

УДК 300.341.1:34



Г. П. Ерыгина,

канд. юрид. наук,
старший научный сотрудник
Института экономико-правовых
исследований НАН Украины г. Донецк

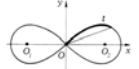
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ – ОСНОВА ХОЗЯЙСТВЕННОГО ПОРЯДКА

Постановка проблемы и ее связь с научными и практическими задачами хорошо прослеживается в девизе, который начертан на международном гербе бухгалтеров: «Наука, доверие, независимость». Международный конгресс бухгалтеров в 1946 г. утвердил герб, предложенный знаменитым французским ученым Ж. Б. Демарше, в качестве интернациональной эмблемы счетных работников. На гербе изображены солнце, кривая Бернулли и весы. Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом хозяйственной деятельности, кривая Бернулли¹ – символ того, что однажды возникнув, бухгалтерский учет будет существовать вечно, а двучашечные весы в состоянии равновесия символизируют баланс. Весы, как символ меры и справедливости, являются атрибутом и богини правосудия Фемиды. На весах правосудия взвешиваются добро и зло, вина и невиновность. Строгость и справедливость правосудия предполагают и точное взвешивание деяний. Весы, как атрибут символа, отражают связь между бухгалтерским учетом, который измеряет хозяйственную деятельность, и хозяйственным порядком, который является тем балансом меры и справедливости, к которому нужно стремиться. Символ очень древний, он одинаково понятен во всех странах мира независимо от политической системы, истории развития, культурных ценностей, традиций и т. п. Чего нельзя сказать о системах построения учета и существующих формах организации хозяйственной деятельности. Не существует двух одинаковых систем. Но стремиться к гармонизации в хозяйственной деятельности – одна из ключевых задач каждой страны, при решении которой необходимо использовать как исторический опыт, так и опыт своих современников. Изучать иной опыт можно, но стоит помнить, что это именно чужой опыт.

Как свидетельствует анализ, в основе исследований по интересующему вопросу лежит изучение вышедшего в 1494 г. в Венеции трактата Луки Па-

чоли «О счетах и записях»², который привлекал и продолжает привлекать внимание исследователей разных отраслей знаний в разных странах [1]. Исследования Трактата начались только в конце XIX века. Уже первыми исследователями было отмечено, что параллельно с описанием бухгалтерии, близкой в основе своей современному уровню, в Трактате приводились и полезные советы по проведению торговых сделок, демонстрирующие глубокие познания автора в области коммерции. Сущностью бухгалтерии Лука Пачоли считал: «...ведение дел своих в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований» [1, с. 24]. Считается, что основные положения труда Луки Пачоли имеют некую незыблемую основу и все новые появившиеся стандарты лишь надстройка на этом, так до сих пор и не выявленном полностью фундаментальном базисе.

Отличительной чертой современных исследований является применение разных научных подходов к изучению поставленной задачи. При этом каждый подход как устойчивое направление общественно-научной мысли, имеющее своих признанных авторитетов и последователей, обладает и достоинствами, и ограничениями. Современные исследователи отказываются от простого протоколирования свидетельств прошлого, верить на слово, с готовностью принимать за чистую монету все, что написано, особенно в эпоху средневековья, которая характеризуется эпидемией мифомании, лжи и плагиата. Необходимо постоянно сравнивать и сопоставлять, знакомиться с контекстами, в которых происходили интересующие события, с ментальностями людей, принимавших в них участие, поскольку ни в одной науке пассивное наблюдение не было плодотворным. Очень важно осторожно обращаться с полученными данными, чтобы не дискредитировать рациональное зерно, которое содержится в них.

¹  dic.academic.ru – ЛЕМНИСКАТА Бернулли (от

лат. *lemniscatus* – буквально – украшенный лентами), плоская кривая, имеющая вид восьмерки.

² Показательно, что на русском языке труд Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях» был напечатан в 1783 г. как перевод работы голландского купца Яна Импина «Ключ коммерции», текст которого почти не отличался от текста Трактата [6, с. 40].

© Г. П. Ерыгина, 2009

В этой связи заслуживают внимания труды современных ученых экономистов Ф. Ф. Бутынца, Л. Л. Горещкой, Д. А. Панкова, В. Г. Швеца [2, 3, 4], известного российского ученого историка Я. В. Соколова [3, 5, 6], К. Ю. Цыганкова [7], Д. Ю. Алексеева [8]. Некоторые аспекты данной проблематики освещены в работах В. С. Щербины [9], С. А. Михеева [1], Ю. В. Пасичника [10]. Правовым основам обеспечения бухгалтерского учета и отчетности в Украине уделяется внимание в исследованиях по хозяйственному праву [11, 12, 13]. Однако актуально дальнейшее изучение многих проблем.

Цель данной статьи — показать на основе данных истории учета и права, исследований представителей разных научных школ и направлений, а также положений современного законодательства значение бухгалтерского учета как основы хозяйственного порядка.

Несколько столетий (1673—1973 гг.) в науке и практике доминировало юридическое направление, которое рассматривало бухгалтерский учет как дисциплину юридическую. В наше время вопрос признания бухгалтерского учета дисциплиной, которая относится не только к экономике, но и к праву, вновь актуален [11]. Ученые разных научных взглядов и направлений в своих трудах обращаются к вопросу о юридическом подходе к бухгалтерскому учету. Практика бухгалтерского дела во многом зависит от того, насколько строго и последовательно принятые законы применяются на практике. В проекте Хозяйственного (Коммерческого) кодекса Украины, разработанном в 1992—1995 гг., была предложена основа правового обеспечения бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Украине [12]. Но, к сожалению, ряд норм, которые были посвящены этим вопросам, в процессе рассмотрения проекта кодекса в Верховной Раде были утрачены.

В последнее время среди ученых, которые исследуют бухгалтерский учет, принято делить его историю на два периода — долитературный и литературный.

Исследования долитературного периода проводятся на основании археологических раскопок, которые являются первичным материалом для исследований такого специалиста, как историк. У каждого ученого свое видение имеющихся фактов, которое, в свою очередь, зависит не только от специфики знаний самого исследователя, но целей и задач, стоящих перед ним. Как правило, ученый-юрист, экономист, исследующий бухгалтерский учет, в археологических раскопках непосредственно не участвует. В его распоряжение поступают исследования ученых историков либо филологов. Если к этому добавить еще и языковой барьер, а следовательно, неточности при переводе, то можно определить метод исследования как «метод следователя»: ведь и тот, и другой познают события про-

шлого, свидетелями которых они не были: «Мы играем роль следователя, пытающегося восстановить картину преступления, при котором сам он не присутствовал» [7, с. 21]. Однако анализ исследований каждого поколения ученых историков делает все более очевидной органическую связь между учетом и правом, обеспечивающим общественный хозяйственный порядок.

Трудно не согласиться с мнением ученых историков, которые считают, что о существовании учета правомерно говорить лишь с момента изобретения письма. Так, Д. Ю. Алексеев подчеркивает, что «большая часть дошедших до нас памятников древней письменности — не религиозные тексты, как полагают многие, а учетные документы» [8, с. 3]. Описывая факт обнаружения при раскопках на территории Древнего Шумера (на рубеже IV—III тыс. до н. э.) 500 тысяч глинописных табличек, автор показывает, что большая их часть — учетные записи. Излагая свое видение истории бухгалтерского учета, Д. Ю. Алексеев невольно прослеживает и историю хозяйственного права, тем самым подтверждая их взаимосвязь. Анализируя раскопки города — государства Урук, центром которого был храм богини Инаны, автор считает, что учет был необходим для контроля хозяйственной деятельности храма. Большинство документов, найденных археологами городского архива из глинописных табличек, составляют расходные записи, оформленные по определенной системе. На табличках указывалось то, что выдавалось из храмового хозяйства (обычно это были продукты сельского хозяйства: ячмень, пшеница, шерсть, масло, скот, рыба и п.), его количество, а также то, куда пошли эти продукты — либо конкретному лицу, либо на какой-то объект.

Помещения, в которых хранились продукты, опечатывались цилиндрическими печатями. Позже, когда печать приобрела круглую форму, по краям которой было вырезано имя владельца, а в центре — какое-то изображение, которое показалось владельцу оттиска чем-то примечательным, она стала заменять подписи. Печати, которыми удостоверялись шумерские учетные документы, считаются самыми старинными из имеющихся в музеях оттисков «служили гарантией от воровства» [8, с. 5]. В 953 г. в Новгороде обнаружили печать князя Изяслава. Печати применялись на Руси, по крайней мере с X века. Так, до наших дней сохранились печати князя Мстислава Владимировича и его сына Всеволода, датированные XII веком. Не вдаваясь в подробности истории возникновения и развития печати (печати каждой эпохи наделены чертами исторического периода, в котором они применялись), можно считать, что шумерские печати на учетных документах являются первыми символами принадлежности чего-либо

конкретному владельцу. Снабжение печатью шумерских документов стало введением личной ответственности за достоверность учетной информации.

Древнеегипетские писцы должны были не только уметь писать, но и считать, а также обладать знанием тогдашней экономики, выполнять функции нотариуса — свидетельствовать достоверность подписи не имеющего печати человека. Писец в древности — не просто писарь, а еще и бухгалтер, и управляющий, и нотариус в одном лице. Согласно Библии, «в этой должности Иосиф стал вторым человеком после самого фараона» [8, с. 10].

Считается, что основы учета и права Киевского государства были заложены в сборнике законов «Русская правда» Ярослава Мудрого. Собственность князя и государства отождествлялись, размер дани и налогов не регулировался, но были черты хозяйственного, юридически закрепленного быта, и это имело огромное влияние на формирование учета в будущем по принципу: государство есть собственник всего или почти всего имущества, которое находится на территории государства. Все учетные записи вел печатник, который совмещал эту работу с судово-следственным делом. Подготовка печатников велась в монастырях, в которых, считается, под влиянием византийской научной мысли, родились идеи будущей украинской бухгалтерии по принципу: «за кожен майновий об'єкт відповідає певна особа або група осіб» [4]. Свои коррективы в развитии учета хозяйственной деятельности на территории Украины внесены были в период монголо-татарского ига, в частности, было введено персональное «подушное» налогообложение: каждый человек — объект учета, каждый — подотчетен. С начала XVI — до середины XVII ст. на территории Украины, как и во всей Европе в то время, преобладала итальянская бухгалтерская школа [4].

Важным фактором обеспечения учета и хозяйственного порядка стала монета как универсальный эквивалент любого товара, как мера стоимости всех материальных ценностей, которая дала человечеству древнегреческая цивилизация. Огромную роль в совершенствовании учета сыграло использование арабских цифр, поскольку с развитием экономики, в частности торговли и денежных расчетов, использовавшиеся прежде римские цифры и основанная на них система счета оказались непригодными для учета и отчетности в развивающейся хозяйственной деятельности.

Считается, что разработка арабской системы счета принадлежит среднеазиатскому математику Мухаммеду бен аль-Хорезми (787–850 гг.), который при этом в своем учебнике арифметики ввел существенное дополнение — «цифру ноль». Переход от римских чисел к арабским был очень дли-

тельным и трудным — более двух веков. В конце XIII, начале XIV веков власти Флоренции, и в некоторых других городах Европы, даже запрещали использовать арабские цифры в учетных книгах под предлогом того, что арабские цифры знакомы не всем — а стало быть и верить им нельзя. Запрет на использование арабских цифр в 1348 г. был введен в Парижском университете [8, с. 33].

Нельзя не согласиться с мнением историков, что «между складом ума средневекового человека (человека времен «приблизительности») и складом ума современного человека (человека времен «прецизионности») существует фундаментальное различие» [7, с. 27]. Столь долгий переход к арабским цифрам объясняется тем, что для его осуществления необходимо было научиться не только умению записывать числа с их помощью, но и выполнять с этими числами арифметические действия. В то время идея точности еще не проникла в общественное сознание, так же как в настоящее время не вызывает сомнений у современного человека преимущество арабской системы счета. В то же время и сейчас можно наблюдать недоверие к новациям, усложняющим учет и правовое регулирование хозяйственной деятельности, необходимым в связи с постоянным ее развитием и усложнением, обусловленными закономерностями общественного развития. Наблюдается и нежелание утруждать себя изучением и использованием новых более сложных технологий хозяйствования и опосредствующих их хозяйственно-правовых конструкций. Наличие таких «родимых пятен» устаревшего менталитета не способствует обеспечению хозяйственного порядка в обществе.

Уважение и почитание человека, занимающегося учетом и правом, с одной стороны, и стремление человека к познанию этих наук, с другой стороны, явилось немалой движущей силой развития общества. Писец в древности, затем средневековые купцы ставили перед собой поистине титанические задачи: необходимо было не только научиться писать, измерять, но и овладеть технологией арифметических вычислений в ту пору, когда людей, владеющих мастерством практического счета, не было даже в лучших университетах. Огромным преимуществом перед первопроходцами обладают современные люди, рожденные в обществе, в котором арифметика усваивается до автоматизма с первого класса. А с появлением калькуляторов и компьютеров проблемы вообще не существует. В распоряжении современных предпринимателей имеется специальная литература, услуги преподавателей, консультантов и т. п., но большинство не способны даже читать и интерпретировать готовую бухгалтерскую отчетность, не говоря уже об умении самостоятельно вести учет. К сожалению, это касается не только совре-

менных предпринимателей, но и не редко тех, кто имеет отношение к принятию решений относительно правовых основ регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета. Очень был прав Карл Иванович Арнольд (1775–1845), говоря о том, что «писать о бухгалтерии вправе только тот, кто хорошо знаком с практической стороной вопроса» [8, с. 82]. Считается, что купцам позднего средневековья принадлежит главная заслуга в том, что Европа смогла вырваться из «веков мрака» [7, с. 32]. Достоверно установлено, что купцы средневековья вели учетные книги самостоятельно, без помощи бухгалтеров. Учетные книги венецианских купцов были незаменимы в судах в случае возникновения спора.

В первых сохранившихся бухгалтерских книгах, найденных на территории Египта – эфемиридах – по дате фиксировались сведения о доходах и расходах, зафиксированы впервые появившиеся термины современной бухгалтерии – остаток и расход. Наиболее ранними из сохранившихся учетных книг в Европе считаются книги церковного казначейства Парижа (1295–1296 гг.), книги братьев Виттенберг из ганзейского города Любека (1326 г.), а о существовании испанских учетных книг свидетельствует торговое законодательство середины XIII в, в котором регламентируются нормы ведения счетоводства. При раскопках римского города Помпеи были обнаружены архивы банкира Луция Цецилия Юкунда, благодаря которым «стало известно, что уже в I в. н. э. употреблялись термины «дебет», «акцепт», «хабет» (в значении современного «кредит»,... «обязательство») [8, с. 24]. Ученые считают, что римляне не только обогатили бухгалтерскую науку современной терминологией, римские юристы уделяли внимание бухгалтерии, «создавая законы, определявшие ее место в жизни» [8, с. 26]. Учет становился непременным компонентом и основой публичного хозяйственного порядка.

Как уже отмечалось, в теории бухгалтерского учета сформировалось юридическое направление, рассматривающее бухгалтерский учет в аспектах именно правового положения имущества при осуществлении хозяйственных операций и соответствующих прав и обязанностей лиц, которые принимают в них участие. Представители этого направления считают основной целью бухгалтерского учета регистрацию имущественных прав и обязанностей между конкретными субъектами. Так, Джузеппе Чербони отмечает, что «хозяйственная операция – это юридический акт, в котором содержится обязательство получающего и право выдающего, что приводит к изменению прав и обязанностей юридических и физических лиц» [14, с. 19].

Первый кодекс – ордонанс – торгового и вексельного права Жака Совари был подписан фран-

цузским королем Людовиком XIV в 1673 г. В нем предписывалось всем купцам ведение книг, виновных за банкротство наказывали смертью, а виной признавалось не надлежащим образом ведение реестров и журналов. «Впоследствии ордонанс перешел в Швецию, Данию и Голландию, и посредством Германии – во все европейские страны... С XIX века начали появляться специальные законы и в России: Банкротский устав (1800 г.), Торговые уставы 1832 г., 1842 г., 1857 г. и 1887 г.» [7, с. 183]. Юридическое направление получило наибольшее распространение на рубеже XVIII и XIX веков. Известное как правило Э. Дегранжа «Тот, кто получает, – дебетуется, тот, кто передает, – кредитруется» было включено в Торговый кодекс Франции (Торговый кодекс Наполеона), который стал образцом для торговых уложений большинства европейских стран.

На рубеже XIX и XX веков развитие получило экономическое направление, считающее составной функцией учета – контроль. Не вдаваясь в рассмотрение вопроса о достоинствах и недостатках названных теоретических направлений, можно лишь отметить в контексте темы настоящей статьи, что контроль в сфере хозяйственной деятельности – это правовые отношения.

Ни у кого не вызывает сомнения, что Лукой Пачоли были заложены основные положения учета хозяйственной деятельности, которые до настоящего времени почти без изменения находят себе применение. Бухгалтерия, описанная Лукой Пачоли, идентична современной, хотя первая не регламентировалась таким количеством нормативных актов, и является фундаментальным базисом для недавно появившихся Международных стандартов финансовой отчетности, в соответствии с которыми производится в настоящее время реформирование учета в Украине³.

Исследователи документа «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности», который лежит в основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), указывают на рекомендательный характер содержания этого документа: «сведения, приводимые в них, нередко противоречивы, малосодержательны и банальны и зачастую сводятся к благим пожеланиям, которые можно трактовать в самых широких пределах... отсутствует главное: краткое тезисное изложение всех наиболее важных теоретических положений, позволяющих проанализировать и оценить их как систему. Эти положения разбросаны по всему документу, отсутствуют указания на то, какие из них являются фундаментальными, а какие производными, и не проде-

³ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 : пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2001. – 1272 с.

монстрировано, каким образом последние выводятся через первые» [7, с. 329]. Нельзя не согласиться с автором, который, говоря о принудительном введении МСФО в разных странах, сравнивает с ситуацией появления Тактата Луки Пачоли — «международные стандарты напоминают Трактат: те же правила без объяснений. История повторяется» [7, с. 454]. Практическое подтверждение этих высказываний происходит каждый день с момента принятия решения о выборе пути реформирования учета по переходу на МФСО. Нельзя не дооценивать роль бухгалтерского учета, который является частью информационной системы хозяйственной деятельности как отдельно взятого хозяйствующего субъекта, так и всей хозяйственной системы страны. И именно регламентация методологических основ бухгалтерского учета и финансовой отчетности является инструментом государственного влияния на рыночную экономику, предпринимательскую деятельность, государственный сектор для создания необходимых условий реализации политики экономического роста.

Правовое обеспечение процесса регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета в нашей стране, как в прочем и в других странах — республиках бывшего Советского Союза, находится все еще в стадии становления, а поэтому является несовершенным. Нормам об учете и отчетности, которые, несомненно, имеют публично-правовой характер, уделено большое внимание в Коммерческом кодексе Франции и Торговом уложении Германии [15, 16]. Коммерческий кодекс Франции, принятый в 2000 г., заменил широко известный в прошлом в Европе Коммерческий кодекс Франции 1807 г., состоящий из четырех книг, в первой из которых специальная глава называлась торговые книги. В настоящее время во Франции регулирование бухгалтерского учета рассматривается как отдельная отрасль права — бухгалтерское право [15].

Торговое уложение Германии состоит из четырех книг, третья из которых посвящена торговым книгам, которая, в свою очередь, подразделяется на разделы, подразделы, главы и параграфы, содержащие в общей сложности 154 параграфа. В названии первого раздела «Правила для всех коммерсантов» уже заложен общий характер регламентирующих норм для всех участников хозяйственной деятельности. Так, в Подразделе 1 определены для всех участников хозяйственной деятельности обязанности — вести бухгалтерский учет, торговые книги, составлять инвентарную опись имущества, при этом указаны возможные методы их составления. В Подразделе 2 даны общие положения об обязанности составления баланса и принципах годового отчета (определены язык и валюта документов, а также необходимость подписей ответственных участников

хозяйственной деятельности), а также дополнительные правила, касающиеся полноты и содержания баланса и отчета, запретов при их составлении, статьи разграничения учета, обязательства в обеспечении ответственности. Кроме того, содержатся общие принципы и правила оценки имущественных объектов и долгов. Не менее важными являются и содержащиеся в Подразделе 3 обязанность, правила и сроки хранения документов бухгалтерского учета и отчетности, а также представление их (на видеоносителях или иных носителей информации) в судебном споре при разделе имущества. А во втором, третьем и четвертом разделах Книги 3 Торгового уложения Германии содержатся дополнительные правила для хозяйственных обществ (акционерных обществ, командитных товариществ, обществ с ограниченной ответственностью) и торговых товариществ определенного типа предприятий определенных отраслей.

Не вникая в подробности, следует отметить, что определены не только особенности ведения учета и отчетности участников хозяйственной деятельности Германии, но и обязательность их проверки, предмет, объем и правила проведения проверки, уголовно-правовые и административно-правовые положения по отношению и к проверяемым, и к проверяющим. Особое внимание в разделе 5 уделено правовому регулированию не только обеспечения соблюдения принципов надлежащего ведения бухгалтерского учета и отчетности, выработке рекомендаций, касающихся их совершенствования, принятия законопроектов, касающихся учета и отчетности, но и гарантированию привлечения профессионально заинтересованной общественности к этому процессу. Показательно, что органом, контролирующим этот процесс, является Федеральное министерство юстиции Германии. В разделе 6 Книги 3 Торгового уложения Германии содержатся правила служебного контроля финансовой отчетности — кто и в каких случаях и по каким правилам проводит проверку, обязанности и права проверяющих и проверяемых, положение об административных штрафах.

Хочется подчеркнуть еще раз, что по отношению к нормам бухгалтерского права особенно важным является то, что торговые (коммерческие) кодексы регламентируют ведение торговых книг и записей.

Правовое регулирование бухгалтерского учета в Украине осуществляется рядом законодательных актов, основным из которых является Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [17]. В самом тексте основополагающего закона есть определенные противоречия и несогласованности, некоторые аспекты не освещены совсем, что приводит к неоднозначному толкованию положений закона на практике. В п. 1 ст. 6 Закона «О

бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» однозначно записано, что в Украине осуществляется государственное регулирование бухгалтерского учета с целью создания единых правил ведения учета, составления финансовой отчетности и их совершенствования. При этом далее определяется, что субъектами государственного регулирования являются Министерство финансов, Национальный банк, Государственное казначейство, министерства и другие центральные органы исполнительной власти. Нетрудно проследить на практике исполнение данной статьи закона, даже не углубляясь и не описывая последствия регулирования правил учета и отчетности каждым субъектом на свое усмотрение. Первое, что привлекает внимание, это «положения (стандарты) бухгалтерского учета, далее П(С)БУ, распространяются на всех субъектов ведения хозяйства, кроме банков и бюджетных учреждений» [18]. Нормативная база бухгалтерского учета и финансовой отчетности, созданная Национальным банком и Государственным казначейством, свидетельствует о том, что методологические основы учета они регламентируют самостоятельно с помощью инструкций, которые, в сущности, являются методическим обеспечением. Если исследовать нормативную базу других органов государственной власти, то становится очевидным, что они также пытаются решать вопросы методологического характера самостоятельно. У каждого субъекта регулирования свое толкование понятий, что приводит к правовым коллизиям. И не удивительно, что никто ни за что не отвечает: в ст. 6 записано, что Министерство финансов утверждает П(С)БУ, а в ст. 7 – Методологический совет организует разработку и рассмотрение. Напрашивается вывод, что Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» не дает ответов на вопросы о том, кто является его субъектом, а что – объектом, какие составляющие входят в национальную систему учета, какая взаимосвязь между ними есть и какая их подчиненность. Следствием такой ситуации является неурегулированность на практике вопросов ответственности за разработку и внедрение методологического и методического обеспечения бухгалтерского учета, отсутствие единых подходов к реформированию бухгалтерского учета в разных отраслях национальной экономики. Так, п. 1 ст. 2 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», который должен устанавливать правовые основы регулирования, организации, ведения бухучета и составления финансовой отчетности в Украине, определяет сферу его действия таким образом: «Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх

організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [17]. В п. 8 ст. 19 Хозяйственного кодекса Украины, определено: «Усі суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати первинний (оперативний) та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складати статистичну інформацію, а також надавати відповідно до вимог закону фінансову звітність та статистичну інформацію щодо своєї господарської діяльності, інші дані, визначені законом», а также п. 1 ст. 71, п. 1 ст. 90, п. 6 ст. 128 и п. 4 ст. 359 Хозяйственного кодекса Украины определено осуществление учета и отчетности [19]. Одно из основополагающих понятий, которое вообще не определено в бухгалтерских нормах, а именно понятие имущество – определено и юридически закреплено в ст. 139 Хозяйственного кодекса Украины [18].

Выводы. Необходима разработка единой и непротиворечивой терминологии как для бухгалтера, юриста, так и для пользователя. Не должно быть серьезных противоречий между понятиями права и бухгалтерского учета. И поскольку процесс становления правового обеспечения бухгалтерского учета далек от завершения, то следовало бы обратиться к истории развития бухгалтерского права. Совершенствование регламентации бухгалтерского учета стоит рассматривать как задачу экономико-правовую, а законодательство о бухгалтерском учете – как институт хозяйственного законодательства, непосредственно служащий поддержанию порядка в хозяйственной деятельности, осуществлению и фиксации хозяйственных операций в строгом соответствии с требованиями законодательства. В целях совершенствования правового обеспечения бухгалтерского учета следует систематизировать положения уже имеющихся нормативных актов, а также использовать для этого ряд норм проекта Хозяйственного (Коммерческого) кодекса Украины, не включенных в последнюю редакцию его содержания. Так, в главе 7 проекта, посвященной основным началам бухгалтерского учета (бухгалтерского права), было 10 статей, в которых устанавливались обязанности ведения бухучета, составления инвентарной описи, составления баланса, запрет перерасчета, общие принципы оценки имущественных объектов, документирования хозяйственных операций и отражения их в бухгалтерских регистрах, их хранения [12]. Возможно также внесение других формулировок, которые уточняют те или другие положения статей Хозяйственного кодекса Украины, касающихся бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Это работа не только юристов, но и бухгалтеров. Прежде чем обрести правовую форму, бухгалтерские требования должны быть выявлены, обоснованы и концептуализированы. Совместная работа юристов и бухгалтеров не позволит сделать бухгалтерские и юридические подходы взаимоисключающими, основания учета и права должны дополнять друг друга, обеспечивая рассмотрение хозяйственной деятельности в единстве ее правовых форм и экономического содержания.

Литература

1. Михеев С. А. Право и бухгалтерский учет. – Х. : ООО «Одиссей», 2000. – 352 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навч. посібник для студентів вищих навч. закладів. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 512 с.
3. Соколов Я. В., Бутинець Ф. Ф., Горецкая Л. Л., Панков Д. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – М. : Проспект, 2007. – 659 с.
4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : books.efaculty.kiev.ua.
5. Соколов Я. В. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
6. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
7. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. – М. : Магистр, 2007. – 462 с.
8. Алексеев Д. Ю. Очерки истории бухгалтерского учета. – СПб. : Издательско-полиграфический комплекс «Шатон», 2006. – 96 с.
9. Щербина В. С. Поняття та зміст правового режиму майна суб'єктів господарювання // Юридична Україна. – 2007. – № 1. – С. 70–80.
10. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посібник. – Київ : Знання-Прес, 2002. – 495 с.
11. Хозяйственное право : учебник / В. К. Мамутов, Г. Л. Знаменский, В. В. Хахулин и др. ; под ред. В. К. Мамутова. – К. : Юринком Интер, 2002. – 912 с.
12. Хозяйственный (Коммерческий) кодекс Украины : проект. – Киев-Донецк, 1995. – 285 с.
13. Ерыгина Г. П. Право бухгалтерского учета как институт хозяйственного права // Хозяйственное законодательство Украины : практика применения и перспективы развития в контексте европейского выбора : сб. науч. тр. / НАН Украины. Ин-т экономико-правовых исследований ; редкол. : В. К. Мамутов (отв. ред.) и др. – Донецк, 2005. – С. 82–86.
14. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры ; пер. с англ. / под ред. А. М. Петричкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – С. 560.
15. Коммерческий кодекс Франции : пер. с фр. / предисл. : Захватаев В. Н. ; доп. : Захватаев В. Н. ; коммент. : Захватаев В. Н. – М. : Волтерс Клувер, 2008. – 1272 с.
16. Торговое уложение Германии : пер. с нем. / сост. В. Бергманн ; пер. с нем. Е. А. Дубовицкая. – М. : Волтерс Клувер, 2008. – 624 с.
17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – Ст. 71.
18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19–20, № 21–22. – Ст. 144.

Представлена в редакцию 25.03.2009 г.