

Развитие бухгалтерского учета и его методологического инструментария в современных условиях

© 2012 О.А. Миронова

доктор экономических наук, профессор

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

© 2012 Н.Д. Дмитракова

кандидат экономических наук, доцент

Московский государственный университет технологий и управления

E-mail: kbua@inbox.ru

В статье рассматриваются направления развития методологии бухгалтерского учета с позиции институционального подхода, обеспечивающие создание нового методического инструментария учета, признания и оценки объектов. Необходимость развития обоснована анализом уроков французской бухгалтерии.

Ключевые слова: учет, развитие методов, инструменты признания и оценки.

Методология бухгалтерской науки характеризует все компоненты научного исследования: объекта, предмета, задач, совокупности методов и способов, необходимых для решения исследовательских задач, а также формирует наше представление о последовательных шагах изучения конкретных научных проблем. В этой связи развитие методологии бухгалтерского учета может быть определено как развитие теории, отдельных ее концепций, с одной стороны, и как развитие методического инструментария - с другой.

Теория бухгалтерского учета, как справедливо отмечали ведущие ученые в этой области - В.Ф. Палий, В.И. Петрова, Я.В. Соколов и др., - на протяжении XX столетия не получила сколько-нибудь заметного развития. Это объяснимо с позиции политической ситуации в стране, многочисленных реформ, проводимых в управлении и в экономике. Переход к рыночным методам управления заставил наше сообщество сопоставить движение бухгалтерской науки в России с зарубежным опытом, концепциями и международными стандартами учета и отчетности. Влияние новых научных направлений, рождающихся на гребне синергетических эффектов, позволило "примерить" к бухгалтерскому учету: теории систем, институциональные теории, концепции движения капитала, основополагающие принципы формирования отчетности, изложенные в новой философии международных стандартов.

Каждая из теорий по-своему влияет на содержание предмета, метода, объектов бухгалтерского учета и отчетности. Можно сказать, что исследование этих направлений российскими экономистами находится на начальной стадии.

Многие подходы не выдерживают критики. Извлекая уроки из построения новых концепций, мы должны принимать во внимание накопленный опыт зарубежных исследователей. Наш современник, французский ученый Жак Ришар описал уроки французской бухгалтерии¹, которые актуальны и для России:

• *урок первый* сводится к тому, что единой бухгалтерской методологии нет и быть не может. "Каждое концептуальное построение, любой методологический подход, любая теоретическая категория зависят от цели того, кто организует бухгалтерское наблюдение". Этот урок Ж. Ришар рассматривает на примерах целевых задач: контроля денежных потоков, платежеспособности предприятия, оценки экономических результатов деятельности и др.

Даже не опираясь на приведенные примеры, можно заметить, что формирование бухгалтерской информации производится в соответствии с конкретными задачами управления. Пользователи этой информации, их потребности являются теми факторами, от которых зависит организационное построение бухгалтерии и схем учета. Ориентация бухгалтерского учета на управление привела в настоящее время к необходимости выделения конкретных информационных систем и их интеграции с информацией, находящейся вне бухгалтерского учета. Так появились: управленческий учет, производственный учет, налоговый учет, стратегический учет, социальный учет, учет по международным стандартам. Думается, что этот перечень не является закрытым и в зависимости от стратегии развития предприятий, холдингов, кластеров в России появится

необходимость и в других видах учета или, наоборот, в интеграции отдельных из них;

• **урок второй** тесно связан с первым, касается статуса налогового учета. "... остается неясным: нужен ли отдельный налоговый учет и нужен ли параллельный бухгалтерский учет". Автор считает, что бессмысленно вести два параллельных учета, если предприятие не котирует и не собирается котировать свои акции на бирже.

Данный урок российские предприятия тоже прожили с аналогичным выводом для себя. В то же время осталась нерешенной масса вопросов: является ли налоговый учет учетной системой, если, согласно гл. 25 Налогового кодекса РФ, он определен целью формирования налоговой базы для расчета только одного налога? может ли быть сформирована система налогового учета для всех уплачиваемых предприятием налогов? как должна соотноситься информация налогового учета с информацией, формируемой на счетах бухгалтерского учета, если между бухгалтерскими и налоговыми расходами возникают различия, природа которых не может быть охарактеризована с позиции одного критерия? и, наконец, может ли система налогового учета быть интегрированной с системой управленческого (или производственного) учета для разработки более адекватных фактическим затратам калькуляционных систем?

• **урок третий** Ж. Ришар основывает на содержании предыдущего: если принимается единая система бухгалтерского учета, то учет затрат и калькуляция себестоимости просто рассматриваются как его неотъемлемая часть и, следовательно, определяется однозначная величина прибыли, т.е. так называемая балансовая прибыль становится равной налогооблагаемой прибыли.

Практика применения налогового законодательства и положений по бухгалтерскому учету в отношении формирования прибыли доказала невозможность абсолютного соответствия бухгалтерской и налоговой прибыли, но вопросы сближения той и другой активно рассматриваются бухгалтерами средних и мелких предприятий. Фактическая калькуляция себестоимости, основанная на данных бухгалтерского учета, длительное время на российских предприятиях считалась неотъемлемой частью бухгалтерского учета. Однако с развитием нормативного калькулирования, бюджетирования в системе управленческого учета необходимость такого подхода отпала. Менеджеры современных, даже небольших предприятий заинтересованы в более эффективных методах калькулирования, на основе которых можно маневрировать ценовой политикой, определять прогнозные значения выручки от продаж по сегментам;

• **урок четвертый** определен Ж. Ришаром постановочно: "Мы должны рассматривать комплекс нормативных документов как бухгалтерское право. Такой подход, безусловно, верен, так как правила бухгалтерского учета, закрепленные в его нормативных документах, образуют единую и обязательную систему общегосударственных требований".

Российская правовая система в настоящее время считается достаточно развитой, и бухгалтеры не претендовали бы на подобное декларирование новой отрасли права, если бы правовая защищенность основных позиций бухгалтерии и используемых в практике бухгалтерских категорий, понятий присутствовала в бухгалтерском законодательстве. К сожалению, такое законодательство представлено в настоящее время одним важным Федеральным законом "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ. Ряд законодательных актов, например, федеральные законы "О консолидированной финансовой отчетности", "Об акционерных обществах" и другие используются либо в отношении ограниченного круга субъектов хозяйствования, либо в части ведения учета отдельных объектов. Основные правила ведения бухгалтерского учета, содержащиеся в Положениях - ПБУ, не имеют законодательного статуса, поскольку утверждены приказами Минфина России. В этих правилах изложены основные понятия об объектах бухгалтерского учета, их содержание, моменты признания для отражения в учетной системе и методах оценки. Именно эта содержательная часть чаще всего является предметом спора между контрагентами при реализации договоров и сделок либо между хозяйствующими субъектами и контролирующими их деятельность органами. Можно сослаться на опыт развитых зарубежных стран, законы о компаниях, содержание которых направлено и на правовую защиту бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому не важно, как будет называться отрасль права, важно, чтобы она состоялась и развивалась. Особенно это актуально для признания бухгалтерской информации в условиях формирования отчетности с использованием разных оценок и норм международных стандартов. Здесь можно напомнить крылатую фразу: "бухгалтерский учет - это язык бизнеса". Единственным выходом к достоверному отнесению объектов учета в составе той или иной отчетности является правильное формирование учетной политики, для них необходима систематизация условий ее эффективного применения. В этой связи заслуживают внимания подходы современных ученых к выявлению факторов внутренней и внешней среды, влияющих на формирование финан-

совой политики организации в целом²: 1 - необходимость уточнения соотношения внешних и внутренних факторов формирования финансовой политики организации; 2 - неопределенность влияния внешних условий на деятельность анализируемой организации; 3 - определение состава внешних факторов с учетом современного состояния исследований в финансовой сфере, обуславливающих появление новых признаков их классификации; 4 - выбор критериев оценки состоятельности организации как внутреннего условия формирования ее финансовой политики; 5 - отсутствие четкого разграничения понятий “реформирование”, “реструктуризация” и “реорганизация”; 6 - развитие методического аппарата оценки внешней и внутренней среды организации. От финансовой политики должны, на наш взгляд, брать свое начало учетная, налоговая, ценовая и другие виды политик;

• **урок пятый** является следствием предыдущих четырех уроков: “бухгалтерский учет - это не только и даже не столько средство регистрации фактов хозяйственной жизни и отчетности, сколько материал для чтения и принятия решений. Именно бухгалтерский учет предоставляет значительную часть информации, без которой не могут работать экономист и финансист”.

Добавим, что на основе бухгалтерской информации принимаются решения на разных уровнях управления. Интерпретация показателей бухгалтерской отчетности посредством методов анализа и диагностики дает возможность абстрагироваться от настоящего к будущему. Здесь уместно подчеркнуть ориентированность на будущее системы стратегического учета, концепция которого еще не получила достаточного развития в науке. Однако попытки интегрировать бухгалтерский учет и финансовую отчетность с управленческим и стратегическим видами учета на практике уже дают свои результаты. Реализуя концепцию стратегического развития бизнеса, крупные предприятия заинтересованы в широком “поле” аналитической бухгалтерской информации прошлого и методов ее проектирования на будущее для достижения конкретных целевых ориентиров: объемов продаж, расширения ассортимента ряда рентабельной и конкурентоспособной продукции, прибыли до и после налогообложения, источников финансирования новых технологий и новых продуктов. Интеграция систем учета позволяет решать ряд задач применительно к развитию предприятия согласно теории жизненных циклов. Это направление для учетной науки является тоже новым и реализовано лишь в отдельных и достаточно узких вопросах, например, при построении целевых

калькуляционных систем. Целевая калькуляция принимается для обоснования стоимости продукта на разных стадиях его жизненного цикла и для формирования бюджетов затрат, включаемых в себестоимость разных временных периодов. Однако ее использование не проектируется на жизненные циклы самого предприятия, это требует осмысления.

Системы калькулирования тесно связаны в теории и практике с резервированием. В российском учете система резервов весьма ограничена по количеству резервов и возможности их использования. Это можно объяснить нежеланием бухгалтеров формировать резервы, которые не признаются при налогообложении. Между тем, например, немецкие и японские калькуляционные системы опираются на мощную систему резервов, отражаемую на бухгалтерских счетах. Известная компания “BOSCH” формирует резервы практически под каждую статью калькуляции с целью выравнивания фактической себестоимости во временных интервалах. Причем большая часть таких резервов также не признается для целей налогообложения. В России калькулирование себестоимости и управление затратами развиваются в последние годы достаточно эффективно на элементах бюджетирования. Те предприятия, где управленческий учет достиг реальной внедренческой стадии и действительно формирует высокоаналитичную информацию о процессах производства и затратах в рамках каждого процесса, бюджетирование может быть эффективным. В остальных случаях, когда традиционный бухгалтерский учет (заметим - котловой) используется как основная информационная база для калькулирования себестоимости продукции и при этом тесно связан со счетами управленческого учета, бюджетирование не даст нужного эффекта, поскольку бухгалтер не сможет контролировать формирование стоимости в процессах, а накопление информации по элементам и статьям затрат будет идентичным старой калькуляционной школе бухгалтерского котлового учета.

Развитие теории калькулирования требует на начальном этапе определения правильной информационно-учетной базы, а затем - создания системы резервов, обеспечивающих реализацию задач управления затратами и ценовой политикой. Еще в первой половине прошлого столетия русскими учеными резервирование рассматривалось как один из важнейших методов учета. Я.М. Гальперин считал, например, метод резервирования баланса способом, при помощи которого предварительно исчислялись потери, реальная величина которых выяснялась лишь к мо-

менту составления баланса. Я.В. Соколов считал, что резервирование должно распространяться не только на потери, но и на финансовые результаты, предполагая, что счета резервов могут иметь кредитовое и дебетовое сальдо. В сущности, резервирование имеет несколько характеристик, которые представлены Я.В. Соколовым³:

- каждый резерв страхует предприятие от предстоящих расходов, минимизирует риск и предполагает будущие траты неизбежными сейчас, в данном отчетном периоде;

- резервирование является следствием идентификации. Расходы должны отражаться в том отчетном периоде, в котором получены доходы, и доходы должны отражаться тогда, когда были понесены связанные с данными доходами расходы. Это говорит о неизбежности резервирования;

- объектами резервирования могут выступать и монетарные, и немонетарные ценности;

- резерв представляет собой определенную “границу” прав и ответственности конкретного администратора, задачей которого является соблюдение этой границы.

По содержанию можно формировать разные группы резервов, актуальность каждой из которых в рыночной экономике не требует доказательства:

1 группа - резервы для предвидения убытков, например, резерв на нормируемые потери, амортизация, резерв на списание сомнительной дебиторской задолженности и др.;

2 группа - резервы для прогнозирования конъюнктурных колебаний: по невостребованной кредиторской задолженности, по колебанию валютных курсов и курсов ценных бумаг, а также резервы на возможные изменения цен;

3 группа - регулирование финансовых результатов, к которым можно отнести различные резервы предстоящих расходов: выплату отпускных, расходов на ремонт и др.;

4 группа - блокирование имущества включает резервы под имущество и ценности, которые остаются на предприятии, но блокируется их использование, например, резервы на гарантийное обслуживание, мобилизационные мощности оборонных предприятий и др.

Важно, чтобы методология резервирования базировалась, главным образом, на концепции бухгалтерских рисков.

Продолжая тему уроков европейского и, в частности французского учета, назовем следующие четыре, продекларированные Ж. Ришаром:

- **урок шестой** - связан с делением бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Данная проблема достаточно много диску-

тировалась российскими учеными. Наиболее правильной позицией в этом споре является та, которая предполагает “не деление” бухгалтерского учета, а “выделение” из его системы аналитических данных той информации, которая может служить для развития управленческого учета. В том смысле, в котором было начато это выделение на практике, следует уточнить само наименование управленческого учета. Учет, который имеет целью формирование информации о затратах, себестоимости, прибыли от продаж (большей частью - маржинальной), совершенно справедливо назван К. Друри производственным учетом, с чем согласны многие российские бухгалтеры. Остается ответить на вопрос, что такое управленческий учет и каким должно быть его содержание в отличие от производственного;

- **урок седьмой** Ж. Ришар связывает с экономическими теориями К. Маркса и решение вопроса: “считать ли прибылью весь прибавочный продукт или только ту его часть, которую успели продать”. Этот урок в российской учетной практике разрешился с переходом бухгалтерского учета на метод начисления. Однако проблема использование счета “Продажи” как инструмента исчисления финансового результата (прибыли или убытка) до конца не решена. Поскольку стоимость создается в процессе производства, а финансовый результат формируется на стадии продаж, постольку, согласно экономическим учениям К. Маркса и представителей немецкой школы балансоведения, уместно развивать эту проблему с использованием концепции воспроизводства (движения) капитала. Проблему развития современной теории бухгалтерского учета на основе концепции движения капитала несколько лет назад поднял В.Ф. Палий, полагая, что, трактуя предмет бухгалтерского учета движение капитала, можно развить содержание объектов, уточнить состав методов бухгалтерского учета. С этой позиции изложенное выше резервирование можно, на наш взгляд, рассматривать как метод бухгалтерского учета, способствующий изучению таких объектов, как финансовые результаты, имущество, ценности, себестоимость. А концепция капитала требует, в свою очередь, развития на основе концепции денежных потоков;

- **урок восьмой** связан с построением (трансформацией) научных категорий, в результате которого появляются в бухгалтерской науке искусственные категории, усложняющие и мешающие пониманию методологии учета. Из этого урока следует, на наш взгляд, извлечь противоположную данной проблеме пользу. Появление искусственных категорий не должно рассматриваться как помеха, если эти категории связаны с

развитием информационных систем. По мнению М.В. Мельник, “для получения полной отдачи от инновационных разработок важна ориентация на получение мультиплицированного эффекта на основе их использования в различных бизнес-процессах и организациях. ...значительно возрастает потребность в детализации характеристик бизнес-процессов, данных о среде функционирования организации. В первую очередь показателей, характеризующих конкурентов и требования клиентов к ассортименту и качеству производимой продукции (работ, услуг), что определяет необходимость развития той части информационной обеспечения, которое включает рыночные показатели, что тесно связывает информационную систему субъектов хозяйствования со статистическими данными о развитии регионов, отдельных групп предприятий и отраслей. Этим определяется постоянное совершенствование сбалансированной системы показателей, которая ложится в основу учета и анализа деятельности хозяйственных систем разного уровня. В последние годы активно разрабатываются методики стратегического анализа, как метода обоснования стратегических решений”⁴;

• **урок девятый** связан с применением на практике правил, прописанных в международных и национальных стандартах, которые действуют не во всем мире, а следовательно, содержание этих правил должно трактоваться более четко во избежание их разночтения. Поддерживая целесообразность перехода на МСФО, необходимо отметить, что отчетность является завершающей частью учетного процесса и “...для перехода на МСФО необходима перестройка в соответствующем направлении всего учетного процесса. Это потребует дополнительного реформирования положений по бухгалтерскому учету и методических рекомендаций по ведению учета, а также определенного изменения законодательства в области налогообложения, финансовых отношений в рамках государственных финансов и банковской системы”⁵;

• **урок десятый** касается культуры изложения материала без фанатизма с проведением логических выводов на основе выдвинутых предпосылок, при последовательном применении исторических концепций на действующие в настоящее время категории бухгалтерского учета и др.

Согласимся с тем, что уроки Ж. Ришара можно рассматривать с более глубоким пристрастием, обращая внимание на различные аспекты теории и методики бухгалтерского учета. Не останавливаясь на этом, отметим те направления, которые видятся нам приоритетными в развитии методологии учета и отчетности.

Первое направление - институциональное, обсуждение которого уже ведется на страницах научных журналов и характеризуется в научных исследованиях с разных позиций. Формальные и неформальные правила, согласно которым осуществляется развитие института “бухгалтерский учет” и отдельных его составляющих элементов, требуют более глубокого изучения и построения в системы. Это необходимо, на наш взгляд, с той целью, чтобы с позиции институциональной теории можно было обосновать явления, статистику и динамику показателей, свойственных разным видам учета: финансового, управленческого, производственного, налогового, стратегического и т.д. Кроме того, именно институциональная теория в тесном соприкосновении с теорией систем позволит ответить на вопрос: что представляет собой каждый из названных видов учета, подчиняется ли он как система формальным и неформальным правилам развития. Этот подход позволит обосновать (или отказаться от обоснования) единства методологии, единства объектов учета в разных учетных системах, а также решить концептуально и методически проблему интеграции учетных систем. Заметим, что при существующих доказательствах возможности интеграции учета, исследования отечественных авторов, как правило, сводятся не к интеграции учета, а к интеграции отчетности и ее показателей.

Второе направление следует связать, на наш взгляд, с развитием комплекса методов, которые не получили своего обоснования как методы бухгалтерского учета, но практическое использование отдельных их элементов уже давно имеет место. К таким методам мы бы отнесли:

• **метод моделирования**, хорошо охарактеризованный Я.В. Соколовым в отношении определения стоимости внеоборотных средств, движения оборотных средств, исчисления доходов и расходов. Модели, которые получили свое название как аналитические, например, модели материального учета, модели учета расчетов, модели, связанные с исчислением стоимости средств, и др., являются доказательством того, что потенциал моделирования учетных данных далеко не исчерпан и, более того, требует своего развития. Во всяком случае, формирование показателей стратегического баланса и стратегического отчета о прибылях и убытках уже сегодня основано на использовании методов моделирования, наряду с другими методами;

• **метод капитализации**, позволяющий включать определенную часть затрат из расходов отчетного периода и включать эти затраты в состав активов предприятия. Зарубежная практика

подтверждает, что капитализировать расходы можно не только в стоимости ценностей (активов), но и в дебиторской задолженности, расходах будущих периодов. Международные стандарты в части правил признания нематериальных активов создают предпосылку для капитализации части расходов предприятия в новом объекте учета - человеческом капитале. Выделение этого объекта, его изучение необходимы для развития одного из новых видов социального учета и формирования показателей для корпоративной (социальной) отчетности.

Третье направление - развитие инструментов признания и оценки и более эффективного их применения в практике российского учета и отчетности. Что касается признания, то этот инструмент требует, на наш взгляд, более глубокого отражения в нормативно-правовой базе. Использование гражданского, валютного, таможенного законодательства позволяет бухгалтеру определить достаточно широкий спектр позиций, на основе которых осуществляется признание объектов для отражения на счетах бухгалтерского учета, а также для объяснения стоимости этих объектов, отраженной в отчетности. Однако применение налогового законодательства ряд моментов признания трактует в Налоговом кодексе вразрез с другими законодательными актами. Это объясняет, с одной стороны, природу временных и постоянных разниц, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом, но с другой - искажает в определенной степени экономический смысл ряда бухгалтерских категорий.

Развитие инструментария оценки является направлением, которое требует использования накопленного опыта в части применения текущей, восстановительной, остаточной стоимости, производственной себестоимости и т.д., с одной стороны, а с другой - требует решения новых методологических вопросов оценки по рыночной и справедливой стоимости в условиях российского рынка. В данном плане слепое применение международных стандартов не дает нужного эффекта, поскольку справедливая стоимость в отсутствие активного рынка и информации о нем не может быть правильно определена. Это, в свою очередь, требует конкретизации условий применения и исчисления категории "справедливая стоимость" российскими предприятиями.

Резюмируя вышеизложенное, хотелось бы выделенные позиции подвергнуть критическому осмыслению и более глубокому изучению с одной лишь целью - развития методологии бухгалтерского учета.

¹ Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: пер. с фр. / под ред. Я.В. Соколова. М., 2000. С. 149-154.

² Макаров А.С. Проблемы систематизации условий формирования финансовой политики организации // Вопр. экономики и права. 2011. □ 3. С. 206.

³ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2003. С. 465.

⁴ Мельник М.В. Управленческие инновации и их роль в развитии экономики // Инновационное развитие экономики . 2012. □ 2 (8). С. 9.

⁵ Там же. С. 8.

Поступила в редакцию 01.03.2012 г.