ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Теория бухгалтерского учета

СОВРЕМЕННОЕ УТОЧНЕНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Марина Дмитриевна АКАТЬЕВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и менеджмента медиабизнеса, Московский государственный университет печати им. Ивана Федорова, Москва, Российская Федерация
amdmgup@mail.ru

История статьи:
Принята 01.03.2016
Одобрена 16.03.2016

УДК 657.244.9
JEL: M40, M41

Аннотация

Предмет. Мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета законодательно не соотнесены с другими объектами, что требует всесторонней оценки и раскрытия сущности этих относительно новых элементов, а также формирования их уточненной классификации.

Цели. Цели исследования включают представление развернутой оценки мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета с акцентом на их правовые особенности; установление связи данных объектов с соответствующими принципами РСБУ и МСФО; уточнение классификации объектов бухгалтерского учета в части, включающей мнимый и притворный объекты.

Методология. В настоящей работе использованы приемы сравнительного анализа существующих научно-теоретических наработок и методы экспертного анализа законодательных и нормативных документов.

Результаты. Автором установлен ряд принципов РСБУ и МСФО, нарушаемых при отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности мнимых и притворных объектов; предложена корректировка классификации объектов бухгалтерского учета в части фактов хозяйственной жизни; с учетом гражданско-правовых особенностей мнимых и притворных объектов определены вопросы ответственности, добросовестности и достоверности при формировании данных объектов.

Выводы. Выявлено, что в настоящее время законодательно не определено место мнимых и притворных объектов в классификации объектов бухгалтерского учета. Раскрытие сущности мнимых и притворных объектов невозможно без рассмотрения их гражданско-правовой специфики. Недействительность (ничтожность) сделок, связанная с возникновением мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, приобретает особую злободневность в условиях построения правового государства. Классификация мнимых и притворных объектов в составе неправомерных фактов хозяйственной жизни позволяет подчеркнуть их заведомо противоречащий требованиям нормативно-законодательных актов характер. Ответственность и добросовестность учетных работников являются определяющими профессиональными компетенциями в этом вопросе.

Ключевые слова: мнимый и притворный объекты, классификация объектов бухгалтерского учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Современный бухгалтерский учет представляет собой систему, осуществляющую формирование документированной и систематизированной информации об определенных объектах и обеспечивающую составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Учетная система, как любая сложная система, рассматривается в качестве совокупности ее элементов, необходимых для решения определенного круга задач, а процесс функционирования системы учета представляется как совокупность действий ее элементов, подчиненных единой цели[1]. Качество функционирования любой учетной системы определяется ее элементами: методологией, методикой, организацией, технологией. Каждый элемент является

[1] *Барановский Н.Т.* Экономическая информация в подсистеме учета хозяйственной деятельности. Киев: Вища школа, 1970. С. 12.

отдельным объектом моделирования: в методологии моделируется структура записей операций на счетах, корреспонденция счетов; в методике – распределение реквизитов в первичных документах, состав учетных регистров, взаимосвязь синтетического и аналитического учета; в организации – структура учетного аппарата, состав элементов учетного процесса, распределение обязанностей, в технологии – процесс обработки учетной информации [1, 2].

Предметом любой науки выступают проблемы, которые ей, науке, приходится решать. При этом задача исследователя сводится к нахождению границ как самой проблемы, так и ее возможных решений [3, 4].

По мнению автора, следует согласиться с тем, что бухгалтерский учет начинается с фактов хозяйственной жизни [5] и из суммы таких фактов состоят как дискретный хозяйственный процесс, так и предмет самого бухгалтерского учета [4, 6].

На протяжении долгих лет предметом бухгалтерского учета являлась хозяйственная деятельность организации, а *объектом бухгалтерского учета*, конкретизирующим его предмет, являлось имущество организации, источники его формирования (обязательства) и хозяйственные операции, приводящие к изменению в составе имущества и обязательств [3, 7, 8, 9].

Однако вступивший в силу с 1 января 2013 г. и действующий в настоящее время Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»[2] четко обозначил объекты бухгалтерского учета:

1. Факты хозяйственной жизни.

2. Активы.

3. Обязательства.

4. Источники финансирования его (экономического субъекта) деятельности.

5. Доходы.

6. Расход.

7. Иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Наиболее интересным и актуальным объектом бухгалтерского учета, по мнению автора, является факт хозяйственной жизни, заменивший давно устоявшееся понятие «хозяйственная операция», и под которым понимается не только операция, но и сделка, событие, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности и (или) движение денежных средств.

Соглашаясь с мнением С.В. Панковой [10], необходимо подчеркнуть, что новацией данного определения является то, что в качестве объектов учета могут выступать не только свершившиеся факты, повлиявшие на показатели, содержащиеся в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и события, способные в будущем повлиять на данные показатели.

С 1 января 2014 г. Федеральным законом № 357-ФЗ[3] введены новые объекты бухгалтерского учета – мнимый и притворный.

Мнимый объект бухгалтерского учета – несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни).

[2] Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.11 № 402-ФЗ.

[3] Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и признании утратившей силу статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 21.12.2013 № 357-ФЗ.

Притворный объект бухгалтерского учета – объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не могут быть мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством РФ, и расходы на их создание.

Возникает логичный вопрос о соотношении новых объектов бухгалтерского учета с ранее приведенными, о возможности их включения в упомянутую классификацию, объединяющую качественно однородные виды объектов бухгалтерского учета в отдельные группы.

С этой целью дадим детальную оценку относительно новых объектов бухгалтерского учета. Во-первых, с точки зрения формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Объекты бухгалтерского учета – это и элементы бухгалтерской отчетности организации, и основное требование, предъявляемое к формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а именно ее достоверность, правдивое и не противоречащее законодательству отражение последствий различного рода сделок, событий, операций.

С учетом ранее приведенных определений получаем, что мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета способствуют фальсификации отчетности, нарушают объективность и нейтральность информации, содержащейся в ней.

Таким образом, ключевой особенностью новых объектов бухгалтерского учета является их заведомо негативный характер, требующий недопущения появления таких объектов в системе бухгалтерского учета и, как следствие, в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов.

Во-вторых, дадим оценку новых объектов бухгалтерского учета с точки зрения принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Как известно, один из основных принципов бухгалтерского учета – требование приоритета содержания перед формой[4] – подразумевает отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Очевидно, что сама экономическая сущность мнимого и притворного объектов приходит в противоречие с данным требованием.

Кроме того, основные принципы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в составе качественных характеристик, обеспечивающих полезность информации для пользователей [11], содержат:

– аналогичный российскому принцип приоритета содержания над формой (substance over form), подразумевающий, что пользователи должны иметь правдивое представление о сделках и других мероприятиях, следовательно, в отчетности эти факты должны отражаться исходя из содержания и экономической реальности, а не только из юридической формы;

– принцип достоверности (faithful representation), определяющий, что надежная информация обязана включать в себя представление сделок и других мероприятий, как состоявшихся, так и запланированных. Поэтому в бухгалтерском балансе должны быть представлены правдивые сведения о сделках и других мероприятиях, которые оказали влияние на актив, задолженность и собственно капитал экономического субъекта на дату составления отчетности.

По мнению автора, мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета, их наличие

[4] Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н

в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта приводят к нарушению основных принципов как российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), так и МСФО.

Однако именно это обстоятельство, сами принципы, нарушаемые новыми объектами бухгалтерского учета, приводят к выводу о специфике *правовой сущности* данных объектов, необходимости их юридического анализа [5].

Поэтому, в-третьих, представляется целесообразным дать развернутую оценку правовых особенностей мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета.

1) Очевидно, что определения «мнимый объект» и «притворный объект» практически дословно совпадают с понятиями «мнимая сделка» и «притворная сделка», приведенными в ст. 170 ГК РФ[5]. Более того, определение притворного объекта (п. 2 ст. 10 Федерального Закона № 402-ФЗ)[6] содержит прямое указание на включение в его состав притворных сделок. Следовательно, можно говорить о том, что в основе несуществующих (мнимых), а также притворных объектов бухгалтерского учета лежат соответствующие сделки как правовые юридические акты.

2) В соответствии со ст. 170 ГК РФ, мнимая и притворная сделки являются ничтожными, т.е. недействительными в силу нормы права в момент ее совершения (ничтожная сделка также как и оспоримая, является разновидностью недействительных сделок). Недействительность сделки означает, что действие, совершенное в виде сделки, не влечет юридических последствий (ст. 167 ГК РФ), соответствующих ее содержанию, т.е. не влечет возникновений, изменений или прекращений гражданских прав и обязанностей, кроме тех, которые связаны с ее недействительностью [12, 13]. Отсюда следует, что мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета порождаются недействительными сделками, являются неправомерными юридическими действиями, что подчеркивает опасность и недопустимость отражения данных объектов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3) Цели притворной сделки позволяют выделить две ее составляющие: непосредственно притворная сделка или прикрывающая сделка (всегда являющаяся ничтожной), и фактически совершенная сделка (прикрываемая сделка).

Кроме самого факта прикрытия имевшей место сделки, притворные сделки характеризуются несовершением на практике сторонами действий, предусмотренных данной сделкой, и противоправными целями. Очевидно также совпадение сторон в прикрываемой и прикрывающей сделках.

По всем этим признакам к притворным сделкам и, как следствие, притворным объектам бухгалтерского учета, как правило, чаще всего можно отнести прикрытие притворным договором дарения договора купли-продажи.

Мнимые же сделки, исполняемые лишь на бумаге, формально, без фактических действий, могут касаться, например, вопросов отчуждения имущества лицом, являющимся должником по исполнительному производству; договоров доверительного управления имуществом, строительного подряда, выполнения различного рода работ (оказания услуг).

С учетом того, что многие сделки могут быть оформлены договорами различных видов без изменения их экономического содержания, но при этом налогообложение по таким

[5] Гражданский кодекс Российской Федерации (в ред. от 07.05.2013 г.).

[6] Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402-ФЗ (в ред. от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

договорам будет неодинаковое, очевиден вывод о том, что указанные сделки, также как и мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета, направлены на:

– уход от налогов или получение необоснованной налоговой выгоды как таковой;

– нелегальный вывод денежных средств из активов организации.

Таким образом, представляется доказанным факт негативного влияния мнимого и притворного объектов на бухгалтерский учет, бухгалтерскую (финансовую) отчетность и вопросы налогообложения экономического субъекта, исходя из гражданско-правовой специфики данных объектов.

Изучить отдельные объекты бухгалтерского учета помогает их классификация, которая позволяет объединить качественно однородные виды объектов бухгалтерского учета в отдельные группы, что впоследствии значительно упрощает их учет.

Проведенная оценка мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета позволяет, по мнению автора, обоснованно отнести их к фактам хозяйственной жизни, так как в основе этих объектов лежат одноименные сделки, сами объекты оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

В международной и российской практике ведения бухгалтерского учета существуют различные классификации фактов хозяйственной жизни (деятельности) с многочисленными признаками (критериями) группировки указанных фактов [5, 14].

Наиболее актуальной и характерной является классификация фактов хозяйственной жизни в зависимости от их дозволенности.

В зависимости от дозволенности факты хозяйственной жизни делятся на:

– правомерные;

– неправомерные.

Правомерные факты соответствуют законодательству, а неправомерные факты противоречат требованиям закона или другим нормативным актам.

Для правомерных фактов характерно следующее разделение:

- сделки, совершаемые любыми субъектами гражданского права, которые становятся при этом участниками установленного ими правоотношения (например, заключение договора купли-продажи);
- поступки – правомерные действия, которые специально не направлены на возникновение, изменение или прекращение правоотношений, однако, влекут за собой последствия (например, принятие к учету выявленных материальных ценностей при инвентаризации имущества);
- административные акты, которые совершаются уполномоченным административным органом, и при этом он не становится участником установленного правоотношения (например, государственная регистрация сделки с недвижимостью).

Среди правомерных действий важное место занимает акт юридический. Это акт применения права (например, награждение орденом, призыв на военную службу, приказ о найме на работу), разного рода сделки и соглашения (договор поставки продукции, договор купли-продажи и т.д.), а также заявления и жалобы (напр., заявление о назначении пенсии, кассационная жалоба).

Неправомерные действия подразделяются на:

- преступления;
- административные правонарушения;

- дисциплинарные правонарушения;
- гражданские правонарушения;
- другие правонарушения, являющиеся основанием для возникновения охранительного правоотношения, для привлечения виновных лиц к юридической ответственности.

По мнению автора, в классификации объектов бухгалтерского учета, установленной Законом № 402-ФЗ, можно обоснованно и объективно идентифицировать мнимый и притворный объекты как факты хозяйственной жизни, относящиеся к неправомерным по признаку дозволенности.

Кроме того, существует деление фактов хозяйственной жизни по их содержанию (или восприятию) на экономические и юридические [15], а также смешанные, имеющие одновременно и экономические, и юридические аспекты.

Для описания роли фактов хозяйственной жизни в формировании финансового положения юридического лица одинаковое значение имеют как их юридическое содержание, т.е. отражение правдивости (достоверности) отчетности, так и экономическое, т.е. реальность (добросовестность) отчетности. Эти факты хозяйственной жизни могут быть воспроизведены одновременно в том случае, когда экономическая и юридическая трактовки одного и того же факта совпадают. Однако на практике, как правило, они противоречат друг другу.

С экономической точки зрения главными факторами в признании имущества активом выступает способность этого имущества приносить предприятию доход, а также факт нахождения имущества под контролем фирмы. Юридический подход к трактовке актива заложен в настоящее время в российских нормативных документах [15, 16, 17].

Исторические предпосылки возникновения юридического восприятия фактов хозяйственной жизни были рассмотрены автором отдельно [5].

Особое внимание следует обратить на факты, получающие преимущественно юридическую трактовку. Далеко не все из них находят отражение в бухгалтерской отчетности. К ним, прежде всего, относятся факты заключения договоров.

При этом требование приоритета содержания перед формой, рассмотренное ранее, необходимо применять еще на стадии документирования сделок, а не на этапе регистрации объектов бухгалтерского учета, зафиксированных в первичном документе.

В связи с чем приобретают особую актуальность законодательные запреты[7] на:

– принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, включая лежащие в основе мнимых и притворных сделок;
– регистрацию мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
– ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.

При этом лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по

[7] Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и признании утратившей силу статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты» от 21.12.2013 № 357-ФЗ.

ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие первичных учетных документов, составленных другими лицами, свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Таким образом, лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, не несет ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. Следовательно, за достоверность данных, содержащихся в первичном документе, отвечают лица, подписавшие его.

Данная норма, определенная федеральным законодательством, имеет особо важное значение, так как соответствующие положения профессионального стандарта «Бухгалтер»[8] вступают с ней в противоречие. Так, компетенция «проверка обоснованности первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни» воспринимается как устанавливающая ответственность главного бухгалтера за обоснование соответствия содержания первичного документа реальному факту хозяйственной жизни.

По мнению автора, все вопросы гражданско-правового характера в деятельности бухгалтера, включая проблемы ответственности и заключения договоров, так или иначе, связаны с требованием осмотрительности (осторожности, консерватизма) [18, 19], очевидно заимствованным из МСФО, где в составе главных принципов фигурирует надежность. Именно надежность как качественная характеристика, обеспечивающая полезность информации для пользователей, определяется достоверностью, приоритетом содержания над формой, нейтральностью, полнотой и осмотрительностью.

Принцип осмотрительности предполагает формирование элементов бухгалтерского учета с использованием определенных субъективных суждений и расчетов, что присуще сфере договорных отношений экономических субъектов.

В основу ответственности за достоверность данных первичного учета и, как следствие, недопущения мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, по мнению автора, может быть положена доктрина достоверного (правдивого) и добросовестного (объективного) отражения (true and fair view), выдвинутая в Англии в 1944 г. и в 1947 г., и там же получившая юридическое признание и широкое распространение в последующие годы. И если достоверное отражение означает, что вся информация представляется в строгом соответствии с требованиями действующих нормативных и профессиональных документов, т.е. должна быть максимально точной, то добросовестность предполагает необходимость принятия во внимание реальных обстоятельств, в первую очередь, получающих преимущественно юридическую трактовку – прежде всего, фактов заключения договоров [5, 16].

Добросовестное высказывание (суждение) – мнение, выработанное бухгалтером и основанное на его убеждениях и представлениях, которое должно быть сформировано достоверно, т.е. точность бухгалтерских данных должна быть приемлемой для принятия соответствующих решений о возможности и законности заключения сделок.

Добросовестность же, как категория моральная, является причиной (источником) достоверности, и исключает возможность ориентирования на выгоду кого-либо из участников финансово-экономических процессов.

Очевидно, что достоверность имеет определенную точность, приемлемую для

[8] Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»: приказ Министерства труда и социальной защиты РФ от 22.12.2014 № 1061н.

формирования мнения и достаточную для принятия, при необходимости, эффективного решения учетным работником.

Таким образом, современная бухгалтерская информация представляет собой данные, как правило, раскрывающие только определенный информационный срез фактов хозяйственной жизни, а значит, и финансового положения организаций в целом, т. е. бухгалтер должен стремиться и к достоверности (правдивости) информации, и к добросовестности (объективности) ее представления. Однако часто принцип достоверности вступает в противоречие с требованием добросовестности [20].

Очевидно, что в условиях построения правового государства не представленное ни в одном нормативно-законодательном акте понятие «добросовестность» должно быть неотъемлемой нормой учетной профессии, обеспечивающей в том числе недопущение появления мнимых и притворных объектов в системе бухгалтерского учета экономических субъектов.

Сформируем основные выводы по работе.

1. Факты хозяйственной жизни – особые объекты бухгалтерского учета, включающие в себя, в числе прочего, события, способные в будущем влиять на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета в настоящее время законодательно не соотнесены с ранее обозначенными объектами бухгалтерского учета.

3. Мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета заведомо способствуют фальсификации данных отчетности экономических субъектов.

4. Сам факт наличия мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета указывает на нарушение основных принципов РСБУ и МСФО.

5. В основе мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета лежат одноименные сделки, являющиеся недействительными (ничтожными).

6. Автором предложена следующая классификация фактов хозяйственной жизни с учетом наличия новых объектов бухгалтерского учета.

Факты хозяйственной жизни, в зависимости от дозволенности, делятся на:

1) правомерные, то есть соответствующие требованиям законодательства:

– сделки;

– поступки;

– административные акты.

2) неправомерные, то есть противоречащие требованиям нормативно-законодательных актов:

– преступления;

– административные и дисциплинарные правонарушения;

– *мнимые и притворные объекты (факты хозяйственной жизни);*

– другие правонарушения.

7. По мнению автора, в классификации объектов бухгалтерского учета, установленной федеральным законодательством, учитывая особую гражданско-правовую актуальность исследуемых объектов, следует использовать формулировку:

«Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

– факты хозяйственной жизни, включая мнимые и притворные объекты, к недопущению которых необходимо стремиться бухгалтерам-практикам, ….», далее указываются остальные объекты бухгалтерского учета.

8. За достоверность данных первичного документа отвечает подписавшее его лицо, а не лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета экономического субъекта.

9. Добросовестность – неотъемлемое профессиональное качество современного учетного работника.

Список литературы

1. *Никандрова Л.К.* Концепция информационного обеспечения экономической безопасности: монография. М.: МГУП им. Ивана Федорова, 2009.

2. *Никандрова Л.К.* Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов: теория, методология, практика: монография. М.: МГУП им. Ивана Федорова, 2010.

3. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1984.

4. *Палий В.Ф.* Определение предмета бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2012. № 5. С. 95–97.

5. *Акатьева М.Д.* Бухгалтерское дело: юридический анализ фактов хозяйственной жизни: монография. М.: МГУП им. Ивана Федорова, 2011. 130 с.

6. *Палий В.Ф.* Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2005. № 3. С. 45–49.

7. *Соколов Я.В., Патров В.В.* Две концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1996. № 5. С. 28–31.

8. *Бакаев А.С.* Бухгалтерские термины и определения. М.: Бухгалтерский учет, 2002. 160 с.

9. *Соколов В.Я.* Тенденции развития учета // Бухгалтерский учет. 2004. № 11. С. 5–7.

10. *Панкова С.В.* Новые подходы к пониманию объектов бухгалтерского учета // Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5. С. 177–181.

11. *Ремизова Е.Ю., Султанова Е.С.* МСФО. Учет и отчетность. М.: Омега-Л, 2010. 136 с.

12. *Абрамов В.А.* Сделки. Договоры. Обязательства: Юридический комментарий / 6-е изд., доп. и перераб. М.: Изд-во «Ось-89», 2009. 240 с.

13. *Агарков М.М.* Избранные труды по гражданскому праву. В 2 т., Т. 2: Общее учение об обязательствах и его отдельных видах. М.: Статут, 2012. 535 с.

14. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 105–106.

15. *Сухарев И.Р.* Значение введения МСФО в России // Бухгалтерский учет. 2012. № 3. С. 7–13.

16. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию // Бухгалтерский учет. 2009. № 5. С. 52–56.

17. *Пятов М.Л.* Юридическое содержание отражаемых в бухгалтерском учете хозяйственных операций. URL: http://buh.ru/articles/documents/13192/?tpl=print.

18. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. 1999. № 5. С. 54–59.

19. *Чиркова Е.Ю.* Проявление должной осмотрительности при выборе поставщика // Бухгалтерский учет. 2012. № 1. С. 102–103.

20. *Акатьева М.Д.* Методология бухгалтерского учета: современный взгляд: монография. М.: МГУП им. Ивана Федорова, 2012. 146 с.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Theory of Accounting

CLASSIFICATION OF OBJECTS OF ACCOUNTING: A MODERN UPDATE

Marina D. AKAT'EVA

Moscow State University of Printing Arts, Moscow, Russian Federation
amdmgup@mail.ru

Article history:
Received 1 March 2016
Accepted 16 March 2016

JEL classification: M40, M41

Keywords: fictitious, fraudulent, object of accounting, classification

Abstract

Importance Fictitious and fraudulent objects of accounting are relatively new concepts; they are not related to other objects of accounting in the legislation. Therefore, it is required to make their comprehensive assessment, disclose their nature, and update the accounting objects classification.

Objectives The purpose of the study is to assess fictitious and fraudulent objects of accounting, consider their legal characteristics, establish their relation to respective principles of RAS and IFRS, and formulate an updated classification to the extent applicable to these objects.

Methods The study employs the comparative analysis techniques to review best practices related to theory, methods of expert analysis of enactments and statutory documents.

Results I identify a number of principles of RAS and IFRS that are violated when reflecting fictitious and fraudulent objects in accounting records and financial statements; offer adjustments to classification of objects of accounting with regard to business operation items; describe issues related to responsibility, fairness and reliability in these objects' formation based on their civil specifics.

Conclusions At present, the legislation does not define the place of fictitious and fraudulent objects in the accounting objects classification. Their classification as part of unlawful facts of business life enables to emphasize that they are invariably in conflict with requirements of enactments and statutory documents. Responsibility and integrity of accountants are essential professional competencies in this matter.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Nikandrova L.K. *Kontseptsiya informatsionnogo obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti: monografiya* [A concept of information support to economic security protection: a monograph]. Moscow, Moscow State University of Printing Arts Publ., 2009.

2. Nikandrova L.K. *Formirovanie uchetnoi sistemy khozyaistvuyushchikh sub"ektov: teoriya, metodologiya, praktika: monografiya* [Developing the accounting system of economic entities: theory, methodology, practice: a monograph]. Moscow, Moscow State University of Printing Arts Publ., 2010.

3. Palii V.F., Sokolov Ya.V. *Vvedenie v teoriyu bukhgalterskogo ucheta* [Introduction to the accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1984.

4. Palii V.F. Opredelenie predmeta bukhgalterskogo ucheta [Defining the subject of accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 5, pp. 95–97.

5. Akat'eva M.D. *Bukhgalterskoe delo: yuridicheskii analiz faktov khozyaistvennoi zhizni: monografiya* [Accounting: a legal analysis of facts of economic life: a monograph]. Moscow, Moscow State University of Printing Arts Publ., 2011, 130 p.

6. Palii V.F. Aktual'nye voprosy teorii bukhgalterskogo ucheta [Urgent issues of the accounting theory]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2005, no. 3, pp. 45–49.

7. Sokolov Ya.V., Patrov V.V. Dve kontseptsii bukhgalterskogo ucheta [Two concepts of accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1996, no. 5, pp. 28–31.

8. Bakaev A.S. *Bukhgalterskie terminy i opredeleniya* [Accounting terms and definitions]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2002, 160 p.

9. Sokolov V.Ya. Tendentsii razvitiya ucheta [Trends in accounting development]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2004, no. 11, pp. 5–7.

10. Pankova S.V. Novye podkhody k ponimaniyu ob"ektov bukhgalterskogo ucheta [New approaches to understanding the objects of accounting]. *Innovacionnoe razvitie jekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2013, no. 4-5. pp. 177–181.

11. Remizova E.Yu., Sultanova E.S. *MSFO. Uchet i otchetnost'* [IFRS. Accounting and reporting]. Moscow, Omega-L Publ., 2010, 136 p.

12. Abramov V.A. *Sdelki. Dogovory. Obyazatel'stva: Yuridicheskii kommentarii* [Transactions. Contracts. Liabilities: a juristic commentary]. Moscow, Os'-89 Publ., 2009, 240 p.

13. Agarkov M.M. *Izbrannye trudy po grazhdanskomu pravu. V 2-kh tomakh. T. 2: Obshchee uchenie ob obyazatel'stvakh i ego otdel'nykh vidakh* [Selected works on the civil law. In 2 volumes. Vol. 2: General theory of obligations and their certain types]. Moscow, Statut Publ., 2012, 535 p.

14. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of the accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, p. 105–106.

15. Sukharev I.R. Znachenie vvedeniya MSFO v Rossii [The effect of introducing IFRS in Russia]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 3, p. 7–13.

16. Sokolov Ya.V., Pyatov M.L. Dostovernyi i dobrosovestnyi vzglyad na bukhgalterskuyu informatsiyu [True and fair view of accounting information]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2009, no. 5, pp. 52–56.

17. Pyatov M.L. *Yuridicheskoe soderzhanie otrazhaemykh v bukhgalterskom uchete khozyaistvennykh operatsii* [Legal content of business transactions recorded in accounting books]. Available at: http://buh.ru/articles/documents/13192/?tpl=print. (In Russ.)

18. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. Printsip osmotritel'nosti (konservatizma) v bukhgalterskom uchete [The principle of prudence (conservatism) in accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting.* 1999, no. 5, pp. 54–59.

19. Chirkova E.Yu. Proyavlenie dolzhnoi osmotritel'nosti pri vybore postavshchika [Due diligence in choosing a supplier]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 1, pp. 102–103.

20. Akat'eva M.D. *Metodologiya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyi vzglyad: monografiya* [Accounting methodology: a modern approach: a monograph]. Moscow, Moscow State University of Printing Arts Publ., 2012, 146 p.