

МЕТОД, МЕТОДОЛОГИЯ И МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В.И. Стражев
доктор эконом.наук, профессор
Белорусского государственного экономического университета

Бухгалтерский учет может проявлять свою сущность и выполнять полностью и качественно свою роль только при наличии научно-обоснованной теоретико-методологической базы, включающей его объект, предмет, метод, методологию и методики. Первые две основополагающие технологии бухгалтерского учета, его объект и предмет нами были рассмотрены в журнале «Бухгалтерский учет и анализ» № 4 за 2010 год. В настоящем номере излагаются результаты исследования остальных его категорий.

Метод, как широкое понятие в переводе с греческого означает *Способ исследования явлений природы и общества или определяющий подход к их изучению*. В науке и практике это понятие используется в нескольких значениях. Самым общим методом исследования законов развития природы, общества и мышления считается *диалектический метод*, признающий всеобщую связь объектов и явлений, их движение и развитие, источником их развития – закон единства и борьбы противоположностей, а также законы перехода количественных изменений в качественные, отрицание отрицания. Противоположным этому методу считается *метафизика*.

Для изучения специфических свойств или характеристик разных объектов существуют специальные *методы конкретных наук*, в том числе и бухгалтерского учёта.

Применяется также понятие метода и в смысле *конкретного приёма расчета* или какого-либо показателя. Например, метод расчета производительности труда рабочих или в бухгалтерском учете – метод двойной записи на синтетических счетах для отражения изменения стоимости в результате совершения хозяйственной операции.

Исходя из выше изложенного широкое понятие метода и ранее исследованных сущностей объекта и предмета бухгалтерского учета, можно определить **метод бухгалтерского учета** как **способ полного отражения формирования фактической стоимости хозяйственных средств и их источников образования¹, а также ее изменение в результате хозяйственной деятельности в денежном измерителе**. Этот метод требует отражения стоимости всех произведенных затрат материальных, трудовых и денежных ресурсов *без ограничений*. Этот метод реализуется через (или с помощью) *методик бухгалтерского учета*, которые (предварительно) строятся или разрабатываются по специфическим свойственным бухгалтерскому учету *правилам*, называемыми *методологическими принципами* или более кратко *методологией бухгалтерского учета*.

Понятие «методология» трактуется философией также в нескольких значениях. Одно из них, как учение о принципах построения научного познания объектов и явлений, больше подходит к бухгалтерскому учету, экономическому анализу, статистике и другим прикладным наукам.

Методология бухгалтерского учета – это совокупность основных принципов (правил) построения методик бухгалтерского учета, выполнение которых обеспечивает достижение его основной цели.

Фактической экономической информацией, создаваемой бухгалтерским учетом, пользуются многие потребители, как внутренние, так и внешние. Чтобы обеспечить их потребности в этой информации методики бухгалтерского учета должны строиться по следующим основным принципам, учитывающим отечественные научно-практические достижения в этой области, действующее законодательство своей страны и принципиальные положения, содержащиеся в Международных стандартах финансовой отчетности.

К числу таких основополагающих *принципов* построения методик бухгалтерского учета относятся:

- ведение бухгалтерского учета в *денежном измерителе* для отражения формирования фактической величины *стоимости* хозяйственных средств и их источников, их состояния и изменения в результате хозяйственных операций на бухгалтерских счетах;
- *полное отражение фактически* совершившихся хозяйственных операций, вызывающих *изменение стоимости* хозяйственных средств и их источников;
- *балансовое обобщение* результатов бухгалтерского учета.

Кроме этих, в специальной литературе и МСФО рекомендуются еще ряд других принципов ведения бухгалтерского учета. Например, *принцип полноты* бухгалтерского учета, требующий ведения бухгалтерского учета непрерывно с момента организации предприятия, до его ликвидации без пропуска ни одной хозяйственной операции. Принцип *своевременности* требует своевременного отражения в учете и отчетности фактически совершившихся хозяйственных операций. Принцип *приоритета содержания перед формой* ориентирует

¹ В отечественной практической и научной жизнедеятельности выработались более обобщающие емкие и четкие понятия «хозяйственные средства», включающие так называемые рыночные понятия «имущество», «внеоборотные и оборотные активы», «основной и оборотный капитал» и понятие «источники образования хозяйственных средств», включающие понятие «капитал и обязательства», «собственный и заемный капитал» и другие четко не раскрытые механически заимствованные или навязываемые также неоднозначно ясно понимаемые международными стандартами.

отражение в бухгалтерском учете фактических хозяйственных операций прежде всего по их экономическому содержанию, а не по правовой форме. Перечисляются и другие принципы, которые по существу находят отражение в вышеназванных принципах или не определяют методику бухгалтерского учета и сами не зависят от ведения бухгалтерского учета.

Основываясь на основных методологических принципах бухгалтерского учета, метод бухгалтерского учета реализуется через **методику бухгалтерского учета**, которая представляет собой **упорядоченную совокупность логически последовательных этапов (стадий) и приемов (частных методов) в технологии формирования фактической величины стоимости хозяйственных средств и их источников в процессе хозяйственной деятельности** (совершении хозяйственных операций).

Основными стадиями бухгалтерской технологии отражения формирования фактической стоимости хозяйственных средств и их источников являются:

- **бухгалтерская регистрация** фактического, реального состояния и изменения хозяйственного объекта как носителя стоимости, то есть его фиксация путем записывания, или путем разных технических методов запоминания фактически свершившихся хозяйственных операций. Эта стадия в ряде учебников по бухгалтерскому учету называется слишком упрощенно и не совсем реально как «наблюдение»;
- **стоимостное измерение**, то есть измерение фактической величины стоимости в хозяйственных объектах в результате совершения хозяйственных процессов;
- **бухгалтерская технология отражения формирования и изменения фактической стоимости в процессе хозяйственной деятельности**, называемая в тех же учебниках так же неточно словом «регистрация»;
- **бухгалтерское обобщение учетной фактической экономической (стоимостной) информации** путем ее группировки по видам хозяйственных средств и их источников образования на определенную дату в бухгалтерском балансе, а также группировки ее в интересах потребителей в разных формах бухгалтерской отчетности.

Далее рассмотрим **приемы** (или частные специальные методы), используемые на выше перечисленных стадиях методики бухгалтерского учета. В учебной литературе по теории бухгалтерского учета они *называются элементами метода бухгалтерского учета*. Понятие методики бухгалтерского учета (или Положение бухгалтерского учета в нормативных документах) более цельное, структурно выдержанное, и широко используется в диссертационных материалах как весомый результат проведенных научных исследований, по которым присуждается ученая степень кандидата экономических наук.

Первая стадия методики бухгалтерского учета – бухгалтерская регистрация осуществляется такими приемами, как **документация и инвентаризация**.

Все хозяйственные операции, вызывающие изменение стоимости хозяйственных средств (имущества) и их источников (или капитала) обязательно документируются, т.е. оформляются документом, свидетельствующим в письменной форме на бумаге или в иной форме на других носителях информации о факте совершенной хозяйственной операции. Эту стадию или этап методики бухгалтерского учета называют *первичным учетом*.

Однако в документах могут быть допущены ошибки, неточности или преднамеренные искажения реальных фактов, может быть усушка, утруска и другие потери, вызванные естественной убылью, растратами, хищениями и стихийными бедствиями, а также могут быть потери и самих документов. Поэтому вторым приемом отражения реального факта происшедших изменений в составе хозяйственных средств и их источников, является *инвентаризация* как способ проверки фактического их состояния и соответствия этого фактического наличия данным бухгалтерского учета.

Вторая стадия методики бухгалтерского учета – стоимостное измерение хозяйственного объекта осуществляется с помощью таких приемов, как *денежная оценка* и *калькулирование* себестоимости в хозяйственных объектах.

Необходимость использования этих приемов вызывается тем, что *стоимость* непосредственно не проявляется в хозяйственных операциях. Как правило, в первичных документах отражается хозяйственная операция в натуральных или трудовых измерителях для количественного выражения результатов натуральных процессов в хозяйственной деятельности по созданию конкретных продуктов труда (изделий, работ, услуг), но в этих конкретных видах продукции, в том числе и в движении конкретных материальных и трудовых ресурсов по созданию этой продукции содержатся и затраты абстрактного живого и овеществленного труда, т.е. *стоимость*. Вот для ее отражения используется *цена* как *денежное выражение стоимости*, содержащейся в натуральной единице продукта труда. Умножением цены на количество натуральных единиц приобретенных материалов или продукции определяется величина их стоимости в результате данной хозяйственной операции. Аналогично определяется стоимость и в других хозяйственных объектах, например в использовании трудовых ресурсов путем умножения часовой тарифной ставки в денежном выражении на количество отработанного времени в часах.

Цена готового продукта труда выражает *всю его стоимость*, как непосредственные затраты стоимости материальных, трудовых и денежных ресурсов (то есть фактическую себестоимость этой продукции), так и до-

бавленную стоимость (то есть прибыль). В рыночных условиях цена как денежное выражение общественно необходимых затрат труда под влиянием разных факторов изменяется. Она может оказаться и выше и ниже индивидуальных затрат труда в денежном выражении, то есть фактической себестоимости продукции конкретного производителя. Чтобы видеть эти отклонения (прибыль или убыток) по конкретным видам продукции используется прием или частный метод калькулирования для определения (или вычисления) фактической себестоимости натуральной единицы произведенной продукции (изделий, работ, услуг).

Наряду с этим метод калькулирования используется и для определения стоимости единицы заготовленного сырья и материалов, в общественном питании для установления первоначальной цены приготовленных блюд питания, включающей как фактическую себестоимость, так и определенную прибыль.

Через денежную оценку и калькулирование себестоимости в бухгалтерском учете выражается его объект, то есть стоимость хозяйственных средств и их источников, а также прибыль или убыток, например в белорусских рублях.

Третья стадия бухгалтерского учета, обеспечивающая бухгалтерскую технологию отражения формирования и движения стоимости, реализуется с помощью таких приемов, как система счетов бухгалтерского учета и метод двойной записи.

Для отражения состояния и изменения стоимости хозяйственных средств и их источников, а также для выявления результатов экономических процессов в бухгалтерском учете применяются специальные *бухгалтерские счета*. Они представляют собой вид таблицы, одна часть которой (или сторона) отражает остаток (сальдо) и увеличение стоимости хозяйственных средств и их источников, а другая – наоборот, их уменьшение. Условно эти части, или стороны, таблицы названы: левая – Дебетом, а правая – Кредитом. Как эти счета называются, как на них производятся записи хозяйственных операций, а также другие, связанные с ними вопросы, в том числе и двойная запись, детально рассматриваются в учебнике по Теории бухгалтерского учета. Здесь же кратко раскроем *сущность двойной записи хозяйственной операции* и форму ее проявления.

Стоимость хозяйственных средств и их источников после осуществления хозяйственной операции изменяется. *Эти изменения стоимости носят устойчивый характер, выражая экономическую закономерность на микроуровне типа устойчивых причинно-следственных связей*. Например, совершена хозяйственная операция: получение в кассу определенной суммы денег с расчетного счета в банке. Происходят одновременно два их изменения: увеличивается сумма денег в кассе, как следствие, и уменьшается сумма денег на расчетном счете, как причина, на одну и ту же величину. Или осуществлена другая хозяйственная операция: от поставщика получены еще неоплаченные материалы. Она вызовет одновременно и следствие – увеличение стоимости материалов, и причину – увеличение задолженности поставщику как источника этих материалов тоже на одинаковую величину стоимости.

Двойная запись осуществляется с помощью *бухгалтерской проводки*, указывающей в дебет и кредит каких счетов следует записать одну и ту же сумму.

Четвертая стадия методики бухгалтерского учета – бухгалтерское обобщение. Оно осуществляется с помощью таких приемов, как бухгалтерский баланс, его расшифровки в приложении к балансу и самостоятельных отчетов о прибылях и убытках, движении (изменении) отдельных активов и пассивов. Сущность бухгалтерского обобщения экономической информации (например, в балансе) вытекает, во-первых, из двойного выражения одной и той же стоимости хозяйственных средств по их видам и их источникам и, во-вторых, из метода двойной записи стоимости всех хозяйственных операций в одной и той же сумме по дебету одних счетов и кредиту других счетов.

Рассмотрение теорико-методологической базы бухгалтерского учета, как практической функции экономического управления, позволяет дать ему следующие определения.

Бухгалтерский учет – это система формирования информации о фактических результатах стоимостных (экономических) процессов в хозяйственной деятельности и о фактическом наличии и изменении стоимости хозяйственных средств и их источников путем непрерывного документального их отражения на взаимосвязанных счетах в денежном измерителе.

В учебниках по Теории бухгалтерского учёта авторы дают следующие определения бухгалтерского учета.

Шульман С.И.: «Бухгалтерский учет – это научно обоснованная система сплошного, непрерывного и документального наблюдения, измерения и отражения в денежном измерителе деятельности предприятия, организации, учреждения и их объединений» [1, с. 14]

Белый И.Н.: «Бухгалтерский учет представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества предприятий (учреждений) методом двойной записи средств и источников в их денежном выражении» [2, с. 10].

Папковская П.Я.: «Таким образом, бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного, непрерывного взаимосвязанного документального отражения информации о деятельности организаций, ее обработки, обобщения и представления соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений» [3, с. 11]

Панков Д.А.: «Бухгалтерский учет – это особая информационная система, которая при помощи комплекса специальных методов придает (формирует, определяет, устанавливает) справедливую (фактическую) стоимость активов, обязательств, капиталов на определенную дату и доходов, расходов и финансовых результатов за определенный отчетный период» [4, с. 136].

Соколов Я.В.: «Бухгалтерский учет (счетоводство) – это практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни» [5с. 15].

Бабаев Ю.А.: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменении, выражающихся в сплошном, непрерывном документальном отражении всех хозяйственных операций». [6, с.8].

Примерно аналогичные определения бухгалтерского учета содержатся и в других учебниках по Теории бухгалтерского учета. Авторы, в основном верно, выражают содержание бухгалтерского учета, без акцентирования главного внимания на отражение **фактической величины стоимости** хозяйственных средств и их источников в статике и динамике (кроме Д.А.Панкова). В определении бухгалтерского учета, данным Я.В. Соколовым, присутствует еще *анализ*, который имеет самостоятельное и равноправное с *учетом* значение.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Теория бухгалтерского учета: учебник / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.: под общ. ред. Б.И. Гаврилова, Мн.: Выш. шк. 1979.
2. Теория бухгалтерского учета: учебник / И.Н. Белый, П.Я. Папковская, А.П. Михалкевич. – Мн.: ООО «Мисанта», 1998.
3. Папковская П.Я. Теория бухгалтерского учета: учеб. 5 изд. Мн.: «Информпресс», 2009.
4. Панков Д.А. Теория и методика бухгалтерского учета. Мн.: «Профит», 1995.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
6. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: ТК Велби. Изд. Проспект. 2008.

ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ – ФИНАНСОВЫЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ АСПЕКТ НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ

В. И. Юрчик, БрГТУ, старший преподаватель

В данной статье рассматривается порядок определения добавленной стоимости предприятия на основе структуры системы национальных счетов. Произведена сравнительная характеристика показателей системы национальных счетов и финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Представлена методика отражения добавленной стоимости на счетах бухгалтерского учета.

In given article the order of definition of the added cost of the enterprise on the basis of structure of system of national accounts is considered. The comparative characteristic of indicators of system of national accounts and financial and economic activity of the enterprise is made. The technique of reflection of the added cost on accounting accounts is presented.

Постановка проблемы. Развитие государства оценивается на основе уровня развития экономики в целом. Произвести оценку экономической составляющей государства, возможно при помощи системы национальных счетов, которая впервые начала применяться в Великобритании в 1946 г. Система национальных счетов (СНС) – это система взаимосвязанных показателей и классификаций, применяемая для описания и анализа макроэкономических процессов в странах с рыночной экономикой, выраженная комплексом таблиц, имеющих форму бухгалтерских счетов, в которых отражаются процессы производства, распределения и конечного использования общественного продукта и национального дохода [1].

Национальное счетоводство выполняет для экономики в целом те же функции, что бухгалтерский учет для конкретного предприятия. Различные показатели, которые входят в СНС позволяют измерять объем производства в конкретный момент времени и раскрывать факторы, непосредственно определяющие функционирование экономики. Информация, которую дают счета валового внутреннего продукта и национального дохода, служит основой для формирования и проведения в жизнь государственной политики, направленной на улучшение функционирования экономики. Система национальных счетов – статистическая система, представляющая собой формализацию теоретической концепции национального счетоводства и состоящая из логически последовательной