

УДК 657.2

UDC 657.2

**СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОБЛЕМЫ И
ПЕРСПЕКТИВЫ**

**MODERN CONCEPTS OF ACCOUNTING:
PROBLEMS AND PROSPECTS**

Говдя Виктор Виленович
д.э.н., профессор

Govdya Victor Vilenovich
Doctor of Economic Sciences, professor

Дегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор

Degaltseva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor

Середенко Ирина Викторовна
магистрант учетно-финансового факультета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Seredenko Irina Victorovna
Master of the Accounting and Finance Department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье рассмотрены основные концепции
развития бухгалтерского учета на современном
этапе

The article describes the basic concepts of accounting
at the present stage

Ключевые слова: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ,
КОНЦЕПЦИИ, ПАРАДИГМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ
РАЗВИТИЯ

Keywords: ACCOUNTING, CONCEPTS,
PARADIGM, DEVELOPMENT PROSPECTS

Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (Москва, 18.11.2013 г.) признал, что в настоящее время основными направлениями совершенствования бухгалтерского учета следует признать развитие последовательных теоретических и методологических концепций, с помощью которых возможно оценить уже устоявшиеся и недавно возникшие новые учетные представления и разработать на этой основе теоретическое, нормативно-правовое и методическое обеспечение учетно-аналитического процесса.

Новым концептуальным изменениям в бухгалтерском учете предшествует появление новых объектов учета, а возникновение новых концепций формирует качественно отличный стиль научного исследования бухгалтерского учета как науки. Такое исследование должно предприниматься с позиции ретроспективного комплексного анализа известных концепций развития отечественного и зарубежного бухгалтерского учета как неотъемлемой составляющей институциональной системы, представляющей собой конструктивные элементы учетно-аналитической системы и смежных управленческих и технико-технологических систем.

Важнейшей характерной особенностью современной стадии развития бухгалтерского учета является возрастание тенденции к единству

научного знания, которая находит свое воплощение в широком развертывании междисциплинарных направлений исследования, в использовании идей и методов одних наук в других, переходе от дисциплинарных методов исследования к проблемно-ориентированным и практико-ориентированным.

Теория и методология бухгалтерского учета реализуется посредством формирования и осуществления определенных концепций (от лат. *conceptio* – понимание, система). Необходимость обращения к концепциям бухгалтерского учета определяется, прежде всего, сохраняющимся отставанием учетной практики от новых требований к качеству учетной информации, диктуемым современными процессами глобализации и интеграции России в мировое экономическое пространство. Это предопределяет осмысление теории и методологии бухгалтерского учета с точки зрения институционализма (государствования). Для того, чтобы адекватно рассмотреть процессы трансформации учетного процесса, требуется расширить рамки существующей теории бухгалтерского учета и найти соответствующий поставленной задаче методологический инструментарий. Такой инструментарий на самом деле уже существует в виде современной институциональной теории.

Институциональный подход давно и успешно развивается в рамках экономической науки. При этом разработан обширный методологический и аналитический инструментарий. Его совершенствование идет за счет развития и появления новых междисциплинарных связей, в том числе с современной теорией и методологией бухгалтерского учета.

Большинство отечественных ученых и практиков бухгалтерского учета считают, что перспектива развития бухгалтерского учета заключается в приближении к принципам, закрепленным в Международных стандартах финансовой отчетности [1]. Данной точки зрения придерживаются и официальные лица Министерства финансов РФ. Процессы реформирования учета в России в этой связи уже привели к некоторой трансформации системы бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете закрепились качественные институциональные изменения, которые в

ближайшей перспективе могут оказать заметное влияние на условия и эффективность его дальнейшего развития.

Институциональный подход, аккумулирующий достаточно большой объем информации о функционировании различных институтов и результатах перспективных научных разработок в смежных с бухгалтерским учетом областях, дает возможность положить его в основу разрабатываемых концептуальных решений на разных уровнях его развития.

На протяжении последних лет в России реализуются меры по реформированию бухгалтерского учета в соответствии с международной практикой учета и отчетности. В рамках мероприятий по реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, продолжается работа над проектами законов и новыми редакциями ПБУ [1, 2]. Они создают тот плацдарм, который обеспечивает продолжение развития бухгалтерского учета в данном направлении.

Конкретизация и определение основных теоретических и методологических подходов в рамках Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности предполагают создание концепции бухгалтерского учета, в основу которой будут положены не только представления об объективной реальности и необходимости перехода на Международные стандарты учета и отчетности, но и результаты институционального анализа бухгалтерского учета.

Необходимость переосмысления отдельных положений бухгалтерской теории и методологии связана с тем, что оценка реального места учетных процессов в деятельности современной коммерческой организации показала, что они охватывают практически весь контур управления.

Целостность формирования концептуальной линии в рамках разрабатываемой теории и методологии бухгалтерского учета представляется как институциональная модель бухгалтерского учета, учитывающая как появившиеся новые объекты, так и новое качество ранее существовавших объектов, а также множество идей и концепций, выдвинутых учеными различных наук в разные временные фразисы. На

каждом новом этапе экономических преобразований бухгалтерский учет черпает из реальной учетной практики новые задачи, научно обобщает их и дает возможность представить перспективу его развития, а институциональная концепция - это своего рода ответ на поставленные вопросы. Концепция будет эффективно решать возникающие вопросы при условии, что в ее разработке будут учитываться не только получившие развитие в последнее время подходы к теории и методологии бухгалтерского учета и других наук, но и весь процесс их ретроспективной динамики.

Возросшая теоретическая и практическая значимость проблемы развития бухгалтерского учета, отсутствие соответствующей теории, единой методологии комплексного исследования и дискуссионность многих отмеченных выше моментов свидетельствуют о том, что данный процесс будет продолжен и в ближайшей перспективе.

Современный период развития экономики России закономерно стимулирует обращение к историческим истокам бухгалтерского учета, его институциональным основам, создает благоприятную среду проведения исследований по проблемам становления и развития институциональных систем, в том числе и института бухгалтерского учета.

Современный этап развития учета характерен тем, что в данный временной фрактал обоснованы направления формирования новой парадигмы с учетом стратегических тенденций в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет как область знаний, вид деятельности еще не завершил своего становления, и анализ принципиальных положений его концепций, сменявших друг друга на протяжении нескольких столетий, показывал, что его фундаментальная сущность сводится, в конечном итоге, к следующим положениям: определение предмета, объекта, метода, цели и среды. Эти положения составляют основу парадигмы (совокупность фундаментальных научных установок, представлений и терминов, принимаемых и разделяемых научным сообществом и объединяющая большинство его членов) бухгалтерского учета.

Смена учетной парадигмы находит свое выражение в изменении практической учетной деятельности и в содержании исследований в области бухгалтерского учета. Возможно одновременное существование

нескольких учетных парадигм, а соответственно, и нескольких концепций бухгалтерского учета, внутри каждой из которых присутствует своя логика и критерии, определяющие науку.

Для рассмотрения и формирования концепции современного бухгалтерского учета исследованы составляющие бухгалтерской парадигмы на разных этапах развития учета. Парадигма рассмотрена как концептуальная схема, модель, метод исследования бухгалтерского учета. Конкретно под парадигмой авторами понимается исходная концепция бухгалтерского учета, модель постановки проблем и их решения на основе соответствующей методологии бухгалтерского учета.

Таким образом, создание концепции бухгалтерского учета, отвечающей современным задачам, - одно из сложнейших и интереснейших направлений научной мысли. Ключом к пониманию проблемы служит то, что новым концептуальным изменениям, как правило, предшествует открытие новых объектов исследования. Возникновение новых концепций, средств и методов формируют качественно отличный стиль научного исследования. Исследования в этом направлении должны предприниматься с позиции комплексного анализа существующей концепции развития бухгалтерского учета как неотъемлемой составляющей институциональной системы, рассматриваемой не в качестве программы действий, ограниченной определенными временными рамками, а понимаемой как постоянная, объективно необходимая и систематическая работа по совершенствованию бухгалтерского учета.

Одним из направлений совершенствования бухгалтерского учета в условиях построения его рыночной модели следует признать последовательное развитие теоретических концепций, с помощью которых возможно оценить уже устоявшиеся, недавно возникшие и предлагаемые технологии учета и разработку на этой основе нормативно-правового и методического обеспечения учетного процесса.

Разработка теоретических концепций происходит в условиях изменения роли государства в установлении правил и принципов бухгалтерского учета, что требует осмысления новых подходов к его теории и методологии, создания целостной институциональной теории,

отражающей современный учетный процесс. Комплекс проблем, связанных с институциональными особенностями бухгалтерского учета, является новым и недостаточно разработанным направлением в экономической науке. Анализ теоретических проблем бухгалтерского учета показал, что разработка его понятий, принципов, функций и направлений развития в период формирования российской концепции бухгалтерского учета в условиях становления рыночной экономики недостаточны.

За короткий промежуток времени в области бухгалтерского учета и налогообложения было вновь принято или изменено множество формальных правил, законов, указов, постановлений и других нормативных актов в области бухгалтерского учета, аудита и налогообложения. Это значительно затруднило ориентацию в формальных правилах для экономических субъектов и создало благоприятную почву для использования неформальных правил, которые в силу рассмотренных обстоятельств часто носят незаконный характер. Естественно, что изменения в одной сфере обязательно вызывают определенные изменения в другой и реформируя одну сферу, невозможно достичь определенного прогресса без адекватных изменений в других сферах, поскольку существуют тесные взаимозависимости, и потому при рассмотрении проблем бухгалтерского учета особенно важным представляется определение круга наиболее зависимых друг от друга институтов и обеспечение их комплексного реформирования [3].

Российские реформы и эволюционное развитие последних лет подготовили экономику и общество к новому этапу глубоких преобразований. Переход к росту невозможен без полноценных базовых институтов рынка, развитие разнообразных рыночных институтов и их соединений, в числе которых и институт бухгалтерского учета. В развитии законодательной базы бухгалтерского учета за последние годы достигнут несомненный прогресс, чего нельзя сказать о практическом применении законодательных актов, нормы которых далеко не всегда соблюдаются.

Благодаря продолжающемуся развитию, содержание бухгалтерского учета остается открытым, подвергаясь изменениям и дополнениям по мере возникновения новых теоретических моделей. Оно демонстрирует

невозможность однозначной интерпретации концепции бухгалтерского учета в границах ранее определенной структуры учета. В совокупности научных представлений о бухгалтерском учете существуют такие, которые концептуализируют всю общность представлений о нем. Эти основополагающие представления о сущности бухгалтерского учета выступают своеобразным теоретическим фундаментом, на котором основываются разнообразные формы организации бухгалтерского учета.

При исследовании концепций бухгалтерского учета институциональные теории выбраны потому, что именно они позволяют ввести стандартный бухгалтерский учет в более сложный социально-культурный контекст и проанализировать глубинные, содержательные механизмы его развития на перспективу.

Анализ материалов позволил установить, что за последние годы институциональный подход занял заметное место в экономической науке. Им пользуются при изучении различных организационных форм хозяйствования, развития малого предпринимательства и др. явлений. Для определения воздействия институциональных теорий на теорию и практику бухгалтерского учета определены главные понятия и научные проблемы, связанные с этими теориями. Поставленная задача новая для теории и практики бухгалтерского учета, а ее решение возможно только в рамках институционального анализа бухгалтерского учета.

Институциональные теории представляют интерес исключительно как доктрина, способная объяснить современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета с позиции взаимодействия базовых экономических институтов. Это привело к коренной трансформации институциональных основ бухгалтерского учета. В последнее время в бухгалтерском учете закрепились качественные институциональные изменения, которые в ближайшей перспективе могут оказать заметное влияние на условия и эффективность его ведения.

Сравнительный анализ российских и международных стандартов финансовой отчетности определил расхождения между российской системой бухгалтерского учета и МСФО, которые приводят к значительным различиям между финансовой отчетностью, составляемой в России и в западных странах. Установлено, что основные различия между

МСФО и российской системой учета связаны с исторически обусловленной разницей в конечных целях использования финансовой информации. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, используется инвесторами, а также другими экономическими агентами и финансовыми институтами [4].

Среди основных направлений реформы, осуществляемой в Российской Федерации для приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности, следует учитывать необходимость переориентации нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность, в которой должна быть представлена информация, значимая для пользователей. В свою очередь, для усиления коммуникативных возможностей отчетности необходима определенная трансформация методологии бухгалтерского учета.

Однако справедливости ради, следует отметить и значительные негативные процессы, происходящие в развитии учетных процедур, о которых достаточно конкретно было указано в ежегодном послании Президента России Федеральному собранию: «Следует существенно сократить объемы бухгалтерской отчетности... Сделать так, чтобы на составление отчетных форм бухгалтер тратил, по крайней мере, в два-три раза меньше времени» (Москва, 12.12.2013 г.). Ответом на поставленные задачи Президента России должно стать качественное улучшение публичной финансовой отчетности и повышение уровня ее существенности.

Отсутствие радикальных преобразований в учетной сфере предопределило и нынешнюю неопределенность в этой области. Основные проблемы, с которыми столкнулся бухгалтерский учет и требующие неотложных решений, сводятся к низкому уровню формируемой в учете информации, невозможности принятия эффективных управленческих решений на базе показателей действующей отчетности, непрозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все это заметно затрудняет инвестирование капитала, без которого сдерживается развитие экономики.

Ряд проблем остается долгое время нерешенным и, прежде всего, по историческим и концептуальным причинам. Среди этих проблем основной

является решение вопроса о необходимости использования разработанной российской методологии и практики ведения бухгалтерского учета, их соответствие теории бухгалтерского учета.

Поиск направлений решения данной проблемы произведен авторами с учетом того, что бухгалтерский учет является достаточно сложной системой, на которую влияет единство законодательства и развитие всех составляющих рыночной экономики.

Недостаточное внимание к реализации намеченных мероприятий в ходе реформирования учетной системы, дальнейшее промедление с решением поставленных вопросов оказывает отрицательное влияние на состояние бухгалтерского учета и делает нереалистичным его позитивное развитие с учетом международных требований. От своевременности решения задач, стоящих перед российским бухгалтерским учетом, зависит то, насколько быстро станет развиваться в стране материальное производство. Решение этих задач требует проведения активной политики государства при участии государственных и профессиональных организаций, ученых и практиков в реализации изложенных выше подходов к созданию рациональной и надежной системы бухгалтерского учета.

В условиях всеобщей информационной и экономической глобализации происходит трансформация не только форм, но и отдельных концептуальных положений бухгалтерского учета. Эта трансформация происходит путем изменения отдельных учетных практик, корректировки отчетных форм, появления новых объектов учета и изменения нормативной базы. Глобализация привела к тому, что многие аспекты бухгалтерского учета как научной дисциплины и практической деятельности также приобрели международный характер. При этом бухгалтерский учет еще необходимо вывести на новый уровень теории и методологии, используемых при изучении мировой глобальной системы. Новый теоретический и методологический подход дает возможность не только разделять учет на различные его виды: финансовый, управленческий, налоговый учет, стратегический, экологический, социальный, выявлять иерархический уровень того или иного вида на

определенных исторических отрезках времени, но и соединять их в едином методологическом ключе.

По оценкам специалистов, в экономически развитых странах экономические агенты рынка 90 % рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, в то время как на традиционный финансовый учет уходит только оставшаяся часть. В отечественной практике ведения учета это соотношение, к сожалению, выглядит с точностью наоборот [5]. Такому положению, во многом, на наш взгляд, способствует отсутствие официального определения, признания понятий финансового и управленческого учета в законодательных и нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет в Российской Федерации. Так, в Законе «О бухгалтерском учете» дано определение только бухгалтерского учета, согласно которому «бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Между тем, на наш взгляд, потребность в появлении и функционировании обоих видов бухгалтерского учета у нас в стране - это не дань моде, а веление времени. Подтверждением этого может служить появление в последнее время множества учебников, учебных пособий, монографий и статей, посвященных проблемам организации как финансового, так и управленческого учета. Примечательным является тот факт, что курсы «Финансовый учет» и «Управленческий учет» теперь официально рекомендованы новыми учебными стандартами для студентов экономических вузов и факультетов [6]. Кроме того, изучение этих курсов является обязательным при подготовке профессиональных бухгалтеров. Данное обстоятельство должно быть принято при разработке концепции развития учетного процесса в стране. В странах развитой системой управленческого учета экономические агенты рынка на современном этапе внедряют учетно-аналитические кластеры, очерчивающие весь спектр учетных, аналитических, аудиторско-контрольных функций. Базой развития кластерной системы является калькуляционный учет и

калькуляционная концепция развития всего учетного процесса. К данной концепции развития учета страны, которые мы обобщаем словом «западные», пришли вследствие того, что экономические агенты рынка функционируют в условиях ограниченности ресурсов: предметов труда и средств труда.

В соответствии с этим и должен рассматриваться институт бухгалтерского учета с точки зрения методологии. Следование единым правилам ведения учета, развитие калькуляционной бухгалтерии, обоснованное исчисление финансовых результатов и составление отчетности обеспечит достаточную прозрачность отчетных данных, их понимание и однозначную интерпретацию в международном контексте. При этом дескрипторы калькуляционного учета (материалоемкость, фондоемкость, обеспеченность собственными оборотными средствами, производительность труда и рентабельность производства) приобретают связующее значение всех видов учета. Они становятся доминантными критериальными показателями при принятии управленческих решений и оценке инвестиционной привлекательности экономических агентов рынка.

Другой методологический аспект, имеющий непосредственное значение при реформировании учетной системы, заключается в том, что в перспективе обществу предстоит расстаться с полным государственным регулированием бухгалтерского учета и перейти к иным вариантам регулирования.

Таким образом, переход российской экономики к устойчивому росту, а системы бухгалтерского учета к системе, отвечающей новым требованиям, не возможен без существенного углубления осуществляемых институциональных реформ в их взаимосвязи с учетом глобализационных процессов.

Все изменения в бухгалтерском учете происходили и происходят, не затрагивая каких-либо его базовых положений, что связано с определенным консерватизмом теории бухгалтерского учета, во многом определяющей сущность самого учетного процесса, который изначально предусматривал неизменность основных принципов, оценок и подходов.

Таким образом, одна из основных концептуальных проблем, возникших в современном постиндустриальном мире, а именно проблема

трансформации и определения направленности изменений учетного процесса, осталась за пределами собственно теории бухгалтерского учета. Процесс глобализации внес в учетный процесс последних десятилетий совершенно новое качество, создал новые проблемы, породил новые риски. Контекст бухгалтерского учета трансформировался таким образом, что именно эти проблемы и риски определяют необходимость поиска новых теоретических и методологических конструкций, а следовательно, развитие существующих и создание новых современных концепций учета.

Библиографический список

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Приказ МФ РФ от 01.07.2004 г. № 180, Российская газета, 03 августа 2004 г.
3. Бакаев, А. С. Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы теории и практики). М.: Финансы и статистика, 2006. – 233 с.
4. Палий, В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2005. - № 3. - С. 45-49.
5. Цыганков, К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета.- М.: Магистр, 2007. - 462 с.
6. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): монография. М.: Бухгалтерский учет, 2007. - 240 с.

References

1. Konceptija buhgalterskogo ucheta v rynochnoj jekonomike Rossii (odobrena Metodologicheskim sovetom po buhgalterskomu uchetu pri Minfine RF, Prezidentskim sovetom IPB RF 29.12.1997 g.
2. Konceptija razvitija buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossijskoj Federacii na srednesrochnuju perspektivu. Prikaz MF RF ot 01.07.2004 g. № 180, Rossijskaja gazeta, 03 avgusta 2004 g.
3. Bakaev, A. S. Reformirovanie sistemy buhgalterskogo ucheta v Rossii (voprosy teorii i praktiki). M.: Finansy i statistika, 2006. – 233 s.
4. Palij, V. F. Aktual'nye voprosy teorii buhgalterskogo ucheta // Buhgalterskij uchet. 2005. - № 3. - S. 45-49.
5. Cygankov, K. Ju. Oчерki teorii i istorii buhgalterskogo ucheta.- M.: Magistr, 2007. - 462 s.
6. Chajkovskaja, L. A. Sovremennye koncepcii buhgalterskogo ucheta (teorija i metodologija): monografija. M.: Buhgalterskij uchet, 2007. - 240 s.