

## СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Ю.А. Кузьминский, д-р экон. наук, проф.*

*ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет  
имени Вадима Гетьмана», Украина;*

*А.Х. Позов, канд. экон. наук*

*Издательско-консалтинговая компания «Баланс-Клуб», Украина*

В последнее время многие ученые с области учета и финансов предоставляют свои определения и их трактуют, в том числе, что такое система бухгалтерского учета и с чего она состоит. Иногда применяют выражение «Национальная система бухгалтерского учета», раскрывают ее составляющие и определяют задачи и функции. А некоторые ее откровенно пугают с «системой национальных счетов». Некоторые включают в систему бухгалтерского учета нормативно-правовое обеспечение: законы, стандарты, приказы, план счетов, инструкции, методические рекомендации. Является ли это оправданным, правомерным и имеет здравый смысл? Это же то, что регламентирует организацию и проведение бухгалтерского учета «сверху», на государственном уровне, то, что не может повлиять на саму сущность бухгалтерского учета, да и какое это имеет отношение к самой методологии учета? Неужели нет стран, в которых отсутствует Закон о бухгалтерском учете и финансовой отчетности или план счетов? Есть. Так что, у них нет системы бухгалтерского учета? Может авторы пишут о системе организации и регулирования бухгалтерского учета и только в Украине, куда включили все, что знают?

В такой ситуации возникает необходимость научного обоснования понятия «система бухгалтерского учета», которое бы обобщило предшествующие исследования ученых, помогло бы устранить возможность различной трактовки и применения неуместных терминов по определению данного понятия.

В любой стране, где применяется двойная запись, как основа нынешнего бухгалтерского учета и плюс есть предмет (его не может не быть), методы, методики, формы, технология проведения и т.д. (последние три могут быть различными в каждой стране или даже в одной), там и есть система бухгалтерского учета.

Во-первых, что такое система? Для этого приведем несколько определений из справочников:

1. Множество объектов вместе с отношениями между объектами - частями или компонентами системы - и между их атрибутами - свойствами объектов [1].
2. Множество взаимодействующих элементов, которые находятся в отношениях и взаимосвязях друг с другом и составляют целостное образование [2].
3. Порядок, обусловленный правильным расположением частей, стройный ряд, связанное целое. Или совокупность принципов, положенных в основу определенного учения. [3]

Конечно, можно приводить множество цитат, но остановимся, так как общее понимание уже есть. Напомним только, что дословно с греческого языка система - это целое, образованное из частей. Тогда, логично предположить, что в случае отсутствия хотя бы одной части (обязательного компонента) целого, это уже не система. И не следует вводить словоблудие: не полная системы, не целостная система и т.д., а тем более - национальная система.

Ничем особенным, в практическом бухгалтерском учете, мы не отличаемся от других, только, как обычно, своими историческими традициями (например, обязательное наличие для применения плана счетов) и национальной денежной единицей. Надо определиться просто и ясно: отсутствие одного обязательного элемента (компонента) означает, что это не система. Итак, попробуем определить элементы системы бухгалтерского учета, без которой он не система.

Например, рассмотрим несколько справочных определений «системы бухгалтерского учета»:

1. Совокупность элементов метода учета, которые связаны между собой и объединены в единое целое и предоставляют информацию о состоянии и движении активов, пассивов и обязательств предприятия, о характере и результатах хозяйствования в едином денежном выражении [1].

2. Комплекс регистров по выбранной форме учета, группировки аналитических регистров учета первичных документов [2]. Здесь же дальше приводятся определения систем бухгалтерского учета: простой, двойной, механизированной.

Как видим, существует разноречивость в определениях. Поэтому представим, что временно не существует системы бухгалтерского учета. Попробуем ее создавать, постепенно «нализывая» известные нам знания и научные достижения. Для этого представим, что существуют абстрактное подразделение, осуществляющее простейшие финансово-хозяйственные операции: закупку сырья, производство продукции, реализацию товара. Если мы владелец этого предприятия, то мы предпочитаем знать об этом предприятии и о его деятельности? Сколько сырья потрачено и осталось, сколько товара произведено, сколько реализовано и не реализовано. Все эти данные нам нужны за какой-то определенный период времени, условно месяц. Данные нужны в денежном и натуральном выражении. Благодаря системе каких знаний мы можем получить эту информацию? Сейчас мы знаем, что благодаря бухгалтерскому учету. А что именно и каким образом будет «делать» бухгалтерский учет? Благодаря своим методам, характерным только ему, будут приобретаться те данные, которые нужны нам, владельцу. Здесь стоит перейти от практического аспекта бухгалтерского учета к бухгалтерскому учету, как науки, что нам значительно поможет с последующим определением его системы.

Общеизвестно, что наука – это теоретическая систематизация объективных знаний о действительности. Известно, что, как минимум, основополагающим любой науки является наличие четко сформулированного

предмета и метода. Обобщая опыт поколений ученых в области учета, можно считать, что предметом бухгалтерского учета являются: хозяйственные средства и операции, происходящие в предприятия. Некоторые ученые считают, что надо обязательно включать и источники образования хозяйственных средств. Методом (с греческого - путь исследования, способ познания) бухгалтерского учета является все то, что позволяет познать предмет бухгалтерского учета. Но это более конкретно?

Дать единое полное, не спорное, определение одним предложением, что такое метод бухгалтерского учета или методы, не ссылаясь на взаимосвязанную совокупность путей исследования и способов познания (нынешних элементов метода), пока не удавалось.

В течение нескольких десятилетий постоянно шла научная дискуссия об определении метода бухгалтерского учета. Даже сложились два течения в подходах к определению метода.

Первые доказывали, что бухгалтерский учет пользуется общенаучной методологией, и исключали наличие собственной методологии, присущей только ему. Были концепции, которые сводили всю методологию бухгалтерского учета к моделированию.

Есть смысл и в их утверждениях, ибо познание предмета в бухгалтерском учете осуществляется, в основном, благодаря такому способу исследования явлений и процессов, который дает возможность заменить (подменить) конкретный предмет (объект) исследования на другие подобные ему, то есть благодаря именно моделированию (с французского - лепить, формировать). Профессор Соколов Я.В. приводит пример по применению моделирования: планету Земля видели несколько человек, а глобус - почти все.

Да, действительно, модели (с греческого - мера) в бухгалтерском учете создаются для исследования и объяснения разного рода явлений и процессов. Вспомним хотя бы, что касается учета оборотных средств, модели Б.Ф. Баррема (1721), И.С. Кине (1814.), А. Гильбо (1865), А.П. Рудановского (1912).

Но, несмотря на то, что моделирование действительно широко применяется в бухгалтерском учете, наряду с экономико-математическими методами, они не являются специфическими способами или приемами метода бухгалтерского учета, а служат лишь средствами для его описания, интерпретации, схематического изображения или математического отображения.

То есть благодаря моделированию в бухгалтерском учете мы имеем возможность исследовать хозяйственные средства и хозяйственные сделки не непосредственно на производстве, а находясь в помещении бухгалтерии, путем построения моделей хозяйственных средств и операций. Мы не видим финансово-хозяйственной деятельности предприятия, но мы видим учетные регистры с нужными нам данными и о хозяйственных объектах, и об операциях, то есть именно то, что позволяет нам познать предмет бухгалтерского учета.

Возникает серьезный вопрос к тому, что же мы называем методом? Методология бухгалтерского учета, как учение о его методах есть, элементы

метода есть, методические приемы есть, методики есть, а метод или методы по факту отсутствуют?! Возможно эти, так нами называемые элементы метода, и являются методами бухгалтерского учета? Кто может предложить что-то другое? Возможно, есть смысл проведения научной дискуссии по этому вопросу.

Метод бухгалтерского учета как совокупность отдельных взаимосвязанных методов, предусматривает использование специальных методических и технических приемов, требует определенной организации и технологии учета. Все элементы бухгалтерского учета реализуются (проявляются) в определенном виде - форме бухгалтерского учета

Сущность учета проявляется в его форме, которая, в свою очередь, зависит от способа ведения учета. Независимо от того, как ведется учет: вручную или с помощью компьютера, финансово-хозяйственная деятельность отражается посредством применения одних и тех же методов бухгалтерского учета, но в разной форме. Соответственно и результаты будут одинаковы.

Бухгалтерский учет, как совокупность знаний, изучает и отражает финансово-хозяйственную деятельность, как систему разнородных, но взаимосвязанных объектов (получение выручки от реализации, возврата кредита, закупка материалов, выдача заработной платы). Итак, бухгалтерский учет, как система, имеет возможность наблюдения и отображения совокупности разнородных объектов и связей между ними в одной системе взаимосвязанных элементов, соизмеримых между собой.

Итак, определим составляющие, которые обязательно включаются в систему бухгалтерского учета:

Методы - документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс, отчетность.

Методика - конкретизация применения методов.

Форма – совокупность алгоритмов для обработки первичных данных и получения результативной учетной информации с помощью заданных технических средств (определение формы взято из учебного пособия В.Ф. Паляя и Я.В. Соколова, как наиболее четкое и всеобъемлющее).

Таким образом, можно дать следующее определение: система бухгалтерского учета это: методы и методика их применения, формы, по которым он ведется. Также можно утверждать следующее: все равно, где ведется бухгалтерский учет, - на государственных предприятиях или в коммерческих структурах, на промышленных предприятиях, в учреждениях банков или в бюджетной организации, от этого сущность и принципы его не меняются. Система бухгалтерского учета будет единой для всех субъектов хозяйствования, для всех видов деятельности, для всех форм собственности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бутинец, Ф.Ф. Бухгалтерский словарь / Ф.Ф. Бутинец ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.
2. Азрилян, А.Н. Большой бухгалтерский словарь / А.Н. Азрилян ; под ред. А.Н. Азриляна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

3. Мельничук, К. Словник іншомовних слів / К. Мельничук ; за ред. члена-кореспондента АН УРСР О.С. Мельничука. – К. : Головна редакція української радянської енциклопедії, 1977. – 776 с.
4. Кузьминский, А.Н. Теория бухгалтерского учета : учебник / А.Н. Кузьминский. – К. : Выща шк., 1990. – 311 с.
5. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета : учеб.пособие / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

## **ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА**

*Н.Н. Макарова, д-р экон. наук, доц.; Д.В. Чижов  
Волгоградский кооперативный институт (филиал)  
АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации», Россия*

В работах некоторых исследователей контроллинг формулируется в недостаточных определенных функциональных рамках. Это, в свою очередь, осложняет как осмысление контроллинга, так и его практическое использование. С определением цели контроллинга связано выполнение его основных функций.

Ориентируясь на цели экономического субъекта, целесообразно выделять направления контроллинга – стратегический и оперативный контроллинг. При этом первый регулирует оперативные процессы планирования, контроля, учета и отчетности экономического субъекта при поддержке современных информационных систем, а стратегический контроллинг при тех же процессах ориентирован на долгосрочные перспективы.

Во многих научных источниках, посвященных изучению стратегического и оперативного контроллинга, часто сущность каждого определяется следующим образом [1]:

- стратегический контроллинг – делать «правильные вещи»;
- оперативный контроллинг – делать вещи «правильно».

Определяя цели стратегического контроллинга, необходимо рассматривать консультационное и информационное содействие управлению на базе информационно-аналитического и методологического обеспечения, ответственного за способность «делать правильные вещи».

По мнению В.А. Маняевой функциями стратегического контроллинга являются: методологическая, планово-бюджетная, организационная, учетно-аналитическая информационная, контрольная и регулирующая [5]. По мнению авторов, ключевое место в системе стратегического контроллинга должно отводиться учетно-информационной функции. Эксплуатация информационных систем класса VI обеспечивает достижение главной цели контроллинга – организации информационно-аналитического управления. Создание информационной модели контроллинга включает все модули управленческой информации, в которых выделяется информация учета и отчетности для формирования стратегических решений.