

Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале. При использовании материалов для написания научных трудов просьба оформлять ссылку на первоисточник

Ссылка для списка литературы:

Татаров, К. Ю. Объекты и субъекты бухгалтерского учета / К. Ю. Татаров // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 8. – С. 84-88.

ОБЪЕКТЫ И СУБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Подчиняясь всем законам развития природы и общества, бухгалтерский учет находится в постоянном развитии и совершенстве. При этом, видоизменяются как объекты бухгалтерского учета, так и субъекты.

С точки зрения философии, объект науки – это область действительности, на которую направлена деятельность исследователя. Первоначально понятия объектов бухгалтерского учета, было зафиксировано в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. Пункт 2 , статьи 1 данного закона, определял, что объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

В соответствии со статьей 5 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, объектами бухгалтерского учета уже являются:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Как видно, по сравнению с ранее действовавшим законом, перечень объектов бухгалтерского учета значительно расширен. В частности, появилось упоминание об источниках финансирования деятельности организации, а

также ее доходах и расходах. Однако, расширение перечня объектов бухгалтерского учета вызвано, по нашему мнению, не изменением экономической ситуации, а необходимостью упорядочения понятийного аппарата. Так же обращает на себя внимание тот факт, что перечень объектов бухгалтерского учета, приведенной в статье закона, является открытым. Другими словами, по мере принятия федеральных стандартов, могут появляться иные объекты, ранее не поименованные в Федеральном законе, и на момент обнародования закона, не считавшиеся объектами бухгалтерского учета.

Следует отметить, что развитие объектов бухгалтерского учета происходит не только в направлении расширения номенклатуры, оговоренного законодательно, но и в совершенствовании их внутреннего наполнения и содержания. В частности, Е.А. Супрунова исследовала динамику развития активов организации, включив в них цифровые финансовые активы – криптовалюту, токены, эфириум и другие аналогичные объекты [1]. Инвестиционная деятельность вошла составной частью источников финансирования деятельности, дополнив их такими новациями времени, как фаундер, сатрап и другие [2].

В некоторых случаях объекты бухгалтерского учета следует рассматривать в нескольких плоскостях. В частности, долгосрочную кредиторскую задолженность, образовавшуюся по результатам исполнения договоров, можно классифицировать как обязательства, так и как источники финансирования деятельности. Подобная классификация может осуществляться в соответствии с внутренними локальными документами, или как результат профессионального суждения физического лица. Для целей управленческого учета допускается одновременное рассматривание объекта бухгалтерского учета в нескольких плоскостях и показателях.

Много нареканий вызывает собственное определение факта хозяйственной деятельности. Из всего перечня объектов, факт хозяйственной деятельности – единственный элемент, которому в тексте Федерального закона дается самостоятельное толкование. Подобный термин определен как сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на

финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей (ст. 153 ГК РФ). Сделки могут быть двух- или многосторонними (договоры) и односторонними. Для заключения договора необходимо выражение согласованной воли двух сторон (двусторонняя сделка) либо трех или более сторон (многосторонняя сделка) (ст. 154 ГК РФ). Таким образом, с юридической точки зрения, сделка – это договор. Но для целей бухгалтерского учета, объектом необходимо признавать не каждый договор, а только документ, оказывающий влияние на финансовые результаты и/или движение денежных средств. Договора, не имеющие подобных признаков, в соответствии с буквой закона, объектами бухгалтерского учета не признаются. Это могут быть, например, рамочные, предварительные, аннулированные и прочие договора.

Определение события в гражданском законодательстве не содержится, но в научной литературе толкуется подобный термин как явление, происходящее вне зависимости от воли человека. Но если рассматриваемое явление способно оказать влияние на финансовый результат, то его необходимо классифицировать как объект бухгалтерского учета. Например, удар стихии. Это объект учета для потерпевшей компании, а также для страховой. Но для организации, которых данный удар стихии остался незамеченным, объекты учета отсутствуют.

Из приведенного анализа определений, мы делаем вывод, что в регистрах бухгалтерского учета находят свое отражения не собственно сделки или события, а исключительно их последствия. Именно последствия оказывают влияния на финансовый результат хозяйственной деятельности и в большей степени отвечающих природе объекта бухгалтерского учета. Необходимо отметить теснейшую взаимосвязь сделки (события) и последствия. Подобная взаимосвязь имеет место не только с точки зрения бухгалтерского учета, но с философской, юридической, налоговой и иных позиций. Именно поэтому, в

процессе проверок у хозяйствующего субъекта запрашивают в том числе и договора, с целью сопоставления фактов и проверки правильности отражения последствий в регистрах бухгалтерского учета.

Субъекты бухгалтерского учета

Понятие субъекта бухгалтерского учета законодательно не отрегулировано. Словарь Ожегова толкует термин «субъект» как человека, носителя каких-нибудь свойств. Применительно к бухгалтерскому учету предпринимаются попытки определения данного понятия как заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности. По нашему мнению, данное определение является недостаточным, охватывающим только одну, отдельно взятую, категорию, а именно пользователей конечного продукта ведения учета. При подобном подходе, понятие субъекта не затрагивает иных лиц, которых, по нашему мнению, также необходимо рассматривать в субъективном качестве. В частности, данную категорию предлагается определить как:

- юридических лиц, организующих и ведущих бухгалтерский учет;
- физических лиц, участников практического процесса осуществления бухгалтерского учета;
- пользователей итоговой бухгалтерской отчетности.

Поступательное развитие субъектов бухгалтерского учета вызвано диалектикой природы, общества и человека. После начала рыночных преобразований в России отмечается коренное изменение взглядов на субъекты бухгалтерского учета, связанное с пересмотром задач учетного процесса. Если ранее, во времена СССР, задачей бухгалтерского учета было исключительно сохранность государственного имущества и отчетность для целей планирования, то после распада Союза взгляды кардинально поменялись. Данный процесс вызвал перестройку как всей системы бухгалтерского учета, так и его субъектов.

Научные достижения и прогресс общества становятся первопричиной появления новых, ранее не существовавших профессий и направлений

трудовой деятельности. Профессия аудитора появилась в России только после начала рыночных преобразований. До этого момента экономическая жизнь вполне обходилась такими понятиями как контролер или ревизор, профессиональные задачи которых первоначально рассматривались сродни аудиторским задачам. 22 декабря 1993г. был обнародован Указ Президента РФ N 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», который впервые нормативно закрепил появление нового субъекта бухгалтерского учета. Данный Указ был отменен только в 2001г. Указом Президента от 13 декабря 2001г. №1459, в связи с принятием первого Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001г. № 119-ФЗ.

Пункт 3 Указа Президента № 2263 определял аудиторскую деятельность - аудит как предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно - расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. Данный акт официально закрепил за аудиторскими организациями и самостоятельными аудиторами статус пользователя отчетности. Принимая во внимание предложенное нами определение, участников аудиторской деятельности следует признать субъектами бухгалтерского учета.

Развитие теории практического аудита подразделило весь спектр аудиторских услуг на внешние и внутренние. Внешние аудиторские услуги оказываются независимыми внешними организациями, не имеющими аффилированности или взаимозависимости с аудируемым лицом. Внутренний аудит представляет собой полную противоположность внешнему. Внутренние аудиторы являются сотрудниками хозяйствующего субъекта, подчиняются всем внутренним регламентам и руководящему менеджменту. Основная их служебная функция – внутренний контроль хозяйственной деятельности организации и недопущение искажения отчетности. Для целей настоящего исследования под внутренним аудитом мы понимаем специалистов бухгалтерского и

финансового направления. Подобный подход допускается профессиональным стандартом «Внутренний аудитор», который в качестве дополнительной характеристики профессии включает, в том числе, бухгалтеров и специалисты по финансам и кредиту (код 2411). Таким образом, внутренних аудиторов финансовой направленности можно отнести к субъектам бухгалтерского учета.

В результате проведенного анализа нормативных и законодательных актов, мы пришли к выводу, что субъекты бухгалтерского учета по отношению к трудовым функциям могут подразделяться на прямые и косвенные. К прямым функциям, по нашему мнению, следует относить наименование субъектов бухгалтерского учета, являющихся специалистами и имеющими соответствующий профессиональный стандарт. На сегодняшний день, Минтрудом РФ разработаны и утверждены следующие профессиональные стандарты, касающиеся субъектов бухгалтерского учета - «Бухгалтер», «Аудитор» и «Внутренний аудитор». Должностные функции этих профессий, требования к образованию и опыту работы, которые в настоящее время закреплены на законодательном уровне.

Косвенные трудовые функции мы определяем как второстепенные, являющимися производными от первоопределяющих, появление которых возможно только после определенного этапа развития прямых функций. Для косвенных трудовых функций не предусмотрены специальные или профессиональные стандарты, кадры по подобным специальностям не готовят в учебных заведениях в рамках общеобразовательной подготовки. Но, с развитием востребованности общества в специалистах подобного профиля, их подготовка осуществляется в рамках профессиональной переподготовки, то есть осуществляемой на базе уже имеющегося образования. По своей природе, косвенные трудовые функции являются не профессией, а конгломератом отдельных специальных знаний, в основе которых лежит практический опыт. В процессе осуществления трудовой деятельности, человек приобретает уникальные знания и навыки, которые со временем синтезируются в мастерство, которое начинает рассматриваться в качестве самостоятельной профессии. Однако, с

законодательной точки зрения такие профессии не регламентируются. В качестве примера можно привести консультантов, советников, коучей и многих других. Часть подобных профессий пришло к нам из-за рубежа вместе с новыми технологиями и современными взглядами, другая часть была синтезирована «на месте». Данный ряд профессий является инфраструктурными, возникающими и прогрессирующими на фоне развития рынка труда и производственных отношений.

В процессе расширения и развития теоретического бухгалтерского учета происходит его тесное взаимодействие с другими направлениями научно-технического развития. В настоящее время мы можем наблюдать интеграцию экономической и юридической науки, что послужило появлению новой профессиональной деятельности – эксперта по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности организаций. Данные специалисты, в основном, востребованы в процессе судопроизводства, а также арбитражного управления.

В научной литературе сформулировано следующее определение: бухгалтер-эксперт – это лицо, обладающее знаниями в праве, бухгалтерском учете и анализе финансово-хозяйственной деятельности, достаточными для проведения экспертизы по поставленным уполномоченным органом вопросам и ответа на эти вопросы в виде заключения эксперта [3]. Подготовка подобного документа осуществляется только на основании профессионального суждения эксперта, основанного на его знаниях и опыте. В процессе своей работы бухгалтер-эксперт будет исследовать первичные документы и накопительные регистры, относящиеся к поставленным судом вопросам. В рассматриваемом примере, профессия бухгалтера-эксперта будет являться косвенной по отношению к профессии бухгалтера. Но, вместе с сотрудниками бухгалтерии, эксперты являют собой субъекты бухгалтерского учета.

Помимо бухгалтер-эксперта в практической деятельности организаций начинает развиваться профессия бухгалтера-финансового менеджера, являющей собой попытку проникновения бухгалтерского учета в финансовый

менеджмент. В отличие от бухгалтера-эксперта, бухгалтер-финансовый менеджер объектом своих профессиональных исследований является активы организации, добиваясь их максимальной эффективности. Но, в отличие от просто финансового менеджера, бухгалтер обладает познаниями, связанными, например, с оценкой активов при их поступлении, а также в процессе эксплуатации и в момент выбытия. Таким образом, широта взглядов бухгалтера – финансового менеджера, несравненно, более всеобъемлющая.

Подготовка бухгалтеров-экспертов и бухгалтеров-финансовых менеджеров осуществляется в порядке повышения квалификации по программам подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров (главный бухгалтер, бухгалтер - эксперт (консультант); бухгалтер - финансовый менеджер, финансовый эксперт (консультант)" (одобрена Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности протокол N 10 от 08.06.1999). Профессии бухгалтера-эксперта и бухгалтера-финансового менеджера признаны основным профессиональным бухгалтерским объединением Российской Федерации, каковым является ИПБ РФ. Подготовка данных профессионалов осуществляется в порядке повышения квалификации по утвержденным программам. Подобные аргументы безапелляционно позволяют отнести представителей рассматриваемых профессий к субъектам бухгалтерского учета.

С развитием бухгалтерского учета связана также идея обнародования отчетности, выраженная в создании Государственного информационного ресурса бухгалтерской отчетности (ГИРБО). В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28.11.2018 № 444-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», на ФНС России возложены функции по формированию и ведению данного информационного ресурса. Применительно к рассматриваемому нами вопросу, введение в практику данного ресурса, получило двойную природу. С одной стороны, субъектами бухгалтерского учета можно считать налоговые органы, которые являются администраторами ГИРБО. Они заинтересованы в своевременном

представлении достоверной отчетности для ее дальнейшего размещения в ресурсе. Но, по нашему мнению, в данном случае, отвечая критерию заинтересованного пользователя, налоговые органы более заинтересованы в факте получения электронного файла, содержащего отчетность, нежели в его экономическом содержании. Они не анализируют и не работают с данными, содержащимися в отчетности, но обращают особое внимание на соблюдения формата файла, не создающего препятствий для формирования реестра. С другой стороны, после размещения и обнародования информации в ГИРБО круг субъектов бухгалтерского учета начинает многократно расширяться за счет пользователей. Эта многочисленная армия, представляет собой заинтересованных личностей, ищущих информацию в государственном ресурсе, и, таким образом, отвечающая одному из критериев субъекта бухгалтерского учета.

В рассматриваемом примере начинает появляться еще одна группа субъектов бухгалтерского учета – неидентифицированных пользователей, не проходящих регистрацию в процессе поиска необходимой информации, не представляющих и не обнародующих свои персональные данные. Из этого можно сделать вывод, что субъект бухгалтерского учета могут осуществлять свои функции как в открытом формате, так и в обезличенном (закрытом).

Субъекты бухгалтерского учета могут быть дифференцированы по протяженности заинтересованности и пользованию необходимой информацией. Так, обслуживающий и кредитующий организацию банк, заинтересован в финансовой устойчивости заемщика, которую он поверяет, используя методы андеррайтинга. Но после полного погашения кредита, банк перестает интересоваться положением бывшего заемщика и больше не является заинтересованным лицом в части бухгалтерской отчетности. Данный пример наглядно демонстрирует дискретность понятия субъекта бухгалтерского учета, и подтверждает вывод о привязанности данного понятия к временному интервалу.

Список используемой литературы

Супрунова Е.А. Цифровые финансовые активы как объект бухгалтерского учета: дискуссионные вопросы // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23. № 3 (465). С. 297-313

Шпинев, Ю. С. Инвестиции: термин и понятие / Ю. С. Шпинев // Пробелы в российском законодательстве. – 2020. – Т. 13. – № 5. – С. 30-37. – DOI 10.33693/2072-3164-2020-13-5-030-037.

Мальцев, Е. П. Организационно-плановые аспекты проведения судебно-бухгалтерской экспертизы / Е. П. Мальцев // Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии. – 2018. – № 4-2. – С. 332-337.