РБ устанавливает, что арендатор обязан платить арендную плату арендодателю (статья 585 ГК РБ); затраты по содержанию арендованного имущества несет арендатор в части текущего ремонта и

расходов на содержание имущества (статья 587 п.2 ГК РБ), а вот капитальный ремонт – это обязанность арендодателя, если иное не установлено договором аренды или законодательством (статья 587 п.1). При этом у арендодателя сохраняется право собственности на переданное имущество (статья 579 ГК РБ). Таким образом, положения ГК РБ ни в коей мере не мешают реализации требований МСБ-17 по отражению в учете сделки аренды: арендованное имущество отражается в учете арендодателя, так как оно принадлежит ему по праву собственности. У арендатора имущество должно отражаться в сумме переданных прав временного пользования и владения и, поскольку у арендатора не возникает никаких обязанностей по уплате сумм как по сделке купли-продажи (п.27 МСБ-17), то учет имущества в оперативной аренде у арендатора ведется на забалансовом счете согласно третьего Методологического принципа отражения обязательств в бухгалтерском учете.

При отражении в учете финансовой аренды (лизинга) МСБ-17 устанавливает, что финансовая аренда должна учитываться в балансе арендатора записями в активе и пассиве (п.44), при этом финансовая аренда должна быть разделена на финансовые издержки и погашение задолженности (п.45), износ также учитывает арендатор (п.46).

У арендодателя сдаваемый в финансовую аренду актив должен учитываться в балансе не как собственность, а как кредиторская задолженность в сумме нетто-инвестиций в аренду (п.48). При этом передача имущества в аренду (п.50) у арендодателя рассматривается как торговая операция, в отличие от оперативной аренды, что подтверждается также и п.14 стандарта, согласно которому «в случае финансовой аренды все риски и преимущества, связанные с владением объекта, передаются арендатору, таким образом получаемая арендная плата трактуется арендодателем как доход, возмещающий ему инвестиции». Прямые издержки по аренде (комиссия и пошлины) относятся на убытки арендодателя (п.18).

Гражданский кодекс РБ в статье 580 устанавливает, что договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество, при условии истечения срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной суммы (статья 595 ГК РБ), заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи. Риск случайной гибели или случайной порчи арендованного имущества переходит к арендатору в момент передачи ему арендованного имущества, если иное не установлено договором финансовой аренды (статья 640 ГК РБ).

Следовательно, как и по международным стандартам, так и по гражданскому законодательству нашей страны сделка финансовой аренды (лизинга) рассматривается в т.ч. и как сделка купли-продажи передаваемого в аренду имущества с рассрочкой платежа вследствие отсрочки перехода права собственности к арендатору на это имущество до момента его полной оплаты или истечения срока аренды имущества. Поэтому в учете арендатора на

балансе будут отражаться как стоимость имущественных прав на полученное имущество, так и сумма кредиторской задолженности (обязательства) в размере выкупного платежа согласно условиям сделки купли-продажи (третий Методологический принцип отражения обязательств в бухгалтерском учете) а в учете арендодателя – как сумма имущественного права требования выручки, но с отражением минуса счет реализации согласно четвертого Методологического принципа отражения обязательств в бухгалтерском учете (более подробно методика учета данной сделки описана в разделе 4.5 диссертации).

МСБ-22 «Объединение предприятий» /11/ определяет порядок отражения в учете сделок купли-продажи предприятий как имущественных комплексов (включая приобретение чистых активов). При этом приобретение учитывается по себестоимости на дату приобретения плюс любые затраты, непосредственно относимые на приобретение /11, п.3/. Имущество и обязательства оцениваются по справедливой рыночной цене (поскольку иной цены в условиях рынка быть и не может вследствие иных традиций хозяйственной деятельности – производить и продавать что-либо ниже себестоимости или в ущерб себе ниже рыночной цены – с точки зрения законов нормальной экономики, это нонсенс, по сравнению с нашей страной, где очень часто имущество продается существенно ниже рыночной цены – лишь бы только продать. - прим. Автора диссертации). Любая положительная разница между стоимостью приобретения и справедливой рыночной стоимостью активов и пассивов учитывается как неосязаемый актив /11, п.9/. Неосязаемы (нематериальные) активы амортизируются путем списания их на расходы в течение полезного срока службы. При амортизации неосязаемых активов применяется метод равномерного списания, за исключением случаев, когда обстоятельства требуют применения иного, более адекватного метода. Период амортизации не должен превышать пяти лет, за исключением случаев, когда может быть оправданным более продолжительный период, не превышающий двадцать лет с даты приобретения.

Согласно статье 530 ГК РФ, по договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие как имущественный комплекс (статья 132), за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам. Право собственности на предприятие переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права (статья 535). Таким образом, по сравнению с требованиями МСБ-22, гражданское законодательство ограничивает состав имущества и обязательств продаваемого предприятия и не устанавливает методики оценки стоимости предприятия как имущественного комплекса. Поскольку продажа предприятия определяет переход право собственности на передаваемое имущество к покупателю, то учет реализации имущества у продавца будет вестись на счете 48 «Реализация прочих активов» (раздел 3.6), что полностью

соответствует требованиям четвертого Методологического принципа учета имущественных обязательств.

Таким образом, как видно из представленного материала, именно учет особенностей гражданско-правовых обязательств (сделок) в нашей стране на основе использования Методологических принципов отражения в учете имущественных обязательств позволит разработать методики учета отдельных сделок, полностью соответствующих Международным стандартам бухгалтерского учета.

2.4. Характеристика гражданско-правовых обязательств, связанных с изменением имущественных прав

Хозяйственные операции, как мы определили выше, связаны с движением имущества и возникновением, изменением и прекращением имущественных прав на это имущество. Условия протекания каждой хозяйственной операции определяются тем или иным обязательством, конкретизируемым в виде хозяйственного договора. Так, условия осуществления хозяйственных операций по получению материалов на склад предприятия с переходом права собственности на материалы и по погашению возникшей кредиторской задолженности могут определяться договором поставки, купли-продажи, комиссии, поручения и т.п. Исполнение каждого обязательства связано с осуществлением нескольких хозяйственных операций. Так, исполнение обязательства (договора) поставки связано с хозяйственными операциями по транспортировке, растаможиванию (уплате таможенных пошлин и установленных законом налогов при ввозе имущества), страхованию рисков гражданской ответственности, оприходованию имущества на предприятии, осуществлению расчетов с поставщиком.

В отдельных случаях состав хозяйственных операций, связанных с исполнением конкретного обязательства, совпадает полностью или почти полностью с составом хозяйственных операций в отдельном хозяйственном процессе, чаще всего, в процессах снабжения и сбыта. Так, состав хозяйственных операций во исполнение договора поставки, приведенный мною выше, почти полностью описывает процесс снабжения предприятия имуществом. Однако такое происходит не всегда. В том случае, если, например, обязанности сторон (а следовательно, и расходы сторон по реализации договора поставки) делятся между ними, а не относятся за счет, например, только покупателя, то состав хозяйственных операций по реализации такого договора поставки будет отличаться от состава операций процесса снабжения. Это связано с тем, что часть хозяйственных операций (например, по получению имущества, по его растаможиванию) будет отражаться в соответствии с условиями договора у одного из контрагентов по сделке, а часть других операций (например, по транспортировке имущества, его страхованию и т.п.) – у другого контрагента. Кроме того, обязательства по

уплате таможенных пошлин и установленных налогов при ввозе имущества по внешнеэкономическому контракту являются скорее обязательствами перед государством согласно таможенного кодекса, а не перед покупателем согласно договоренности сторон, хотя без исполнения данных обязательств невозможно осуществить, например, получение в собственность предприятием-резидентом республики имущества от экспортера-нерезидента; и стороны по договору в обязательном порядке определяют сторону по обязательству перед государством.

В отдельных случаях состав хозяйственных операций, связанных с исполнением конкретного обязательства предприятием, является составной частью хозяйственных операций того или иного хозяйственного процесса. Например, договор на оказание транспортных услуг по доставке имущества на предприятие, при его исполнении, превращается в хозяйственную операцию по перевозке имущества предприятия; а эта хозяйственная операция может быть составной частью как процесса снабжения, так и сбыта и производства (при перевозке, например, полуфабрикатов из удаленных структурных подразделений сторонней транспортной организацией). Следовательно, хозяйственные процессы снабжения, производства и сбыта состоят из хозяйственных операций, связанных с исполнением нескольких обязательств предприятия перед другими субъектами права (государством, другими предприятиями, физическими и юридическими лицами и т.п.). А исполнение каждого из обязательств состоит из нескольких хозяйственных операций. Именно исполнение имущественных обязательств и определяет то движение имущества и то возникновение и прекращение имущественных прав, которое является хозяйственной операцией.

Таким образом, хозяйственная деятельность предприятия состоит из процессов снабжения, производства и сбыта. Любой хозяйственный процесс можно описать хозяйственными операциями, являющимися результатом исполнения конкретного набора имущественных обязательств. Следовательно, любой хозяйственный процесс, как и всю хозяйственную деятельность предприятия, можно представить в виде совокупности договоров гражданско-правового характера, исполнение которых и позволит осуществить этот хозяйственный процесс (рис.2.2). А это означает, что осуществление экономических процессов (отражаемых бухгалтерским учетом) определяется правовыми нормами исполнения обязательств, тем самым обеспечивается тесная связь между бухгалтерским учетом и правом. И именно правовая сущность обязательства с точки зрения возникновения и прекращения имущественных прав собственности, вещных прав и обязательственных прав определяет особенности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете предприятия. То есть без правовой идентификации вида обязательства и правовой идентификации вида имущественных прав практически невозможно правильно отразить в бухгалтерском учете ни одну хозяйственную операцию, ни одно обязательство (сделку), ни один хозяйственный процесс.

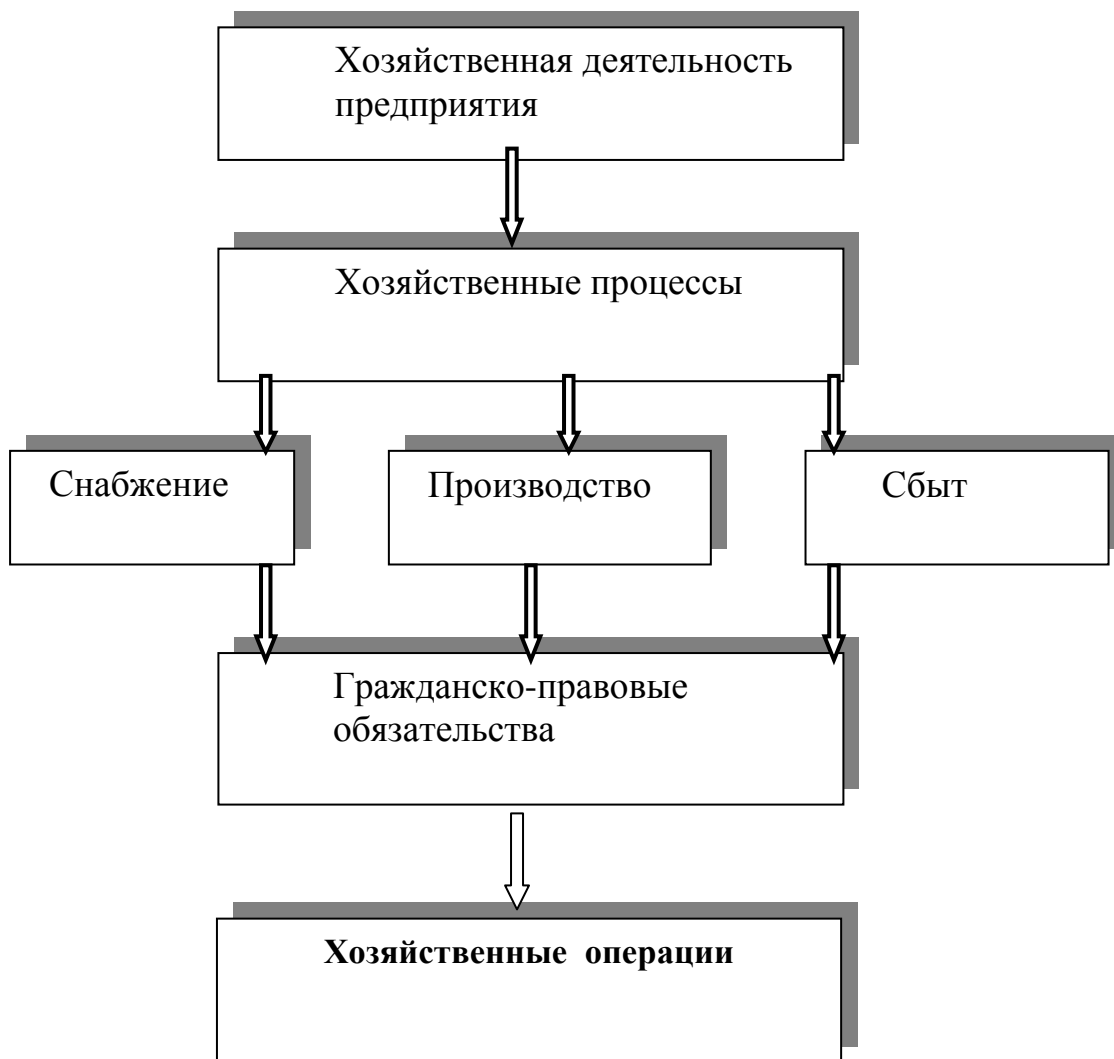


Рис.2.2. Взаимосвязь между хозяйственной деятельностью предприятия, хозяйственными процессами, гражданско-правовыми обязательствами и хозяйственными операциями

Перечень обязательств, определяющих условия движения имущества и изменения в имущественных правах, как указывалось ранее, определен Гражданским Кодексом РБ. Характеристики отдельных видов обязательств, т.е. основы правовой идентификация вида обязательства и правовой идентификация вида имущественных прав по этим обязательствам, отражение с учетом последнего в бухгалтерском учете отдельных видов обязательств будут даны в разделах 3 и 4 настоящего исследования. Поэтому ниже остановимся на том, какие права и обязательства возникают или прекращаются при осуществлении хозяйственных операций процессов снабжения, производства и сбыта и отдельных видов обязательств /87, 104, 108/.

Процесс снабжения. Приобретение имущества в собственность без сохранения передающей стороной вещных или обязательственных имущественных прав может осуществляться на основании договоров купли-продажи, мены, поставки, дарения (безвозмездной передачи или безвозмездной финансовой помощи), подряда, возмездного оказания услуг, перевозки, транспортной экспедиции, договора поручения, договора комиссии, публичного конкурса и др.

Получение имущества на вещных правах без перехода права собственности может осуществляться по договору текущей аренды, договору поручения, договору комиссии, финансовой аренды (лизинга – на срок, установленный договором лизинга).

Получение имущества на правах собственности, но с сохранением вещного или обязательственного имущественного права за передающим лицом в течение срока, установленного обязательствами сторон, может осуществляться по договорам мены, поставки, займа и кредита, получения вклада в уставный капитал (договор о совместной деятельности) и др.

Процесс производства. Процесс производства связан с переносом стоимости израсходованного (самортизированного) имущества или части его на вновь созданную стоимость. При этом прекращается право собственности или вещное на израсходованное имущество с переходом права на вновь созданное имущество. Таким образом, право собственности на вновь созданное имущество определяется правом собственности на израсходованное имущество (либо правом собственности большей части израсходованного имущества, поскольку в противном случае произведенная продукция уже не будет собственностью производителя согласно, например, статье 221 ГК РФ «Переработка»).

Данная статья определяет, что если производителю поступает сырье на вещных правах (без перехода права собственности производителю), то только при значительном превышении стоимости переработки стоимости полученных материалов готовая продукция становится собственностью производителя, в противном случае готовая продукция является собственностью собственника сырья).

Основная часть имущества предприятия, используемого в процессе производства, принадлежит ему по праву собственности либо по праву оперативного управления или хозяйственного ведения (что характерно для государственных унитарных предприятий). Однако отдельные материально ответственные лица распоряжаются и используют имущество предприятия по вещному праву, делегированному им распорядителем (собственником) имущества по договору о материальной ответственности. Поэтому в процессе производства при передаче имущества со склада на переработку и обратно, при ином перемещении имущества в пределах предприятия и при его расходовании (изменении натуральной формы, переносе стоимости) происходит изменение владельцев вещного права на имущество, т.е. меняются материально

ответственные лица. Так, при использовании сырья на производство продукции изменяется собственник вещных прав при передаче сырья со склада предприятия в производство (с кладовщика на руководителя структурного подразделения), из производства на склад готовой продукции (с руководителя структурного подразделения на материально ответственное лицо склада готовой продукции). При передаче незавершенного производства из цеха в цех также меняются собственники вещного права – руководители структурных подразделений. Кроме того, потребление имущества и услуг с одновременным переходом права собственности на них (топливно-энергетические ресурсы, коммунальные услуги, услуги связи, информационные, консультационные, аудиторские услуги и т.п.) осуществляется на основании договоров подряда и договоров на возмездное оказание услуг. Переход права собственности на результат живого труда осуществляется на основании исполнения актов трудового права (кодекса законов о труде) либо договора подряда (сделки гражданско-правового характера).

Процесс реализации. Безусловная передача имущества в собственность другому юридическому или физическому лицу без сохранения вещных или обязательственных прав может осуществляться на основании договоров купли-продажи, мены, поставки, дарения (безвозмездной передачи или безвозмездной финансовой помощи), подряда, возмездного оказания услуг, перевозки, транспортной экспедиции, договора поручения, договора комиссии, публичного конкурса и др.

Процесс псевдореализации, или прочая хозяйственная деятельность предприятия (организации). Передача имущества в собственность другим лицам с сохранением вещных или обязательственных имущественных прав в течение времени и на время, установленное договором, может осуществляться на основании договоров займа и кредита, передачи вклада в уставный капитал (договор о совместной деятельности), купли-продажи, мены, поставки (как гарантия получения оплаты либо имущества в установленный договором срок), но при этом такая передача реализацией не является (раздел 4.1) и в учете через счета реализации не отражается. По окончании или досрочном прекращении срока договора займа и кредита, передачи вклада в уставный капитал каждая из сторон получает исходные права на переданное или полученное в результате сделки имущество.

Передача имущества другим лицам на вещных правах с сохранением права собственности на срок или при соблюдении условий, установленных договором, может осуществляться по договорам финансовой аренды (лизинга), текущей аренды, договору поручения, договору комиссии. (При этом такая передача реализацией также не является (раздел 4.1) и в учете через счета реализации также не отражается).

В таблице 2.3 приведена сделанная автором классификация обязательств по видам возникающих и прекращающихся имущественных прав в разрезе хозяйственных процессов.

Виды имущественных прав, возникающие и прекращающиеся при исполнении отдельных видов обязательств, в первую очередь будут влиять на методику отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Поэтому в предлагаемой после таблицы 2.2 таблице 2.3 приведены возникающие и прекращающиеся права при исполнении каждого имущественного обязательства из Гражданского кодекса РФ. (Таблицы являются результатом исследований автора). Данные таблиц 2.2 и 2.3 представляются необходимыми для реализации юридической составляющей теории бухгалтерского учета имущественных обязательств при разработке методик учета отдельных видов сделок, поскольку позволяют на основании установленных по конкретной сделке имущественных прав определить необходимые счета бухгалтерского учета из табл.2.1 для отражения хозяйственных операций главы 3 и 4).

Таблица 2.2

Классификация обязательств по видам имущественных прав и хозяйственных процессов

Хозяйственные процессы	Возникающее или прекращающееся право	Виды обязательств
Процесс снабжения	А) возникает право собственности без сохранения вещного или обязательственного права у второй стороны;	Купля-продажа, мена, поставка, дарение, подряд, возмездное оказание услуг, перевозка, транспортная экспедиция, поручение, комиссия.
	Б) Возникает вещное право наряду с сохранением права собственности второй стороной сделки;	Текущая аренда, поручение, комиссия, финансовая аренда (лизинг), поставка;
	В) возникает право собственности с сохранением вещных или обязательственных имущественных прав второй стороной сделки;	Мена, поставка, заем и кредит, совместная деятельность (имущественный вклад в уставный капитал).

Классификация обязательств по видам имущественных прав и хозяйственных процессов

Процесс производства	Возникает право собственности на новое произведенное имущество, прекращается (переходит) право собственности на израсходованное имущество, изменяется вещное право на перемещаемой и расходуемое имущество внутри предприятия	Право собственности на используемое (использованное) имущество, подряд, возмездное оказание услуг, перевозка, трудовой договор
Процесс реализации	А) Передача права собственности другому юридическому или физическому лицу без сохранения вещных или имущественных обязательств прав;	купля-продажа, мена, поставка, дарение (безвозмездная передача или безвозмездная финансовая помощь), подряд, возмездное оказание услуг, перевозка, транспортная экспедиция, договор поручения, договор комиссии, публичный конкурс
Процесс псевдореализации (нет безусловного перехода права собственности, но есть передача имущества)	Б) передача права собственности с сохранением за собой вещных или имущественных обязательств прав; Г) передача вещного права другому лицу с сохранением права собственности за собой на определенный срок	заем и кредит, получение вклада в уставный капитал (договор о совместной деятельности), купля-продажа, мена, поставка (как гарантия получения оплаты либо имущества в установленный договором срок). Финансовая аренда (лизинг), текущая аренда, поручение, комиссия.

Таблица 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении
имущественных обязательств предприятиями

Виды имущественных обязательств	Субъекты (стороны) обязательств	Виды имущественных прав	
		Возникающих	Прекращающихся
Купля-продажа, поставка, контрактация, энергоснабжение, продажа недвижимости, продажа предприятия как имущественного комплекса	Продавец	Право собственности, вещное право на выручку	Право собственности, вещное право на переданное имущество
	Покупатель	Право собственности, вещное право на полученное имущество	Право собственности, вещное право на денежные средства
Мена	Продавец	Право собственности, вещное право на полученное взамен имущество	Право собственности, вещное право на переданное имущество
	Покупатель	Право собственности, вещное право на полученное имущество	Право собственности, вещное право на переданное взамен имущество
Дарение	Даритель		Право собственности на переданное имущество
	Одаряемый	Право собственности на полученное имущество	

Продолжение таблицы 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении имущественных обязательств предприятиями

Рента	Получатель ренты	Право собственности на полученную ренту	Право собственности на переданное имущество
	Плательщик ренты	Право собственности на полученное имущество	Право собственности на выплаченную ренту
Аренда зданий или сооружений	Арендодатель	Право собственности на полученную арендную плату	Право собственности на денежные средства
	Арендатор	Временное владение и пользование или временное пользование, право требования арендной платы	
Прокат, аренда транспортных средств с экипажем, аренда транспортных средств без экипажа, аренда предприятия как имущественного комплекса	Арендодатель	Право собственности на полученную арендную плату	Не прекращается
	Арендатор	Временное владение и пользование	Право собственности на денежные средства в форме арендной платы

Продолжение таблицы 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении имущественных обязательств предприятиями

Финансовая аренда (лизинг)	Арендодатель	Право собственности на приобретенное имущество, право собственности на полученную арендную плату и выкупной платеж	Прекращается право собственности при окончательном выкупе имущества на условиях купли-продажи
	Арендатор	Право временного владения и пользования имуществом с возможностью перехода в собственность при окончательном выкупе	Право собственности на денежные средства в форме арендной платы и выкупного платежа
Безвозмездное пользование имуществом (ссуда)	Ссудодатель	Не приобретает	Не теряет
	Ссудополучатель	Безвозмездное право временного пользования	Не теряет
Подряд: бытовой подряд, строительный подряд, подряд на проектные и изыскательские работы, подрядные работы для государственных нужд	Подрядчик	Право собственности или вещное право на выручку (аванс)	Право собственности на переданный результат работы
	Заказчик	Право собственности на полученный результат работы	Право собственности или вещное право на денежные средства в окончательный расчет или аванс

Продолжение таблицы 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении имущественных обязательств предприятиями

Возмездное оказание услуг (услуги связи, медицинские, ветеринарные, аудиторские, консультационные, информационные услуги, услуги по обучению, туристическому обслуживанию)	Исполнитель Заказчик	Право собственности или вещное право на выручку (аванс) Право собственности или вещное право на полученный результат работы	Право собственности на переданный результат работы Право собственности или вещное право на денежные средства в окончательный расчет или аванс
Перевозка (грузов, пассажиров и багажа)	Перевозчик (фрагтовщик) Отправитель (пассажир, фрагтователь)	Право собственности или вещное право на выручку (аванс) Право собственности или вещное право на полученные услуги по перевозке, фрагту	Право собственности на оказанные услуги по перевозке, фрагту Право собственности или вещное право на денежные средства в окончательный расчет или аванс
Транспортная экспедиция	Экспедитор Грузоотправитель (грузополучатель)	Право собственности или вещное право на выручку (аванс) Право собственности или вещное право на полученные услуги по перевозке грузов	Право собственности на оказанные услуги по перевозке грузов Право собственности или вещное право на денежные средства в окончательный расчет или аванс

Продолжение таблицы 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении имущественных обязательств предприятиями

<p>Страхование (личное страхование, страхование имущества, страхование предпринимательского риска, страхование ответственности за причинение вреда, страхование ответственности по договору, обязательное страхование)</p>	<p>Страховщик</p> <p>Страхователь (выгодоприобретатель)</p>	<p>Право собственности на сумму страхового взноса, страховой премии, обязательство выплатить страховое возмещение при наступлении страхового случая</p> <p>Право требования и право собственности на полученное страховое возмещение при наступлении страхового случая</p>	<p>Право собственности на страховое возмещение в случае наступления страхового случая</p> <p>Право собственности на сумму страхового взноса, страховой премии</p>
<p>Поручение</p>	<p>Поверенный</p> <p>Доверитель</p>	<p>Право собственности на полученное вознаграждение, на возмещение издержек</p> <p>Право собственности на приобретенное поверенным имущество</p>	<p>Право собственности на реализованное поверенным имущество</p>

Продолжение табл. 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении имущественных обязательств предприятиями

Комиссия	Комиссионер Комитент	Право собственности на полученное вознаграждение, на возмещение издержек, на вознаграждение за делькредере Право собственности на приобретенное поверенным имущество	Право собственности на реализованное поверенным имущество
Доверительное управление имуществом	Вверитель Доверительный управляющий (выгодоприобретатель)	Не приобретает Вещные права на полученное в доверительное управление имущество, право собственности на полученное вознаграждение и возмещение понесенных затрат по управлению	Право собственности на выплаченное вознаграждение и возмещенные затраты доверительному управляющему Обязательство возвратить имущество из доверительного управления по окончании срока договора

Продолжение табл. 2.3

Виды возникающих и прекращающихся прав при исполнении имущественных обязательств предприятиями

Комплексная предпринимательская лицензия (франчайзинг)	<p>Правообладатель</p> <p>Пользователь</p>	<p>Право собственности на полученное вознаграждение</p> <p>Право пользования на лицензионный комплекс (право использования фирменного наименования, товарного знака, знака обслуживания и т.п.)</p>	<p>Не теряет</p> <p>Право собственности на выплаченное вознаграждение</p>
Простое товарищество	Товарищи	Право на долю в общей собственности, обязательственное право на выдел доли имущества по требованию товарища	Право собственности или вещное право на переданное имущество
Лицензионный договор	<p>Лицензиар</p> <p>Лицензиат</p>	<p>Право собственности на вознаграждение за использованием результата интеллектуальной деятельности и право выдачи лицензии другим лицам</p> <p>Право пользования объектом интеллектуальной собственности</p>	<p>Право собственности на выплаченное вознаграждение</p>

На основе изложенных выше разработанных автором настоящего исследования методологических принципов и подходов к совершенствованию методологии бухгалтерского учета исполнения имущественных обязательств как совокупности хозяйственных операций, Международных стандартов бухгалтерского учета проанализируем существующие в теории и на практике методики учета отдельных видов обязательств и дадим рекомендации по их совершенствованию.

Выводы по главе 2

1. Предметом бухгалтерского учета является состояние и изменение имущества предприятия и его обязательств в результате возникновения, исполнения и прекращения гражданских, трудовых таможенных и других прав и обязанностей предприятия перед должниками и кредиторами.

2. Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, используемых для отражения имущества предприятия и его имущественных обязательств и изменений, происходящих с ними в результате возникновения, изменения и прекращения имущественных прав. При этом элементами (способами, приемами) метода бухгалтерского учета являются: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, правовая идентификация вида обязательства и правовая идентификация вида имущественных прав, счета и двойная запись, баланс и отчетность.

3. Сущность правовой идентификация вида обязательства и вида имущественных прав как совершенно новых элементов метода бухгалтерского учета заключается в установлении по каждой хозяйственной операции:

А) Во исполнение какого вида обязательства (поставки, купли-продажи, мены и т.п.) осуществляется данная операция.

Б) Какой стороной по сделке является предприятие, на котором осуществляется отражение хозяйственной операции в учете – поставщиком или покупателем, арендодателем или арендатором и т.п.

В) Какие имущественные права возникают или прекращаются в результате осуществления хозяйственной операции как составной части установленного вида обязательства (право собственности, вещные имущественные права, право владения, право распоряжения, право пользования и т.п.).

Г) Какое имущество или имущественные права приобретается или передается у контрагентов по сделке и какие имущественные обязательства перед контрагентами возникают или прекращаются по сделке.

Д) На каких конкретно счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту можно однозначно отразить движение имущества и возникновение, изменение и прекращение имущественных прав у обоих участников сделки.

4. Счета – это способ текущего отражения и экономической группировки имущества и обязательств предприятия и изменений, происходящих с ними в процессе осуществления хозяйственных операций.

5. Кроме экономической группировки счетов и группировки счетов по структуре и назначению счета также группируются и по видам имущественного права и обязательств (долгов).

6. Запись каждой хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого - в равновеликой сумме - с целью отражения изменения стоимости имущества, возникновения и прекращения имущественных обязательств и прав называется двойной записью.

7. Бухгалтерский баланс, кроме экономической группировки и обобщенного отражения имущества предприятия на конкретную дату, представляет собой также и способ группировки и обобщенного отражения имущества предприятия по видам имущественных прав и субъектам обязательств на определенный момент времени.

8. Существует только один вариант отражения исполнения обязательства в бухгалтерском учете.

9. Основой отражения экономико-правовой сущности обязательств-сделок в бухгалтерском учете являются следующие методологические принципы:

1. **Принцип права собственности;**
2. **Принцип исключения одновременности отражения одного и того же имущества как имущества одного вида у обеих сторон по сделке;**
3. **Принцип обязательности соответствия балансового отражения имущества балансовому отражению обязательства;**
4. **Принцип отражения реализации.**

10. Методология бухгалтерского учета обязательств (сделок) как совокупности хозяйственных операций в современных условиях должна основываться:

1. **На Гражданском кодексе РФ, на других законах и нормативных актах.**
2. **На Методологических принципах отражения обязательств в бухгалтерском учете.**
3. **На Международных стандартах бухгалтерского учета.**
4. **На Плате счетов бухгалтерского учета и комментарии к нему в части, не противоречащей п. п.1, 2 и 3.**

11. Диапазон требований МСБ оставляет возможность с учетом национальных особенностей гражданского права, основываясь на Методологических принципах отражения обязательств в бухгалтерском учете, разработать конкретные методики, отвечающие как национальному гражданскому законодательству в части отражения возникновения, изменения и прекращения различных имущественных прав, так и международным стандартам бухгалтерского учета с точки зрения отражения объектов бухгалтерского учета либо в составе имущества, либо в составе обязательств-долгов.