

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

УДК 657.22

МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА:
АВТОРСКИЙ ВЗГЛЯД*М. Д. АКАТЬЕВА,**кандидат экономических наук, доцент**кафедры финансов, учета и анализа**E-mail: amdtgip@mail.ru**Московский государственный университет печати
имени Ивана Федорова*

Современное направление развития методологии бухгалтерского учета — активное использование Международных стандартов финансовой отчетности. Влияние современных тенденций в экономике в первую очередь связано с методом бухгалтерского учета, его элементами. Соответственно, одними из основных современных научных задач являются оценка и переосмысление составляющих метода бухгалтерского учета, изучение влияния нормативных изменений в этой сфере, исследование общих тенденций, возникших в связи с новыми требованиями к бухгалтерской информации, формируемой в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: *метод бухгалтерского учета, приемы бухгалтерского учета, элементы метода бухгалтерского учета, документирование, калькулирование, бухгалтерский баланс, бухгалтерская отчетность.*

В широком смысле слова под методом принято понимать способ подхода к изучению реальной действительности, способ исследования явлений природы и общества. Всеобщими методами исследования явлений природы и общества, позволяющим вскрывать законы развития материального мира, являются материалистическая теория познания, диалектический метод исследования. Они предполагают изучение

явлений природы и общества в их взаимосвязи и взаимообусловленности, движении, изменении и развитии, при этом развитие понимается как борьба противоположностей, отражающая объективные законы самой действительности.

Неслучайно, по мнению В. Т. Чая, О. В. Латыповой, «общим методом познания для бухгалтерского учета, как и для других наук, является диалектико-материалистическая философия», а метод бухгалтерского учета является прикладным в системе человеческих знаний [17].

Бухгалтерский учет как наиболее распространенная из учетных систем представляет собой систему, осуществляющую измерение, обработку и передачу информации об определенном хозяйствующем субъекте [14]. 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 [5]. Качество функционирования любой учетной системы определяется ее элементами: методологией, методикой, организацией, технологией. Каждый элемент

является отдельным объектом моделирования: в методологии моделируются 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 [8].

Практически все авторы единодушны в формулировке *метода бухгалтерского учета, определяя его как совокупность приемов и способов, с помощью которых изучается (раскрывается, постигается) предмет бухгалтерского учета* [1, 4, 6, 12, 14—17].

Данное понятие неразрывно связано с предметом бухгалтерского учета. Развивая идеи К. Поппера [13], Я. В. Соколов [15] отмечал, что 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.

По нашему мнению, следует согласиться с тем, что бухгалтерский учет начинается с фактов хозяйственной жизни [2, 3], и из суммы таких фактов состоит как дискретный хозяйственный процесс, так и предмет самого бухгалтерского учета [3, 15].

Определенные различия присутствуют в раскрытии приемов и способов бухгалтерского учета, их группировки. Так, В. Т. Чая и О. В. Латыпова [17] объединяют приемы бухгалтерского учета в три группы:

- приемы первичного наблюдения: документация, инвентаризация;
- приемы стоимостного измерения: оценка, калькуляция;
- приемы обобщения информации: счета, двойная запись, финансовая отчетность.

Данная классификация является излишне общей в части приемов обобщения информации: представляется целесообразным использовать деление на текущую и итоговую группировки учетных данных, что позволит также устранить и второй недостаток приведенной классификации — ввести понятие бухгалтерского баланса (балансового обобщения).

Заслуживает интереса с позиций представления об элементах метода бухгалтерского учета подход С. М. Бычковой и Н. Н. Макаровой [7], в котором четко обозначены составные понятия: «метод бухгалтерского учета» и «элементы метода бухгалтерского учета». Данная группировка представлена в таблице.

По мнению автора, требует принципиального уточнения и корректировки ряд широко используемых разными авторами терминов в методологии бухгалтерского учета:

1. *Документация*. Насколько правомочно использование данного термина, применительно к методу бухгалтерского учета?

Начнем с понятия «документ», который является письменным распоряжением на совершение хозяйственной операции или письменным свидетельством факта ее совершения.

Согласно определению энциклопедического юридического словаря, документ — материальный объект с информацией, закрепленной созданным человеком способом для ее передачи во времени и пространстве. В автоматизированных информационно-поисковых системах документ — это любой объект, внесенный в память системы. По содержанию документы в целом делятся на научно-технические (статьи, книги, патенты, чертежи и т. д.), правовые (постановления, указы, договоры и т. д.), управленческие (приказы, директивы) и пр.

И именно совокупность документов, посвященных какому-либо вопросу, явлению, лицу, учреждению и т. п., называется *документацией*.

Элементы метода бухгалтерского учета [7]

Метод бухгалтерского учета	Элементы метода бухгалтерского учета
Первичное наблюдение	Документация. Инвентаризация
Стоимостное измерение	Оценка. Калькуляция
Текущая группировка	Счета. Двойная запись
Итоговое обобщение	Баланс. Отчетность

Документация организации обычно делится на входящие (входные), исходящие (выходные) и внутренние (служебные) документы.

Документирование хозяйственной деятельности организации является первоосновой бухгалтерского учета: ни один факт хозяйственной жизни не может быть признан истинным, если он не зафиксирован в документе.

Документирование — это одна из отличительных особенностей бухгалтерского учета, и его можно рассматривать как способ осуществления сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения хозяйственных процессов путем создания документа на каждую операцию в момент или сразу после окончания ее совершения с целью получения необходимых сведений о совершающихся хозяйственных явлениях.

Документ обеспечивает сохранение и накопление, возможность передачи другому лицу, многократное использование информации, возвращение ее во времени.

Таким образом, именно *документирование* является элементом метода бухгалтерского учета.

2. *Калькуляция*. Это документ (ведомость, регистр), в котором производится расчет себестоимости калькуляционной единицы (измерителя объекта калькулирования) и всей изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). На практике и в научной литературе очень часто калькуляцию отождествляют с калькулированием как процессом проведения расчетов [6, 12, 16].

Калькулирование — это расчет себестоимости единицы продукции (работ, услуг) и объема выпущенной продукции (работ, услуг) в целом как на этапе планирования (составления плановых калькуляций и бюджетов затрат), так и по выполнению отдельного заказа (составление отчетных калькуляций).

Себестоимость продукции представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

Калькулирование как действие представляет собой процесс исчисления себестоимости произведенного продукта, т. е. подсчет всех затрат предприятия или организации на производство и реализацию своей продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Во многих видах экономической деятельности калькулирование

выполняется по инструкциям или методическим рекомендациям, учитывающим специфику вида экономической деятельности.

Научно обоснованное калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, исчисления рентабельности и эффективности производства.

Исчисление себестоимости единицы продукции представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования. Именно поэтому представляется логичным и обоснованным отнесение к методологическим основам ведения бухгалтерского учета именно *калькулирование*.

3. *Баланс*. В общем случае баланс означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Балансовое обобщение информации широко применяется в учете, анализе для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, ориентации организации в рыночной экономике.

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов, заключается в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса.

Экономистам хорошо известны *различные виды балансов* (помимо бухгалтерского): баланс денежных доходов и расходов населения, баланс доходов и расходов организации, межотраслевой баланс, баланс основных фондов, материальный баланс, платежный, баланс трудовых ресурсов и т. д. В связи с этим использование термина «баланс» в составе элементов метода бухгалтерского учета автор оценивает как недопустимое и некорректное. Именно *бухгалтерский баланс* является способом экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу, размещению и источникам формирования в денежном выражении на определенную дату. Именно бухгалтерский баланс относится к элементам метода бухгалтерского учета.

4. *Отчетность*. Еще в 1990-е гг. в связи с началом применения Международных стандартов бухгалтерской отчетности (МСФО) российскими организациями появилось в теории и практике

понятие «финансовая отчетность». Одновременно с этим в специальной литературе финансовую отчетность стали отождествлять с бухгалтерской отчетностью. И в настоящее время в отдельных законодательных актах отчетность названа финансовой, в других же фигурирует бухгалтерская отчетность. Но еще один вариант — бухгалтерская (финансовая) отчетность, который стал встречаться все чаще, из чего напрашивается вывод: речь идет об одном и том же понятии, выраженном по-разному (либо в соответствии с привычной отечественной терминологией, либо по международным нормам).

Долгое время, несмотря на высокую степень близости бухгалтерской и финансовой отчетности, между ними существовало принципиальное различие.

В бухгалтерской отчетности организация рассматривается как единый имущественный комплекс, как единство интересов лиц, принимающих участие в деятельности организации.

В финансовой отчетности в качестве категорий бухгалтерского учета (активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыль и т. д.) представлены корпоративные интересы лиц, объединяющих свое имущество, права и обязанности (значимые с точки зрения экономической деятельности организации составляющие) для достижения интересов отдельных участников. Таким образом, основное назначение финансовой отчетности организации состоит в предоставлении пользователям учетным способом установленных данных, показывающих, как осуществлялись финансовые взаимоотношения сторон, насколько имевшие место факты хозяйственной жизни соответствовали ожиданиям экономических выгод, на которые рассчитывали заинтересованные группы лиц, и т. д.

В конце XX в., после проведения приватизации, в ходе реформирования экономики России была предпринята и закреплена в нормативных документах попытка вернуться к классическому содержанию бухгалтерской отчетности. Было определено, что бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (отчетного баланса доходов и расходов). Данные статистического наблюдения исключались из бухгалтерской отчетности.

Одновременно с этим началось расширение отчетности на основе выборки и перегруппировки данных, записанных на счетах бухгалтерского учета, привлечения внеучетной информации. Дополнительно были введены отчеты о движении денежных средств и изменении собственного капитала организации. В соответствии с принимаемыми новыми положениями по бухгалтерскому учету укреплялось требование о раскрытии в отчетности дополнительной информации, получаемой путем выборок и группировок данных, зафиксированных на счетах бухгалтерского учета или привлекаемых из внеучетных источников информации.

Таким образом, фактически содержание бухгалтерской отчетности постепенно приближалось к содержанию финансовой отчетности, что со временем позволило отождествлять их, приравливать друг к другу.

Сравнение бухгалтерской и финансовой отчетности по объему, источникам, методам получения позволяет говорить о принципиальных различиях, и, следовательно, последняя не является бухгалтерской. Финансовая отчетность не взаимодействует непосредственно и напрямую с системой счетов, она только составляется на основе данных бухгалтерского учета и включает в себя как составную часть обобщение (синтез) сальдо счетов бухгалтерского учета. Как следствие, стали рассматривать отчетность в качестве завершающей стадии учетного процесса, а не элемента метода бухгалтерского учета. Соответственно, элементом метода остается только балансовое обобщение данных (без отчетности).

Международная и отечественная практика свидетельствуют: финансовая отчетность возникла из потребностей ее различных заинтересованных пользователей: инвесторов, кредиторов и других владельцев капитала, вкладывающих его в деятельность организации, поставщиков и покупателей, персонала организации, представителей общественности; налоговых, регулирующих, статистических государственных органов и др.

Основной целью финансовой отчетности является предоставление необходимой полезной и качественной информации имеющимся и потенциальным пользователям, заинтересованным в получении сведений о финансовом

положении организации (консолидированной группы организаций) и его трендах, о результатах финансовой, производственной и инвестиционной деятельности, рентабельности и сохранении собственного капитала, об эффективности управления в целом и по центрам ответственности, целесообразности и выгоды проведенных финансовых и инвестиционных операций, реорганизации компании и т. д.

Сравнение определений финансовой и бухгалтерской отчетности указывает на возможность их отождествления. Содержание их хотя и несколько различается, но цель, назначение одинаковы — как финансовая, так и бухгалтерская отчетность составляются хозяйствующим субъектом для информирования заинтересованных пользователей. Содержание бухгалтерской отчетности все более приближается к содержанию финансовой отчетности. Логично предположить, что в скором времени различия между ними станут минимальными.

По нашему мнению, вступление в силу постановления Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [11] и Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее — Федеральный закон № 208-ФЗ), а также вступление с 01.01.2013 в силу Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Федеральный закон № 402-ФЗ) [9] объективно указывают на возможность обоснованного и закономерного использования словосочетания «бухгалтерская (финансовая) отчетность», а в ближайшей перспективе — и возможное объединение двух терминов и всей публичной отчетности, составляемой на основе бухгалтерского учета и внеучетных источников, в один, именуемый финансовой отчетностью.

Но как быть с терминологией с позиций элементов метода бухгалтерского учета? У автора имеются три основных аргумента в пользу конкретного выбора.

1. Современное применение термина «финансовая отчетность» все чаще можно встретить вместе со словом «консолидированная». Для

составления консолидированной финансовой отчетности необходимо использовать МСФО и Разъяснения МСФО, признанные Правительством РФ по согласованию с Банком России [10].

В обеспечение Федерального закона № 208-ФЗ принято Положение о порядке признания МСФО и Разъяснений МСФО для применения на территории РФ, действие которого не ограничивается сферой консолидированной финансовой отчетности.

Основой для разработки МСФО являются Принципы составления и представления финансовой отчетности. Внедряя правила МСФО в российскую систему нормативного регулирования, важно понимать соотношение основополагающих положений международной и национальной систем.

Но составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ [10] должны кредитные организации, страховые организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, т. е. компании, которые в Концепции развития бухгалтерского учета в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180, были отнесены к так называемым общественно значимым хозяйствующим субъектам.

Переход этих компаний на международные стандарты был заявлен еще на первом этапе перехода на МСФО в 2004—2007 гг.

Консолидированную отчетность должны представлять также организации, для которых составление и (или) представление и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности предусмотрены другими федеральными законами (п. 2 ст. 2 Федерального закона № 208-ФЗ).

Право составлять консолидированную отчетность предоставлено организациям, в учредительных документах которых предусмотрены положения о представлении и (или) публикации консолидированной финансовой отчетности (п. 2 ст. 2 Федерального закона № 208-ФЗ).

Таким образом, очевиден сугубо практический, а не методологический аспект применения данного термина в конкретных ситуациях с определенными структурными схемами построения самого хозяйствующего субъекта.

Более того, с точки зрения законодательства представляется логичным включение Федерального закона № 208-ФЗ как части в Федеральный закон № 402-ФЗ ввиду того, что консолидированная финансовая отчетность является, по сути, одной из разновидностей бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта. Хотя очевидно, что новизна механизмов и самой концепции консолидации отчетности позволили законодателям выделить данную проблему в отдельный закон.

2. Вступающий в действие с 01.01.2013 Федеральный закон № 402-ФЗ широко использует термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность» в части:

- общих требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 13);
- состава бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 14);
- отчетного периода, отчетной даты бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 15);
- особенностей бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица (ст. 16);
- особенностей бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица (ст. 17);
- обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 18).

Иными словами, этот термин используется в вопросах, не связанных с элементами метода бухгалтерского учета.

Справедливости ради необходимо отметить, что Федеральный закон № 402-ФЗ не предполагает никаких принципиальных и судьбоносных изменений в методологии бухгалтерского учета, которая сложилась, и те направления ее развития, которые были сформулированы в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу еще в 2004 г., одобренную приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180. Все эти направления остаются и актуальными, и значимыми.

Кроме того, Федеральный закон № 402-ФЗ определяет бухгалтерскую (финансовую) отчетность как информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, что фактически подчеркивает информационную роль бухгалтерской отчетности как совокупности

данных, влияющих на принятие решений участниками экономической деятельности. Такая формулировка указывает также на существующую связь между записями на счетах бухгалтерского учета, содержанием бухгалтерской отчетности, результатами анализа ее показателей, принимаемыми на его основе решениями.

3. Строгое определение и классификация элементов *бухгалтерской отчетности* содержатся в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденном приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н. Кроме того, она косвенно задается и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

И именно бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, которая формируется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, и именно бухгалтерская отчетность является элементом метода бухгалтерского учета. Во всяком случае, в настоящее время.

С учетом приведенных авторских подходов к терминологии в методологии бухгалтерского учета, а также критических замечаний в части критериев группировки элементов метода бухгалтерского учета, считаем логичным и научно обоснованным следующий схематичный вариант представления метода бухгалтерского учета (см. рисунок) [3].

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ основным направлением развития методологии бухгалтерского учета следует считать активное использование МСФО, и указанный Федеральный закон снимает какие-либо ограничения на их применение. На это же указывает и План дальнейшего развития бухгалтерского учета на основе МСФО, принятый Минфином России в ноябре 2011 г.

Следует учесть, что активное применение международных стандартов в регулировании бухгалтерского учета подразумевает не прямое их использование с целью определения элементов метода бухгалтерского учета, а эффективное и корректное использование основных элементов МСФО для корректировки отдельных элементов системы построения бухгалтерского учета в России.

МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
Элементы метода бухгалтерского учета	
Способы и приемы первичного наблюдения за объектами учета	Документирование Инвентаризация
Способы и приемы стоимостного измерения объектов учета	Оценка Калькулирование
Способы и приемы текущей группировки данных об объектах учета	Бухгалтерские счета Двойная запись
Способы и приемы итогового обобщения данных учета	Бухгалтерский баланс Бухгалтерская отчетность

Метод бухгалтерского учета

Список литературы

1. *Акатьева М. Д.* Бухгалтерский учет: учеб. пособие. М.: МГУП, 2009.
2. *Акатьева М. Д.* Бухгалтерское дело: юридический анализ фактов хозяйственной жизни: монография. М.: МГУП, 2011. 130 с.
3. *Акатьева М. Д.* Методология бухгалтерского учета: современный взгляд. М.: МГУП, 2012.
4. *Акатьева М. Д., Мальшакова И. Л.* Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: МГУП, 2008.
5. *Барановский Н. Т.* Экономическая информация в подсистеме учета хозяйственной деятельности. Киев: Высшая школа, 1970.
6. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. *А. Д. Ларионова*. М.: Проспект, 1999.
7. *Бычкова С. М.* Бухгалтерское дело: учеб. пособие / С. М. Бычкова, Н. Н. Макарова. М.: Эксмо, 2008.
8. *Никандрова Л. К.* Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов: теория, методология, практика: монография. М.: МГУП, 2010.
9. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
10. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ.
11. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»: постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107.
12. *Палий В. Ф.* Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1984.
13. *Поппер К.* Логика научного исследования. М.: Республика, 2005.
14. Совершенствование методологии бухгалтерского учета и экономического анализа / под ред. В. И. Петровой и Р. Барица. М.: Финансы и статистика, 1985.
15. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010.
16. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
17. *Чая В. Т.* Бухгалтерский учет для экономических специальностей: учеб. пособие / В. Т. Чая, О. В. Латыпова. 2-е изд., стереотип. М.: КноРус, 2009.

«Поддерживай рекламу, и
реклама поддержит тебя»

Томас Роберт Дьюар

РЕКЛАМНЫЙ БЛОК ТАКОГО РАЗМЕРА ОБОЙДЁТСЯ ВАМ
ВСЕГО В 2 950 РУБ.

Тел./факс: (495) 721-8575, e-mail: post@fin-izdat.ru

