СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПОСТИНДУСТРИАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКЕ

Н.А. Лесневская, канд. эконом. наук, доцент, БГЭУ

Введение. Совершенствование методологии бухгалтерского учета обусловлено изменениями в экономике и ее организационной структуре, формированием широкого спектра правовых отношений, новым пониманием объекта и предмета науки о бухгалтерском учете. Современные условия требуют разработки более совершенной системы приемов и способов в теории бухгалтерского учета, с применением которых обобщаются данные отчетности, предназначенной широкому кругу пользователей и составляемой в соответствии с их правилами и стандартами.

Как отмечают украинские ученые, методология является системой знаний, которая определяет пути повышения эффективности бухгалтерского учета, изучает механизм приумножения научных знаний [9, с. 141]. Составной частью методологии науки выступают элементы ее метода. В специальной литературе все чаще отмечается, что совокупность приемов и способов, составляющих технику учета, может образоваться только после того, как будет сформулирована цель, для достижения которой они предназначены. В итоге методы не могут появиться раньше обозначенных целей [21, с. 315]. Каждая группа пользователей устанавливает свои приоритеты и требования в процессе формирования информации. Поэтому многообразие целей предполагает и многообразие применяемых методов.

Совершенствование метода бухгалтерского учета и его методологии предопределили в специальной литературе широкую дискуссию по данной проблеме. В обсуждении наиболее острых проблем участвуют ведущие белорусские и зарубежные ученые, которые выражают собственную точку зрения на выбор направлений развития методологии бухгалтерского учета в изменяющихся экономических условиях.

Основная часть. Формирование новых научных направлений определяется двумя факторами: целями и задачами, стоящими перед бухгалтерским учетом и возможностями их решения с использованием имеющейся методологической, технической и технологической базы. Однако ведущие ученые отмечают, что современная теория, сосредотачиваясь на технике бухгалтерского учета, практически не уделяет внимания развитию его методологии. В рыночных условиях хозяйствования исследования должны быть направлены на изменение устоявшегося подхода к определению метода бухгалтерской науки, на пересмотр сущности составляющих его элементов.

В последние годы развитие экономических знаний ведется на стыке различных наук, что оказывает влияние на формирование методологии в каждой области научных знаний и приводит к появлению новых научных направлений в исследованиях. Г.В. Савицкая отмечает, что в настоящее время очень трудно обосновать приемы и способы, присущие исключительно какой-либо одной науке, поскольку наблюдается взаимопроникновение научного инструментария в различных сферах исследования [16, с. 58].

В общепринятом понимании методология представляет собой принципы построения методов научного исследования для достижения поставленных целей. Методология экономической науки – это область знаний о методах изучения процессов хозяйственной жизни. Наиболее общие трактовки определяют методологию как учение о научном методе вообще или о методах отдельных наук [12, с. 447], учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности, о принципах построения, формах и способах научного познания [2, с. 580]. В отдельных дефинициях акцент поставлен на таких существенных ее особенностях, как стойкая сопротивляемость происходящим изменениям [7, с. 107]. В научном сообществе термин «методология» также часто используется для указания на комплекс проблем, анализируемых экономическими школами, использующими различные методы исследования [15, с. 315].

С точки зрения гносеологии методология означает совокупность исследовательских процедур, техники и методов, включая приемы сбора и обработки данных [13, с. 37]. В данном контексте наблюдение, измерение, обобщение являются общенаучными методами познания. При этом наблюдение рассматривается как целенаправленное, организованное и осмысленное восприятие внешнего мира в естественных условиях его существования с целью получения первичной информации в форме эмпирических фактов [13, с. 367]; измерение как процесс определения численного значения некоторой величины посредством соответствующей единицы измерения [19, с. 37] либо как эмпирическая процедура (операция) сравнения какого-либо хозяйственного объекта или его параметров с определенным эталоном, а итоговый результат имеет выражение в определенной шкале [13, с. 388]; обобщение как логический процесс перехода от общего к единичному, от менее общего значения – к более общему [13, с. 369].

В методологии бухгалтерского учета наблюдение, измерение и обобщение имеют иную трактовку. Например, Н.М. Малюга определяет методологию бухгалтерского учета как систему знаний об основах и структуре бухгалтерской теории, о подходах к наблюдению и регистрации экономических явлений и процессов, обобщению

информации о них, о способах получения знаний, которые истинно отражают постоянно изменяющуюся в условиях развития общества действительность [9, с. 141]. В этой трактовке автор связывает значение методологии бухгалтерского учета с разработкой подходов к определению методов познания, которые по своей природе объективны. Именно эта характерная черта методологии научного познания обеспечивает достоверность полученных результатов. В других дефинициях наблюдение, измерение и обобщение также трактуются как этапы в процессе сбора, накопления и обобщения информации, имеют прикладное практическое применение, и для каждого из них разработаны специальные приемы и способы, позволяющие сформировать учетно-аналитическую информацию.

Необходимость разрешения данного противоречия предполагает пересмотр критерия, согласно которому целесообразно систематизировать элементы метода и трактовать их сущность в теории бухгалтерского учета.

В широком понимании метод – это прием, способ или образ действия [2, с. 567]. В словаре С.И. Ожегова метод определяется как «способ теоретического исследования или практического осуществления чего-нибудь» [12, с. 446]. Кроме того, метод науки – это свойственный ей способ проникновения в содержание своего предмета [1, с. 130].

Другие дефиниции научного метода позволяют рассматривать его как совокупность устойчивых правил, предназначенных для достижения какой-либо цели [13, с. 36], последовательность действий и операций, составляющих «технику метода» [7, с. 105]. Особенностью научного метода является получение независимо от субъекта познания объективной истины, которая основана на проверяемых фактах и должна быть доказана опытом и экспериментом, а главной формой ее существования выступает научная теория [13, с. 367]. Следовательно, сущность метода бухгалтерского учета раскрывается на основании рассмотренных дефиниций и базируется на методологии научных исследований.

Современные исследования концептуальных основ методологии бухгалтерского учета базируются на богатом теоретическом наследии советской бухгалтерской школы и достижениях зарубежных ученых. Наиболее значимые результаты содержатся в работах А.С. Бакаева, Ф.Ф. Бутынца, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, В.Р.Захарьина, В.В. Ковалева, И.П. Комиссаровой, М.И. Кутера, Н.М. Малюги, М.Ю. Медведева, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина, К.Ю. Цыганкова, Л.З. Шнейдмана и других авторов. Среди белорусских ученых наиболее значимые научные исследования проведены Д.А. Панковым, П.Я. Папковской, М.А. Снитко, В.И. Стражевым, А.П. Шевлюковым и др.

История бухгалтерского учета дает основание полагать, что научные споры о составе и взаимосвязи элементов метода бухгалтерского учета становятся наиболее острыми в период экономических реформ. Начало дискуссии о составе элементов метода, образующих его систему, положено в первой половине XX в. представителями научных школ Н.А. Кипарисова и Н.А. Леонтьева, которые предлагали использовать различное сочетание приемов и способов для формирования информации о фактах хозяйственной жизни. Н.А. Кипарисов выделял три элемента метода: баланс, счета и двойную запись. Однако окончательное понимание метода бухгалтерского учета сформировалось на основе научных идей Н.А. Леонтьева, когда восемь элементов метода, систематизированные по этапам учетного процесса, были предложены научному сообществу В.Г. Макаровым. Как считает Я.В. Соколов, это авторское оригинальное решение составило основу теории бухгалтерского учета [17, с. 56–59].

Однако в настоящее время такая консервация элементов метода, по мнению В.Ф. Паляя, не оправданна из-за существенной трансформации экономических отношений [14, с. 17]. Эту точку зрения разделяет М.Ю. Медведев, утверждая, что отдельные учетные приемы могут быть приемлемы для определенного периода развития науки, но не являются окончательно присущим ей методом [10, с. 33].

Соглашаясь с данными авторами, следует отметить, что действующая методология бухгалтерского учета разработана в условиях монополии государственной собственности и ограниченного круга потребителей учетной информации, она определялась целями и задачами административно-командной системы управления. Поэтому в составе актуальных проблем теории бухгалтерского учета, по нашему мнению, находится разработка новых подходов к обоснованию системы элементов, образующих его метод.

Сегодня ведущие ученые предлагают пересмотреть содержание и особенности применения всех элементов метода бухгалтерского учета, обосновать возможность использования дополнительных приемов и способов, соответствующих новым требованиям к бухгалтерской информации. Наиболее острым вопросом дискуссии является определение состава элементов метода, сущности и их значения. По мнению Я.В. Соколова имеющие место споры носят «слишком схоластический характер», а многие участники дискуссии рассматривают «не сам метод, а бухгалтерские категории» [17, с. 56]. Но, несмотря на большое разнообразие мнений, авторы единодушны в одном: перечень элементов метода бухгалтерского учета возник вокруг двойной записи и сохранился в теории бухгалтерского учета до наших дней.

Используя опыт переходного периода, и учитывая изменения, происходящие в экономике, многие авторы пересматривают свои взгляды на понимание метода бухгалтерского учета и определение сущности его элементов. Я.В. Соколов выделяет три составных элемента метода бухгалтерского учета: колляцию, инвентаризацию и консолидацию, которые кардинально меняют его сущность в рыночной экономике по сравнению с условиями административно-командной системы хозяйствования [17, с. 56–59]. М.И. Кутер [6, с. 100] и М.Ю. Медведев [10,

с. 33] рассматривают семь элементов метода бухгалтерского учета, настаивая на том, что калькулирование является разновидностью стоимостной оценки. По нашему мнению, количество элементов метода не может быть ограничено. Многообразие интересов, целей и задач пользователей предполагает появление новых приемов и способов достижения искомых результатов.

Продолжающаяся дискуссия о количественном составе и сущности элементов метода позволяет отметить, что данная проблема актуальна в современной бухгалтерской науке. Однако до настоящего времени учеными не найдены ее рациональные и эффективные решения, поскольку большинство авторов аргументируют свои предложения без использования единого системообразующего критерия, определяющего новый подход к формированию системы элементов метода.

Совершенствование методологии, по нашему мнению, может основываться на сложившейся в фундаментальной науке классификации методов научного познания. Следовательно, вся система элементов будет включать общенаучные и специальные методы, позволяющие исследовать предмет науки.

Общенаучные методы (гносеологические и эмпирические) методы познания объективной реальности обеспечивают развитие и совершенствование теории бухгалтерской науки. Специальные методы составляют технику бухгалтерского учета, понимаемую как совокупность средств и приемов, с помощью которых осуществляется учетный процесс [2, с. 1247]. На практике она позволяет реализовать процедуры учетного цикла и получить количественные и качественные характеристики бухгалтерской информации. В работах В.Ф. Палия подчеркивается, что счетоводство и счетоведение не могут иметь различные предмет и методы исследования [14, с. 17]. Специальные приемы и способы выполняют методическую и техническую функцию, способствуют достижению целей и задач различных пользователей. Применение устойчивой системы элементов метода обеспечивает достоверность результатов исследования.

Наиболее важными общенаучными методами, развивающими теорию бухгалтерского учета, являются анализ, моделирование и синтез. С их помощью можно аргументировать целесообразность использования различных элементов метода, обосновать состав специальных приемов и способов. Поэтому взаимосвязь общенаучных и специальных методов определяет методологическое единство бухгалтерского учета, наличие которого обеспечивает целостность науки.

Методология бухгалтерского учета должна выработать новые способы и подходы к устранению проблем теории и практики, которые невозможно решить традиционными методами, поскольку появляются новые элементы в содержании предмета бухгалтерской науки, для идентификации, классификации, оценки и обобщения информации о которых недостаточно сложившейся совокупности элементов метода. Следовательно, необходимо обоснование новых методологических принципов, применение которых позволит не только усовершенствовать практику бухгалтерского учета, но и послужит развитию его теории.

В настоящее время группировка элементов метода осуществляется в теории бухгалтерского учета по этапам учетного процесса, что логично и приемлемо только при ручном способе обработки информации. Внедрение автоматизированной формы учета позволяет совместить во времени различные этапы учетного процесса, а наличие корпоративных структур и субъектов, осуществляющих совместную деятельность, требует использования дополнительных приемов обобщения отчетных данных. Поэтому в современных условиях необходимо пересмотреть целесообразность группировки элементов метода бухгалтерского учета по этапам учетного процесса. Построение новой системы элементов метода бухгалтерского учета требует использование иного классификационного признака, в качестве которого могут рассматриваться процедуры учетного цикла. Это приведет к изменению состава и последовательности применения элементов метода в их единой системе. Группировка элементов метода бухгалтерского учета, соответствующая процедурам учетного цикла, представлена в таблице 1.

Проведенное исследование позволяет отметить, что все элементы метода, представленные в табл. 1, сформировались в различные исторические периоды, однако их совокупность обеспечивает теоретическое и методологическое единство бухгалтерского учета. Состав приемов и способов в каждой бухгалтерской процедуре позволяет реализовать наблюдение, измерение и обобщение фактов хозяйственной жизни в процессе познания объективной реальности.

Предложенное обобщение элементов метода бухгалтерского учета вытекает из самой сущности учетного цикла. Согласно наиболее общей трактовке цикл представляет собой совокупность явлений и процессов, составляющую кругооборот в течение известного промежутка времени [12, с. 1146]. Понятие учетного цикла было введено в бухгалтерский учет К. Нариваевым в связи с созданием технологии обработки учетных данных. Как следует из авторского определения, учетный цикл состоит из ряда последовательных процедур, включающих измерение и сбор учетной информации, ее классификацию и запись на материальные носители, обработку и получение сводных данных до момента составления баланса.

Рост объема информации, развитие новых технологий ее обработки, усложнение форм организации хозяйственной деятельности повлияли на состав учетных процедур. В современном понимании учетный цикл – это последовательный процесс бухгалтерского учета в целом за отчетный период, включая заполнение бухгалтерских

Группировка элементов метода бухгалтерского учета по процедурам учетного цикла

	Учетная процедура	Содержание учетной процедуры	Элементы метода бухгалтерского учета	
Учетный цикл	Анализ фактов хозяйственной жизни	Определяются время, сущность и стоимостное выражение совершенных фактов хозяйственной жизни	Документирование, калькулирование	Технические приемы и способы
	Классификация и регистрация фактов хозяйственной жизни	Идентификация элементов бухгалтерского учета и отражение их в системе счетов различного уровня детализации с использованием хронологической и систематической записей	Двойная запись, система счетов	
	Текущая группировка и контроль фактов хозяйственной жизни	Контроль записи фактов хозяйственной жизни в системе счетов с использованием постулатов, обеспечивающих согласование учетных данных	Колляция	
	Итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни	Проверка соответствия фактических показателей данным бухгалтерского учета; составление пробного баланса, функцию которого выполняет сводная оборотная ведомость по синтетическим счетам	Инвентаризация, балансовое обобщение	
	Формирование показателей внешней и внутренней отчетности	Формирование финансового результата; определение стоимости активов и пассивов по правилам, установленным различными пользователями; составление консолидированной и сводной отчетности	Оценка, трансформация, консолидация	
Анализ системы бухгалтерского учета	Разработка учетной политики в целях финансового, налогового и управленческого учета; проектирование форм внутренней (сегментной) отчетности, документооборота; построение системы сбора информации в натуральных и условно-натуральных единицах измерения, применяемых при анализе хозяйственной деятельности, составление пояснительной записки	Анализ бухгалтерских процедур, моделирование, синтез бухгалтерских процедур		

Источник: собственная разработка.

регистров, ведение бухгалтерских записей, подготовку пробного баланса и составление отчетности, который возобновляется в следующем отчетном периоде [2, с. 1396].

В работах современных ученых все чаще встречается описание цикла в системе бухгалтерского учета и предлагается различная группировка составляющих его процедур. Наиболее часто критериями группировки являются технологические этапы подготовки и обобщения информации либо правила, принятые группой пользователей. Наиболее информационно емким является определение, согласно которому под учетным циклом допустимо понимать установленную последовательность формирования первичной, обобщенной и отчетной информации в рамках единой системы бухгалтерского учета [3, с. 296]. Учетный цикл иногда отождествляют с бухгалтерской процедурой, которая начинается с исходного баланса и заканчивается заключительным балансом [8, с. 73], однако нельзя не согласиться с такими учеными как Ф.Ф. Бутынец, Д.А. Панков, Я.В. Соколов считающими, что понятие цикла несколько шире. Рассматривая порядок накопления информации, авторы выделяют этапы учетного цикла, которые определяют последовательность учетных процедур. В специальной литературе к этапам учетного цикла предлагается относить первичное наблюдение, документальное оформление, текущую группировку фактов хозяйственной жизни, их итоговое обобщение и анализ деятельности [3, с. 297].

По нашему мнению, учетный цикл составляет последовательность учетных процедур, представленная в табл. 1. Внутри учетного цикла все элементы метода можно разделить на две группы: технические приемы, применяемые до составления пробного баланса, а также методические приемы и способы, используемые для составления отчетности и совершенствования системы бухгалтерского учета.

Технические приемы позволяют реализовать такие бухгалтерские процедуры, как анализ фактов хозяйственной жизни, их классификация и регистрация, текущая группировка и итоговое обобщение. Они обе-

спечивают контроль правильности и полноты записей при текущем и итоговом обобщении, что определено постулатами бухгалтерского учета.

Методические приемы и способы подключаются после подготовки пробного баланса и позволяют составить отчетность по правилам и стандартам различных пользователей на основании единого информационного массива, сформированного с использованием техники бухгалтерского учета. Они оказывают непосредственное влияние на методику исчисления и величину финансового результата в подсистемах финансового, управленческого и налогового учета.

В системе бухгалтерского учета каждая учетная процедура выполняется последовательно внутри замкнутого учетного цикла. Начинается он с **анализа фактов хозяйственной жизни**. Эта процедура предусматривает такие приемы как документирование и калькулирование, позволяющие установить время, экономическую и юридическую сущность фактов хозяйственной жизни, а также применяемые измерители.

Документирование подтверждает достоверность фактов хозяйственной жизни, является доказательством их осуществления и используется для описания каждого элемента структуры, движения и изменения капитала. Документы могут различаться по форме, содержанию, технике составления и способу передачи, но их значение при этом не изменяется. В первичных документах заключена информация экономического и правового характера, однако для оценки влияния фактов хозяйственной жизни на финансовое состояние организации их юридическое и экономическое содержание имеет равное значение.

Документирование позволяет зафиксировать наиболее важные особенности, обеспечивающие достоверность классификации и идентификации фактов хозяйственной жизни, требующих общей стоимостной оценки активов на момент их признания в бухгалтерском учете. С этой целью используется **калькулирование**. Однако включение данного элемента в систему методов бухгалтерского учета вызывает самые острые дискуссии. Например, М.И. Кутер рассматривает калькулирование как разновидность стоимостной оценки [6, с. 100], а Я.В. Соколов – как хозяйственную операцию, подтверждаемую документально. Это дает автору основание интерпретировать калькулирование как часть предмета бухгалтерского учета [17, с. 56–59]. Многообразие мнений объясняется тем, что оценка и калькулирование используются как элементы метода в различных процедурах учетного цикла и имеют различное целевое назначение, а их применение приводит к несоизмеримым результатам.

В предлагаемой нами системе элементов метода калькулирование является техническим приемом определения исторической стоимости активов, признаваемых в бухгалтерском учете на дату совершения хозяйственной операции. Этот вид оценки используется в текущем бухгалтерском учете хозяйственных процессов и позволяет исчислить фактическую себестоимость внеоборотных активов, запасов, производственную и полную себестоимость продукции и услуг, цену их реализации. Элементы калькулирования присутствуют при составлении смет расходов и доходов в процессе распределения и социального обеспечения.

При формировании показателей отчетности может применяться такой методический прием как оценка. Правила и способ оценки определяются потребителем информации и зависят от рыночной ситуации, вследствие чего результаты процедуры бухгалтерского обобщения, представленные в сводной оборотной ведомости по счетам бухгалтерского учета, могут быть отражены в многочисленных вариантах отчетности, адресованной различным пользователям.

В процедуре классификации и регистрации фактов хозяйственной жизни используются такие элементы метода, как **система счетов** и **двойная запись**.

Система счетов бухгалтерского учета базируется на анализе и классификации элементов бухгалтерского учета. Количество счетов не может быть конечным, их группировка по экономическому содержанию находится в непрерывном развитии и движении, поскольку постоянно возникает необходимость в отражении новых объектов и явлений. Введение в систему бухгалтерского учета дополнительных счетов обусловлено информационными потребностями, целями управления либо разработкой и совершенствованием национальных стандартов учета и отчетности. Как отмечает В.Ф. Палий, счета должны покрывать все элементы предмета бухгалтерского учета, вытекающие из специфики деятельности и структуры оборота капитала хозяйствующего субъекта [14, с. 29].

В теории бухгалтерского учета имеют место многочисленные группировки счетов, основное назначение которых состоит в полном и подробном представлении элементов капитала, их структуры и динамики, отражении изменений оценочных характеристик и трансформации показателей между различными подсистемами в единой системе учета. В итоге бухгалтерские счета выступают как основной инструмент формирования объективной информации, обладающей количественными и качественными характеристиками.

Двойная запись является системообразующим элементом метода, с использованием которого выстраивается единая совокупность специальных приемов и способов бухгалтерского учета. В.Ф. Палий считает двойную запись на счетах основополагающим методом бухгалтерского учета, вокруг которого формируются остальные элементы [14, с. 20].

Включившись в дискуссию о составе, сущности и значимости каждого элемента метода бухгалтерской науки, Я.В. Соколов настаивает, что, «применяя двойную запись, мы автоматически получаем и баланс, и его эле-

менты – счета» [17, с. 56–59]. Из этого утверждения, ученый делает вывод, что в теории имеет место не три элемента метода, а один. Однако его оппоненты приводят свои возражения, почему счета могут быть следствием двойной записи, аргументируя тем, что хронологическая и систематическая запись применялась еще до появления диграфического учета.

Двойная запись в системе бухгалтерского учета отражает процесс кругооборота капитала, обеспечивая взаимосвязь между составляющими его элементами. Сочетание различных элементов метода бухгалтерского учета при основополагающем значении двойной записи позволяет моделировать все новые методики, применяемые для отражения хозяйственных процессов в составе кругооборота капитала с учетом целей и задач пользователей.

Процедура классификации и регистрации фактов хозяйственной жизни, тесно связана с текущей группировкой и контролем полноты, своевременности и правильности записей в регистры бухгалтерского учета, которые обеспечиваются **коллацией**. Данный элемент метода можно определить как сличение, сверку счетов, выявление адекватности информации [2, с. 443]. Я.В. Соколов называет ее «методом четырех постулатов» и утверждает, что «если в практическом учете нет коллации, то, в сущности, нет и учета» [17, с. 56–59]. Колляция является результатом использования в учете бухгалтерских постулатов, которые трактуются как исходные положения какой-либо научной теории, принимаемые без доказательства, и из которых выводятся последующие предположения данной теории согласно принятым правилам [13, с. 349].

В бухгалтерском учете постулаты представлены уравнениями, отражающими устойчивые взаимосвязи в системе счетов различного уровня. Их формулировка означает аксиоматическое декларирование в наиболее общем виде условий, в которых функционирует система бухгалтерского учета, и очевидность которых не может быть подвергнута сомнению [5, с. 670]. Следовательно, этот элемент метода определяет технику учета и контроля достоверности, полноты и правильности записей фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета, обусловленных двойной записью.

Процедура итогового обобщения фактов хозяйственной жизни начинается с **инвентаризации**, обеспечивающей достоверность бухгалтерских данных, подлежащих балансовому обобщению. Сложившаяся процедура бухгалтерского учета, отмечает Я.В. Соколов, предполагает колляцию данных и их самоконтроль, осуществляемый по данным первичных документов, однако это не всегда показывает реальное состояние дел [17, с. 56–59]. Поэтому инвентаризация традиционно рассматривается как метод подтверждения достоверности показателей отчетности.

С развитием рыночных отношений в бухгалтерском учете изменилось понимание сущности и назначения инвентаризации. Если в социалистической экономической системе она использовалась как метод контроля сохранности государственной собственности, то в рыночных условиях основным ее назначением является подтверждение достоверности отчетных показателей, подлежащих **балансовому обобщению**.

В современной теории бухгалтерского учета баланс рассматривают как метод обобщения данных, сформированных в системе счетов, и как форму отчетности. Балансовое обобщение позволяет осуществлять итоговый контроль применения технических приемов: бухгалтерских счетов, двойной записи и коллации. С его использованием составляется пробный баланс, который в соответствии с национальными учетными традициями трактуется как сводная оборотная ведомость по синтетическим счетам. Постоянные и временные счета, включенные в сводную оборотную ведомость, также отражают сбалансированное состояние активов и пассивов, доходов и расходов хозяйствующего субъекта.

Как форма отчетности баланс фиксирует состояние изучаемых объектов с использованием вариативных признаков и субъективных оценок. Этим во многом объясняется видовое многообразие балансов, формы которых разрабатываются в интересах различных пользователей, а представленные в них показатели могут быть как бухгалтерского, так и небухгалтерского происхождения. Следовательно, как форма отчетности баланс не может являться элементом метода бухгалтерского учета, поскольку метод всегда объективен, а форма и содержание бухгалтерского баланса – субъективны.

Таким образом, рассмотренные приемы и способы позволяют формировать и контролировать показатели в результате накопления (суммирования) данных об однородных элементах капитала, составляющих предмет бухгалтерского учета. Применение документирования, калькулирования, счетов, двойной записи, коллации, инвентаризации и балансового обобщения обеспечивает объективность и достоверность информации, а их общая совокупность составляет технический инструментальный бухгалтерского учета, использование которого дает возможность определять количественные характеристики учетно-аналитической информации. По своей природе элементы метода бухгалтерского учета абстрактны и объективны, поэтому следует согласиться с В.Ф. Палием, что они помогают создать объективную количественную модель предмета бухгалтерского учета, которая может искажаться субъективным фактором при наполнении их фактическими информационными особенностями [17, с. 28].

Оценка качественных характеристик информации осуществляется в результате сопоставления показателей с правилами и стандартами их формирования, установленными заинтересованными лицами. Отклонение от принятых стандартов, позволяет говорить об искажении показателей бухгалтерской отчетности. Само понятие

«качество» неоднозначно, поскольку различные пользователи исходят из субъективных критериев его оценки. Качественные характеристики информации обеспечиваются применением методических приемов и способов, к которым относятся элементы метода, используемые при формировании показателей внешней и внутренней отчетности, а также в процедуре анализа системы бухгалтерского учета.

Процедура **формирования показателей внутренней и внешней отчетности** обеспечивает информационные интересы различных пользователей с учетом их целей и в соответствии с установленными правилами и стандартами. Надлежащее соблюдение последних определяет качественные характеристики информации. В последние годы в научных исследованиях отмечается, что «в теории бухгалтерского учета только предстоит определить место бухгалтерской отчетности в концептуальном решении процедуры бухгалтерского учета и доказать, что отчетность не может быть элементом метода бухгалтерского учета» [14, с. 28]. Мы разделяем данную точку зрения по следующим причинам.

В настоящее время организации разрабатывают формы внутренней отчетности с использованием показателей пробного баланса, применяя различные правила оценки и группировки составляющих его статей. Информация, полученная посредством процедуры балансового обобщения, служит основой для составления отчетности: по правилам национальных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с положениями МСФО, менеджеров, осуществляющих антикризисное управление, и т.п. Поскольку состав показателей, требования и правила составления отчетной форм непрерывно изменяются, она не может быть объективной и независимой, а, следовательно, трактоваться как «способ, путь достижения чего-либо на основании устойчивых правил» [13, с. 365]. Принятые в настоящее время формы отчетности, отмечает Я.В. Соколов, – это частный случай из множества методологически возможных вариантов [18, с. 56–59]. Как элемент метода отчетность не обладает характеристиками объективности и независимости, поэтому в предлагаемой системе методических приемов и способов она исключается из состава методов бухгалтерского учета.

Формы отчетности содержат показатели, формирование которых осуществляется с использованием **трансформации, консолидации и оценки**.

Для того чтобы данные, полученные в результате балансового обобщения, могли применяться для составления отчетности в соответствии с различными правилами и стандартами, они подвергаются **трансформации**, т.е. преобразованию, превращению, видоизменению [2, с. 1265]. Эти действия совершаются посредством вспомогательных приемов, к которым относят группировку, выборку, расчетные корректировки, трансформационные бухгалтерские проводки, счета-экраны и другие способы преобразования данных.

Трансформация имеет место в случаях перевода данных из одной подсистемы бухгалтерского учета в другую, а также при изменении правил и методик формирования показателей отчетности. Например, использование этого приема необходимо в случае преобразования данных финансового учета в показатели налогового учета и наоборот. Типовым планом счетов предусмотрена возможность трансформации данных управленческого учета в подсистемы финансового учета посредством счетов – экранов, предназначенных для группировки затрат по элементам. Однако техника и методика перевода не разработаны. В практике бухгалтерского учета трансформация применяется для пересчета показателей, исчисленных по правилам учетной политики одного субъекта, в показатели, соответствующие общей учетной политике корпоративной группы, в которую он входит. Организации, составляющие финансовую отчетность согласно положениям МСФО, также должны трансформировать данные, полученные в соответствии с национальными стандартами учета.

В итоге трансформация предназначена для агрегирования либо детализации показателей; приведения в соответствие доходов и расходов, изменения текущей оценки по исторической стоимости на многовариантные способы, выбор которых осуществляется пользователями.

Образование крупных корпоративных структур потребовало выработки методических правил, позволяющих составлять финансовую отчетность по группе взаимосвязанных юридических лиц, исключая вероятность двойного счета. В теории многих экономических наук **консолидация** рассматривается как обобщение коммерческих и финансовых результатов группы предприятий, функционирующих в качестве единой хозяйственной единицы [4, с. 294]. Экономический словарь определяет консолидацию как метод бухгалтерского учета, используемый при подготовке отчетности [2, с. 460–461]. Среди представителей научного сообщества только начинает разворачиваться дискуссия о необходимости и возможности включения консолидации в состав элементов метода бухгалтерского учета [17]. Этот методический прием нашел широкое применение в практике отечественных и зарубежных субъектов с корпоративной структурой управления.

Оценка как элемент метода бухгалтерского учета тесно связана с его предметом и обусловлена необходимостью отражения информации о составляющих его элементах. В современной теории сформировалось единство взглядов белорусских и российских ученых на оценку как способ выражения объектов бухгалтерского учета в денежном измерении. Она отождествляется с использованием единого денежного измерителя для определения стоимости активов и обязательств.

С развитием экономических отношений оценка по исторической стоимости утрачивает основополагающую роль, что повлияло на изменение ее сущности как элемента метода бухгалтерского учета: из технического прие-

ма, позволяющего установить стоимость отдельного вида имущества или факта хозяйственной жизни, оценка превращается в специальный прием, используемый при составлении отчетности и консолидации ее показателей.

Многочисленные варианты рыночных оценок находят применение только при составлении отчетности в процессе текущей либо прекращаемой деятельности. В.В. Ковалев справедливо отмечает, что правила оценки обусловлены ситуацией и устанавливаются они субъективно заинтересованным лицом [5, с. 688]. Оценке по исторической стоимости принадлежит ведущая роль только в текущем бухгалтерском учете при возрастающем значении калькулирования себестоимости в различных хозяйственных процессах, составляющих кругооборот капитала. На этот факт сделан акцент и в работах представителей британо-американской системы учета. Б.Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл полагают, что «цель бухгалтерского учета состоит не в нахождении стоимости, которая может меняться после совершения хозяйственной операции, а в определении себестоимости на момент ее совершения» [11, с. 31]. Нам представляется, что многовариантные способы оценки могут использоваться не в текущем бухгалтерском учете, а только в момент составления отчетности, когда пользователь определяет вид оценки и методику ее расчета.

В непрерывно развивающейся системе сбора, обработки и обобщения информации завершающей процедурой учетного цикла является **анализ системы бухгалтерского учета**, в которой используются преимущественно общенаучные методы для решения прикладных задач. По нашему мнению к ним относятся: анализ бухгалтерских процедур; моделирование и синтез итоговой информации.

На использование анализа в системе бухгалтерского учета обращается внимание в работах В.Ф. Паляя. Автор отмечает, что бухгалтерский учет не только формирует количественные данные для дальнейшего анализа, «ему самому имманентно присущ качественный анализ для построения необходимых количественных показателей и создания информационной структуры их получения» [14, с. 7–8]. Управленческий учет, по его мнению, является аналитической бухгалтерией и на 70–80 % состоит из аналитических процедур [14, с. 62]. Мы также разделяем мнение ученого, согласно которому отделение анализа от бухгалтерского учета оказало негативное влияние на развитие теории последнего.

Несмотря на то, что анализ является общенаучным методом исследования, исторически он получил прикладное значение при формировании, оценке и интерпретации показателей бухгалтерского учета. Традиционно анализ используется как метод прикладных наук, где имеет реальное практическое применение и наполнение соответствующим содержанием. Раскрывая сущность методологии экономического анализа, А.Д. Шеремет замечает, что «выделение анализа хозяйственной деятельности в самостоятельную науку не должно вести к изъятию его методов из всех других наук. Они должны обеспечить методологическое и организационное единство применяемых методов, их быстрое развитие и совершенствование» [22, с. 61].

Как метод исследования анализ необходим в составе заключительных процедур, выполняемых в бухгалтерском учете, позволяет выявить недостатки в каждой бухгалтерской процедуре, разработать направления совершенствования действующей системы бухгалтерского учета, реализовать прямую и обратную связь между субъектом управления и системой бухгалтерского учета.

Как элемент метода анализ бухгалтерских процедур используется для классификации и идентификации элементов бухгалтерского учета, для построения рабочих планов счетов в различных подсистемах, разработки либо выбора методик бухгалтерского учета, применение которых не регламентировано законодательством. Процедура анализа необходима при выявлении причин отклонений фактических данных от сведений, содержащихся в учетных записях. При формировании показателей внутренней и внешней отчетности анализ бухгалтерской процедуры позволяет определить влияние многовариантных оценок активов и обязательств на величину финансового результата отчетного периода и прочие финансовые показатели. Анализ бухгалтерской процедуры важен при разработке содержания учетной политики и пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности. Этот метод позволяет оценивать влияние применяемой методологии на достижение целей бухгалтерского учета как системы.

Таким образом, анализ бухгалтерской процедуры оказывает влияние на совершенствование всей системы бухгалтерского учета, оценку качества применяемой методологии, выбор приемов и способов, составляющих технику учета и обеспечивающих его организацию.

Понимание анализа учетных процедур как метода исследования в бухгалтерском учете тесно связано с **моделированием**. В специальной литературе имеют место определения, указывающие на использование элементов моделирования. В.Д. Новодворский и другие авторы полагают, что методом бухгалтерского учета называется совокупность приемов и способов, в основе которых лежит моделирование фактов хозяйственной жизни [20, с. 27].

В бухгалтерском учете при использовании моделирования разграничивают процедурный и модельный аспекты. Бухгалтерские процедуры участвуют в построении логически выдержанной последовательности профессиональных действий, составляющих учетный цикл. Модельный аспект предполагает использование научной абстракции, создает возможность использования комбинаций различных учетных признаков и позволяет вскрывать взаимосвязи элементов единой учетной системы.

По нашему мнению моделирование целесообразно рассматривать как элемент метода, позволяющий всесторонне изучить предмет бухгалтерского учета, обобщить на единой познавательной основе знания о его составляющих, сформировать рабочие планы и группы взаимосвязанных аналитических счетов. В.Ф. Палий подчеркивает, что план счетов служит основой проекта информационной модели хозяйствующего субъекта [14, с. 29]. Благодаря общим подходам в решении сходных проблем моделирование дает возможность создавать типовые методики бухгалтерского учета в сфере услуг, а также проектировать формы первичной учетной документации и форм отчетности, обеспечивая наилучшую организацию системы информационного обеспечения. Следовательно, моделирование способствует унификации и упрощению бухгалтерского учета и повышению эффективности труда бухгалтера.

Учетный цикл, гармонично соответствующий потребностям управления, не может обойтись без такого элемента метода, как **синтез итоговой информации**, который необходим для оценки общего состояния и результатов деятельности с использованием системы показателей.

Выводы: Развитие методологии бухгалтерского учета в условиях формирования постиндустриального общества связано с выявлением и анализом сущности проблем теории и практики, возникающих в новых условиях хозяйствования. Развитие методологии бухгалтерского учета может обеспечить наиболее полное и подробное изучение предмета исследования на основании системного подхода, применяемого в отношении комплекса процедур учетного цикла.

Учетно-аналитическая информация, используемая в управлении, является результатом последовательных профессиональных действий, образующих замкнутый учетный цикл. Изучение совокупности составляющих его процедур является результатом применения системного подхода в теории и практике бухгалтерского учета. Соответствующая современным условиям система элементов метода бухгалтерского учета включает совокупность общенаучных и специальных приемов и способов, которые по своей природе объективны и абстрактны. Ее применение обеспечит формирование информационного массива, соответствующего потребностям многочисленных пользователей, при рациональной организации всей системы бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Баканов, М.И. Теория экономического анализа: учебник / под ред. М.И. Баканова. – 5-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 536 с.
2. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2008. – 1472 с.
3. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебник / Я.В. Соколов [и др.]; под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. – 664 с.
4. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 359 с.
5. Ковалев, В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
6. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
7. Лешкевич, Т.Г. Философия науки: учеб. пособие / Т.Г. Лешкевич. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 272 с.
8. Макальская, М.Л. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / М.Л. Макальская, И.А. Фридман. – М.: Высшее образование, 2005. – 443 с.
9. Малюга, Н.М. Предметно-концептуальный уровень методологии бухгалтерского учета // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: монография / Н.М. Малюга. – Брест–Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
10. Медведев, М.Ю. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Ю. Медведев. – 2-е изд. – М.: Омега-Л, 2008. – 418 с.
11. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с.
12. Ожегов, С.И. Словарь русского языка / С.И. Ожегов; под общ. ред. Л.И. Скворцова. – 24-е изд. – М.: ООО «Издательский дом ОНИКС 21 век»; ООО «Издательство «Мир и Образование»», 2003. – 1200 с.
13. Орехов, А.М. Методы экономических исследований: учеб. пособие / А.М. Орехов. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 392 с.
14. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
15. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 724 с.
16. Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – Минск: БГЭУ, 2008. – 351 с.
17. Соколов, Я.В. Предмет и метод бухгалтерского учета: сущность и содержание элементов / Я.В. Соколов // Бух. учет. – 2007. – № 19. – С. 56–59.
18. Соколов, Я.В. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, М.Л. Пятав // Бух. учет. – 2007. – № 21. – С. 56–59.
19. Теория анализа хозяйственной деятельности: учебник / под общ. ред. Л.И. Кравченко. – Минск: Новое знание, 2005. – 368 с.
20. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Н.П. Любушин [и др.]; под ред. В.Д. Новодворского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 294 с.
21. Цыганков, К.Ю. Очерки по теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
22. Шеремет, А.Д. Вопросы теории учетных дисциплин / А.Д. Шеремет // Бух. учет. – 2008. – № 2. – С. 60–62.