

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ: НЕОБХОДИМОСТЬ СОХРАНЕНИЯ И ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ПОДДЕРЖАНИЯ ЕДИНСТВА ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СИСТЕМЫ

В. В. Козлов, кандидат экономических наук, доцент
Новосибирский государственный аграрный университет
E-mail: kv_account@mail.ru

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, финансовый учёт, управленческий учёт, налоговый учёт, оперативно-технический учёт, статистический учёт, отчётность

Реферат. Критически проанализирована проблема разделения и дано научное обоснование целесообразности поддержания единства отечественной системы бухгалтерского учёта. Бухгалтерский учёт в рыночной экономике – «язык» бизнеса. На макроэкономическом уровне он выступает функцией государственного управления, одной из основ конституционного строя страны, конституционной гарантией единства рынка и экономического пространства, институтом финансового регулирования и проведения единой финансовой политики. На уровне микроэкономики он выступает неотъемлемым атрибутом, одной из важнейших функций управления организациями. Отечественную систему бухгалтерского учёта нецелесообразно разделять на различные его виды, более того, следует всемерно поддерживать её единство в системе высшего финансово-экономического образования и в практической учётно-аналитической деятельности организаций. Гораздо более правомерным, целесообразным и обоснованным является выделение различных видов бухгалтерской отчётности: финансовой, управленческой, налоговой и др. Бухгалтерский учёт должен развиваться как часть единой системы учёта и отчётности в Российской Федерации, основанной на первичном учёте и включающей также статистический и оперативно-технический учёт. Важной задачей в области бухгалтерского учёта является обеспечение относительной независимости организации учётного процесса от какого-либо определенного вида отчётности. При этом ключевая роль в решении указанных задач отводится главному бухгалтеру и бухгалтерской службе как профессиональным гарантам надёжности учётно-аналитического информационного обеспечения внутрихозяйственного и государственного управления.

В рыночных условиях бухгалтерский учёт зачастую называют «языком» бизнеса, и не зря. Посредством формируемой в нём информации «разговаривают» между собой участники экономических отношений на микро-, макро- и международном уровнях. Его изучение, очень сходное с изучением любого другого языка, усложняется тем, что используемые в бухгалтерском учёте термины иногда имеют иное, специфическое, значение по сравнению с таковыми в обыденном употреблении. Равно как и любой язык, бухгалтерский учёт развивается и изменяется в ответ на меняющиеся нужды общества [1].

Бухгалтерский учёт можно рассматривать в разных аспектах: как науку и учебную дисциплину, как особый информационно-технологический процесс и систему, и, наконец, как практическую деятельность. Однако, в каком бы качестве он не рассматривался, неперменным остаётся одно – бухгалтерский учёт постоянно развивается, его форма претерпевает перманентные изменения. В свою

очередь, изменение формы ведет к форсированию изменений в содержании, что в полной мере свойственно и бухгалтерскому учёту, содержание которого составляет информация о фактах хозяйственной жизни. Такая информация может быть разноплановой, поэтому, как следствие, потребности общества в дифференцированном подходе к формированию учётно-отчётной информации в настоящее время проявляются особенно остро.

Осуществляемые рыночные преобразования в экономике России сопряжены со значительными трансформациями системы бухгалтерского учёта и отчётности, её развитием в направлении качественного удовлетворения информационных потребностей внутренних и внешних пользователей, а также формирования бухгалтерской отчётности в соответствии с требованиями международных стандартов. Сегодня отечественный бухгалтерский учёт переживает существенные изменения, его информационная структура утратила отчётливые контуры, стала размытой. Единый бухгалтер-

ский учёт распался на финансовый и управленческий, из него также выделились учёт на предприятиях малого бизнеса и налоговый учёт. Появились новые направления бухгалтерской мысли, формирующие такие виды учёта, как креативный, социальный, экологический, учёт человеческих ресурсов и др. Возрастает роль аудита. В системах управления организациями внедряется концепция контроллинга. Совершенствуются законодательные основы бухгалтерского учёта, пересматриваются нормативно-правовые акты, регулирующие порядок учёта и оценки отдельных видов активов и обязательств, доходов и расходов, фактов хозяйственной жизни.

Вышеназванные факторы и преобразования в системе бухгалтерского учёта и отчётности вызывают необходимость глубокого анализа и научного обоснования обозримых перспектив его развития. В контексте сказанного очень важно, на наш взгляд, рассмотреть некогда сложившуюся и продолжающуюся в последние годы тенденцию к выделению из единого учётного процесса и автономного существования в системе бухгалтерского учёта различных его видов: финансового, управленческого, налогового и др.

Целью исследования является критический анализ проблемы разделения и научное обоснование необходимости сохранения и целесообразности поддержания единства отечественной системы бухгалтерского учёта.

ОБЪЕКТ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЙ

Объектом исследования выступает совокупность учётно-аналитических явлений и процессов. Предметом исследования являются теоретико-методические, организационные и прикладные аспекты бухгалтерского учёта как функции управления в организациях. В процессе исследования применялись общенаучные (анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, системный подход), абстрактно-логический и монографический методы.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЙ

Развитие рыночных отношений и их усложнение в нашей стране порождает неуклонный рост потребностей в информации о деятельности организации со стороны различных групп её пользователей. Различия в информационных по-

требностях внутренних и внешних пользователей требуют неодинаковых подходов к формированию отчётной информации, что в конечном итоге обусловило выделение в системе бухгалтерского учёта различных его видов: финансового, управленческого, налогового и др.

Разделение бухгалтерского учёта на различные его виды нашло выражение и в системе высшего финансово-экономического образования: появились соответствующие учебные дисциплины, учебная и учебно-методическая литература, научные исследования и т.д. Однако более глубокое и внимательное исследование многоаспектной диалектической проблемы единства и разделения бухгалтерского учёта вскрывает множество противоречий, невольно рождающих вопрос: следует ли разделять отечественную систему бухгалтерского учёта на различные его виды и является ли такое разделение на сегодняшний день следствием естественной эволюции рыночных отношений в нашей стране?

Среди учёных и практиков в ответе на поставленный вопрос существуют резко полярные мнения, однако наш ответ на него – уверенное нет.

В целях более глубокого понимания сущности проблемы и научного обоснования аргументации такой позиции, на наш взгляд, изначально следует определить, что такое учёт вообще и какую роль он играет в управлении, что такое бухгалтерский учёт и какова его сущностная природа.

По нашему мнению, под учётом следует понимать вид деятельности человека, осуществляемый им для управления теми или иными системами [2]. С этой точки зрения в современных рыночных условиях значение бухгалтерского учёта и потребительная стоимость его информации определяются, прежде всего, его ролью в системе управления организацией, в которой, по существу, можно выделить две подсистемы: управляющую и управляемую. Первая представлена совокупностью руководителей всех уровней управления, а вторая – производственными и иными подразделениями. Информационная природа их взаимодействия имеет двусторонний характер: управляющая подсистема (субъект управления) вырабатывает командно-распорядительную информацию для управляемой подсистемы (объекта управления), определяя её функционирование в нужном направлении; последняя, в свою очередь, предоставляет осведомительную (учётно-отчётную) информацию о своем состоянии (ресурсах, результатах и т.д.) управляющей подсистеме (рис. 1).

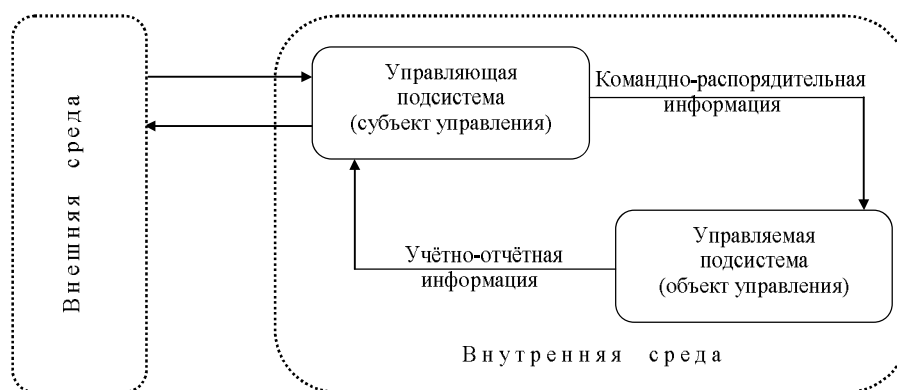


Рис. 1. Общая модель системы управления организацией и роль учёта в ней

Таблица 1

Сравнительная характеристика сущности видов хозяйственного учёта

Слагаемые элементы	Виды хозяйственного учёта		
	оперативно-технический	бухгалтерский	статистический
Цель	Получение знаний о социально-экономической действительности		
Предмет	Отдельные хозяйственные факты или их однородные совокупности, без выявления взаимосвязи между хозяйственными процессами и явлениями	Факты, явления и процессы, составляющие содержание производственно-хозяйственной деятельности самостоятельно хозяйствующих субъектов с индивидуальным кругооборотом средств, с обязательным отражением присущих процессу воспроизводства взаимосвязей между хозяйственными процессами и явлениями	Массовые, качественно однородные явления и процессы, характеризующие состояние и динамику экономики на микроуровне, а также на макроуровне (региона и страны в целом)
Метод	Система приемов одностороннего способа регистрации хозяйственных процессов	Документальная регистрация, измерение и оценка, счета, двойная запись и т. д.	Сбор данных, группировка, сводка, представление и т. д.

Представленная модель позволяет трактовать управление как процесс целенаправленного воздействия субъекта управления на объект управления в системе управления организацией посредством информации с учётом факторов внутренней и внешней среды. В свою очередь, в составе управленческой деятельности, на наш взгляд, можно отчётливо выделить учётную деятельность и деятельность по выработке управленческих решений. Собственно учёт и призван вырабатывать информацию об управляемой подсистеме, объектах и явлениях внешней среды и представлять её в управляемую подсистему. Иными словами, в системе управления он выполняет функцию обратной связи.

Учётная деятельность – это составная часть управленческой деятельности, а учёт – неотъемлемая функция управления, его атрибут. Без учёта нет и управления. Учёт в системе управления – это процесс с определенной технологией выработки первичной информации о состоянии и результатах деятельности управляемой подсистемы

и её преобразования затем в конечные (отчётные) показатели, используемые внутренними и внешними их пользователями для формирования ими управленческих решений.

Бухгалтерский учёт – лишь один из видов учётной деятельности. Наряду с ним выделяют также оперативно-технический и статистический виды учёта. Каждому из указанных видов учёта присущи свои особые задачи и методы, однако в совокупности они формируют единую систему учёта и отчётности в нашей стране (табл. 1).

Содержание таблицы позволяет наблюдать общность цели рассматриваемых видов учётной деятельности, однако между ними есть и серьёзные различия. Как видим, существенным дифференцирующим фактором рассматриваемых видов учёта является их предметная область. Данный фактор, а также различия требований субъектов управления на разных уровнях управления определяют различия методов, присущих тому или иному виду учёта (табл. 2).

Таблица 2

Сравнительная характеристика методологии видов хозяйственного учёта

Приемы научного мышления	Виды хозяйственного учёта		
	оперативно-технический	бухгалтерский	статистический
Наблюдение	Документация, инвентаризация	Документация, инвентаризация	Сбор данных
Измерение	Оценка	Оценка, калькуляция	Оценка
Классификация	Группировка	Счета, двойная запись	Обобщение, в т. ч. группировка, сводка
Передача учётной информации её пользователям	Оперативная отчетность (сводки)	Бухгалтерская отчетность	Статистическая отчетность



Рис. 2. Бухгалтерский учёт как технологический процесс (принципиальная схема)

Наряду с оперативным и статистическим видами учёта бухгалтерский учёт находится на службе управления. Вместе с тем он представляет собой своеобразный информационный процесс с особой технологией.

Целью бухгалтерского учёта, как указывалось ранее, является предоставление управляющей подсистеме организации конечных отчётных показателей о состоянии и результатах функционирования её управляемой подсистемы. Достижение этой цели – не одномоментный акт, а результат достаточно длительного и сложного процесса, который имеет свою технологию и может быть организован по-разному. Своеобразие бухгалтерского учёта заключается в том, что в его содержание входит и выработка самой первичной (исходной) информации о хозяйственных операциях. Затем эта информация в системе бухгалтерского учёта преобразуется (сжимается) в отчётные (конечные) показатели.

Следовательно, в нём можно выделить определенные составляющие. По нашему мнению, при самом укрупненном рассмотрении техно-

логического процесса, выполняемого при ведении бухгалтерского учёта, в нём можно выделить две стадии: выработка первичной информации о хозяйственных операциях и её преобразование в конечные отчётные показатели.

Вышесказанное позволяет нам представить технологический процесс бухгалтерского учёта следующим образом (рис. 2).

Цель первой стадии – осуществление обязательного для учёта акта в виде документации всех хозяйственных операций. Она состоит из четырёх операций, результатом выполнения которых выступает первичный учётный документ – письменное свидетельство факта совершения хозяйственной операции.

Цель второй стадии – сжать (обобщить) массив первичной информации в установленное количество отчётных показателей. Она выражается в группировке содержащихся в первичных учётных документах исходных показателей, записи и накапливании результатов группировки сначала во вспомогательных регистрах, а затем в переносе их итогов на счета и в регистры одновременно син-

тетического и аналитического учёта. Результатом этой стадии учёта является составление бухгалтерской отчётности в виде установленных форм.

Таким образом, бухгалтерский учёт, наряду с существующими понятиями и трактовками, можно определить ещё и как особый технологический процесс выработки первичной информации о хозяйственных операциях и её преобразования в конечные показатели, характеризующие за отчётный период имущественное положение и результаты деятельности организации.

Возвращаясь к исследуемой проблеме, укажем, что, по нашему мнению, отечественную систему бухгалтерского учёта нецелесообразно разделять на различные его виды, наоборот, следует всемерно поддерживать её единство в системе высшего финансово-экономического образования и в практической учётно-аналитической деятельности организаций. Выступая неотъемлемым атрибутом, одной из важнейших функций управления, бухгалтерский учёт в системе видов хозяйственного учёта должен функционировать как единая целостная экономическая информационная система, генерирующая различные виды отчётной информации, имеющей высокую потребительную стоимость и в полной мере удовлетворяющей информационные потребности различных её пользователей. Следовательно, рассматривая бухгалтерскую отчётность как элемент метода и конечный «продукт» технологического процесса бухгалтерского учёта, ориентированный на конкретных пользователей, гораздо логичнее и правомернее, на наш взгляд, будет говорить не о целесообразности разделения собственно бухгалтерского учёта, а о целесообразности выделения различных видов бухгалтерской отчётности: финансовой, управленческой, налоговой и др.

Говоря об управленческом учёте, следует констатировать, что многие вопросы, связанные с этим видом учёта в нашей стране, были и остаются дискуссионными. Учёные не могут прийти к единому мнению по поводу методологии и методики управленческого учёта. Практиков же тем временем интересуют вопросы адаптации этого вида учёта и его взаимосвязки с учётом финансовым.

Явление, которое сегодня мы называем управленческим учётом, пришло к нам с Запада. В США и странах Западной Европы управленческий учёт является отдельной подсистемой бухгалтерского учёта, разделение которого есть закономерный результат исторического развития рыночной экономики. В этих странах никогда не было централи-

зованного, как в России и во всём бывшем СССР, управления экономикой. Хозяйствующие субъекты там во все времена были самостоятельными в ведении своих дел, и им никто не диктовал, как вести учёт для собственных нужд. В нашей стране во времена ведения бухгалтерского учёта организациями и составление ими отчетности было жестко детерминировано государственными нормативными актами. С переходом на рыночные условия в отечественной системе регулирования бухгалтерского учёта произошли изменения, направленные в основном на то, чтобы учёт полнее отвечал требованиям изменившихся условий и соответствовал МСФО. Однако регулирование его в России по-прежнему сохраняется в достаточно широком виде, в то время как в западных странах строгое регулирование со стороны государства касается только финансовой отчётности и порядка её составления.

Процесс перехода отечественной экономики на рыночные условия ещё далеко не закончен, поэтому, по нашему мнению, не следует разделять отечественный единый бухгалтерский учёт на два его особых вида (управленческий и финансовый) и слепо копировать практику западных стран, где уже давным-давно действуют рыночные условия [3]. Неправомерно, на наш взгляд, и расширительное толкование управленческого учёта с выведением его из общей системы бухгалтерского учёта, учётной деятельности, и превращением в часть общей управленческой деятельности в организации. Его сердцевиной всегда оставался учёт затрат и зависящих от них финансовых результатов (производственный учёт). Для чего в его содержание включать основы экономического анализа, планирование, принятие управленческих решений, если всё это есть самостоятельные функции управления?

В то же время все коммерческие организации имеют полное право развивать отдельные стороны единой системы бухгалтерского учёта с учётом западного опыта и отраслевых особенностей (организовать учёт по центрам ответственности, использовать метод учёта затрат «директ-костинг», инструментарий операционного анализа и т.п.) в целях мобилизации внутренних резервов и улучшения внутрихозяйственного управления.

Следует отметить, что положения о разделении национального бухгалтерского учёта на финансовый и управленческий не содержатся и в действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учёте». Между тем в системе выс-

шего профессионального образования при подготовке бакалавров и магистров по направлению «Экономика», профилю «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» подавляющее большинство вузов по-прежнему включает в свои учебные планы финансовый и управленческий учёт в качестве самостоятельных учебных дисциплин со своими задачами, объектами и методами, составом и порядком формирования учётной и отчётной информации. Следовательно, образовательные стандарты, основные образовательные программы и учебные планы, реализуемые в системе высшего финансово-экономического образования, в корне противоречат Федеральному закону «О бухгалтерском учёте» и положениям Концепции развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

Однако проблемы, связанные с управленческим учётом, не ограничиваются указанным противоречием. Немалое развитие получила также тенденция к расширительной трактовке этого вида учёта в научной и учебной литературе. Многие научные исследования и учебные издания, называя управленческий учёт подсистемой бухгалтерского учёта, представляют его в качестве конгломерата целого ряда функций управления – планирования, учёта, контроля, экономического анализа, регулирования, обоснования и принятия инвестиционных и иных управленческих решений. Двойственная трактовка управленческого учёта как подсистемы бухгалтерского учёта, с одной стороны, и как конгломерата управленческих функций – с другой, имеет результатом целый ряд отрицательных последствий: неопределённость понятий, путаницу функций, границы бухгалтерского учёта размываются, различные его объекты противопоставляются друг другу, что не соответствует историческим традициям развития учёта в России [4]. В этой связи неслучайно в научных и учебных работах по управленческому учёту вопросы выполнения всего комплекса управленческих функций, координации усилий различных управленческих звеньев и специалистов не рассматриваются. В противном случае они во многом дублировали бы издания, посвященные процессам управления хозяйствующими субъектами.

Авторы работ по управленческому учёту игнорируют также работы, посвященные контроллингу, под которым понимают такую концепцию управления организацией, которая предполагает интеграцию в единый комплекс процессов планирования, контроля и экономического анализа,

координацию мер по достижению целей организации, формирование информационной базы, соответствующей поставленным целям. Система контроллинга отвечает объективной потребности эффективного управления в условиях рыночной экономики с её неопределённостью, рисками и другими проблемами и факторами.

В научных и учебных работах по контроллингу не ставится под сомнение единство бухгалтерского учёта, не предусматривается его подразделение на подсистемы финансового и управленческого учёта. Интеграция управленческих функций в системе контроллинга основана на создании единой информационной базы, включающей данные бухгалтерского учёта наряду с плановой, нормативной, маркетинговой, финансовой и иной информацией, обеспечивающей любые потребности субъектов управления в достоверных и полных сведениях об управляемом объекте, необходимых для принятия обоснованных управленческих решений.

Таким образом, при сопоставлении и сравнительном анализе идей и принципов контроллинга и управленческого учёта становится очевидной необоснованность предложений о выделении управленческого учёта в самостоятельную подсистему бухгалтерского учёта.

Неприемлемы также и предложения об отнесении к сфере управленческого учёта лишь аналитического учёта производственных затрат, существование которого обособленно от синтетического учёта представляется нам просто абсурдным, поскольку отрыв детальных данных аналитического учёта от обобщённых данных синтетического учёта негативно скажется на достоверности учётной информации и, как следствие, на эффективности и обоснованности управленческих решений. Предложение об отделении аналитического учёта затрат от их синтетического учёта выглядит как попытка разрушить единую систему бухгалтерского учёта посредством изъятия из неё одного из основополагающих принципов – единства и взаимосвязи синтетического и аналитического учёта.

В условиях автоматизации учётных процессов, открывающей безграничные возможности детализации данных бухгалтерского учёта и удовлетворения любых потребностей внешних и внутренних пользователей в учётной информации, попытки обособления финансового и управленческого учёта выглядят еще более абсурдными, чем в условиях ручного труда работников учёта. При сохранении единой системы бухгалтерского

учёта отпадает необходимость в дублировании процессов обработки учётной информации и применении различных программных продуктов для автоматизации финансового и управленческого учёта, появляется возможность создания единой автоматизированной системы учётной информации и формирования по данным бухгалтерского учёта не только бухгалтерской, но и управленческой, налоговой и других видов отчётности.

Анализ научных и учебных работ по управленческому учёту свидетельствует, что в них практически не уделяется никакого внимания формированию внутренней управленческой отчётности: процесс её подготовки не рассматривается в качестве неотъемлемой и заключительной стадии учётного процесса, отсутствует система показателей отчётности, не прослеживается их связь с учётными данными. Между тем без отчётливого определения состава и источников данных каждого из показателей управленческой отчётности процесс её создания будет хаотичным, он останется стихийным, изолированным не только от бухгалтерского учёта активов, обязательств и хозяйственных процессов, но и от процессов разработки норм, планов, смет, бюджетов.

Предложенное нами ранее представление бухгалтерского учёта как особого технологического процесса и детальное исследование процесса формирования отчётной информации о любых объектах бухгалтерского учёта делает очевидной возможность составления внутренней управленческой отчётности по данным единого бухгалтерского учёта без обособления в нём специальной подсистемы.

По нашему мнению, процесс формирования внутренней управленческой отчётности существенно сложнее, нежели составление бухгалтерской финансовой отчётности. Тем не менее образовательные стандарты, программы, учебные планы вузов не содержат учебной дисциплины, посвященной управленческой отчётности, в то время как бухгалтерская финансовая отчётность изучается в рамках самостоятельной одноименной дисциплины. Недостаточное внимание уделяется внутренней управленческой отчётности в научных исследованиях, работах и учебных изданиях. При этом до сих пор остаются не в полной мере разработанными как теоретические основы управленческой отчётности, так и методические и методологические аспекты её формирования.

В целях решения указанных проблем и устранения имеющихся противоречий целесообразным,

на наш взгляд, будет введение управленческой отчётности в систему высшего финансово-экономического образования в качестве самостоятельного учебного курса, а также придание ей статуса полноправной области экономических знаний. Это активизирует научные исследования по проблемам управленческой отчётности, поможет выработать практические рекомендации по её составлению, а также инициирует разработку программных продуктов по автоматизации процессов её формирования. Придание управленческой отчётности статуса самостоятельной области экономических знаний позволит устранить существующую подмену понятий, связанную с выделением из единого учётного процесса подсистем финансового и управленческого учёта вместо формирования по данным единого бухгалтерского учёта как бухгалтерской финансовой, так и внутренней управленческой отчётности.

Логическим следствием предлагаемых трансформаций в системе высшего финансово-экономического образования должно стать введение единой учебной дисциплины «Бухгалтерский учёт» вместо дисциплин «Бухгалтерский финансовый учёт» и «Бухгалтерский управленческий учёт», а также включение в учебный процесс, наряду с дисциплиной «Бухгалтерская финансовая отчётность», учебного курса «Управленческая отчётность».

Таким образом, попытки выделения из единого информационного пространства бухгалтерского учёта данных о производственных затратах, выпуске и себестоимости продукции, а также других сведений, необходимых для управления организацией, неизбежно приведут к разрушению единой системы бухгалтерского учёта. Эта система настолько целостна и гармонична, что при изъятии из нее отдельных составляющих система сплошного, непрерывного и взаимосвязанного отражения всех фактов хозяйственной жизни, получивших документальное подтверждение и имеющих денежную оценку, перестанет существовать.

Сохранение целостности информационного пространства единой системы бухгалтерского учёта обеспечит предоставление внешним и внутренним пользователям достаточных и достоверных сведений о деятельности хозяйствующего субъекта, позволит избежать дублирования учётных данных и сократить затраты на ведение учёта и составление отчётности. Положительную роль в решении проблемы поддержания единства бухгалтерского учёта могут сыграть и представ-

ленные нами предложения о внесении изменений в систему высшего финансово-экономического образования и подготовки специалистов учётного профиля, пересмотре состава и содержания учётных дисциплин.

Другой серьёзной проблемой бухгалтерского учёта и отчётности в России выступает обусловленная налоговым законодательством сложившаяся в настоящее время практика параллельного ведения хозяйствующими субъектами бухгалтерского и налогового учёта доходов, расходов и финансовых результатов.

Выделение из единого учетного процесса и автономное существование налогового учёта является следствием многочисленных и не всегда оправданных различий в правилах учёта доходов и расходов в системе бухгалтерского учёта и в целях налогообложения прибыли. Вместо составления налоговых деклараций на основе данных бухгалтерского учёта хозяйствующие субъекты вынуждены формировать информацию о доходах и расходах, учитываемых при налогообложении прибыли, в регистрах налогового учёта, которые ведутся параллельно с регистрами бухгалтерского учёта. Выделение налогового учёта в качестве самостоятельного вида учёта усложняет учётный процесс, отвлекает значительные силы работников учёта на выполнение требований налогового законодательства.

В Концепции развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу определено, что «налоговая отчётность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учёте, путем корректировки её по правилам налогового законодательства», при этом подчёркивается, что «главной задачей выступает снижение затрат на её формирование путем всемерного приближения правил налогового учёта к правилам бухгалтерского учёта» [5].

Следует признать, что после принятия Концепции, действительно, было внесено немало законодательных изменений в правила бухгалтерского учёта, обуславливающие формирование финансовых результатов. Однако необходимо констатировать, что все эти изменения проблему сближения правил бухгалтерского и налогового учёта до сих пор не решили, следовательно, задача интеграции налогового и бухгалтерского учёта не выполняется. По нашему мнению, для её решения необходима тщательная работа по сближению правил признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибы-

ли, а также их унификации в тех многочисленных случаях, когда различия между этими правилами не принципиальны.

Бухгалтерский учёт в нашей стране выступает функцией не только хозяйственного, но и государственного управления, что закреплено Конституцией РФ, ст. 71 которой гласит о том, что «в ведении Российской Федерации находятся: метеорологическая служба, стандарты, эталоны, метрическая система и исчисление времени; геодезия и картография; наименования географических объектов; официальный статистический и бухгалтерский учёт» [6]. Это положение закреплено и Федеральным законом «О бухгалтерском учёте», регулирующим его организацию и ведение экономическими субъектами на территории всей страны [7]. Эти исходные положения, а также отдельные постановления Конституционного суда РФ свидетельствуют о том, что официальный бухгалтерский учёт выступает одной из основ конституционного строя нашей страны, конституционной гарантией единства рынка и экономического пространства, институтом финансового регулирования и проведения единой финансовой, в том числе налоговой, политики. Кстати, последнее упомянутое обстоятельство ставит под сомнение конституционную обоснованность выделения налогового учёта из состава бухгалтерского учёта.

На наш взгляд, и в системе высшего финансово-экономического образования, и в учётной практике экономических субъектов важно придерживаться основополагающих принципов развития бухгалтерского учёта, продекларированных в Концепции развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: отечественный бухгалтерский учёт должен развиваться как часть единой системы учёта и отчётности, которая включает также статистический и оперативно-технический учёт (рис. 3).

Предполагается, что современный бухгалтерский учёт должен представлять собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчётность, а информация, формируемая в бухгалтерском учёте, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчётности, отчётности перед надзорными органами, а также при необходимости и других видов отчётности. В связи с этим главная задача в области бухгалтерского учёта заключается в обеспечении относительной независимости организации учётного процесса от какого-либо определённого вида отчётности.

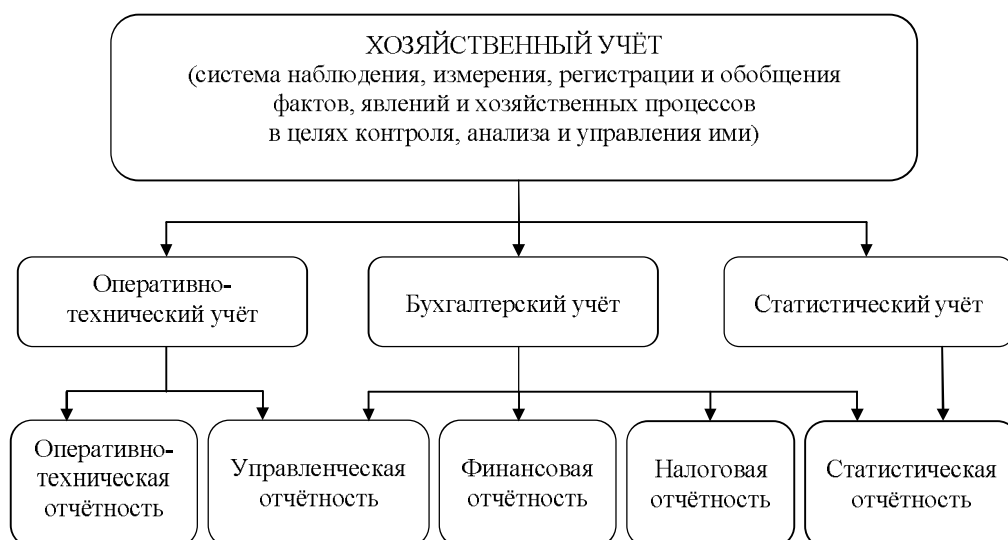


Рис. 3. Единая система учёта и отчётности в Российской Федерации

Следует отметить, что действующий в настоящее время Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» не содержит правовых норм, закрепляющих положения указанной Концепции о сохранении единства учётного процесса и придающих бухгалтерскому учёту статус информационной базы для подготовки не только бухгалтерской, но и управленческой, налоговой, статистической и других видов отчётности. Между тем включение в закон таких положений позволило бы преодолеть существующие в теории и на практике неопределённость, путаницу и противоречия в толковании различных видов учёта и отчётности.

В указанных условиях единство национальной системы учёта и отчётности должно обеспечиваться первичным учетом. Действительно, основываясь на единой информации первичного учёта, вполне можно обеспечить любые потребности управления. Качественным средством такого обеспечения является производственный учёт, который, выступая неотъемлемой частью единой системы бухгалтерского учёта большинства организаций, органично вписывается в новые условия хозяйствования и по существу успешно выполняет функции управленческого учёта. В этом контексте требуется усиление управленческой направленности производственного учёта и разработка подходов к формированию внутренней производственной отчётности, что потребует широкомасштабного совершенствования всей методологии, начиная от уточнения объектов учёта и заканчивая рационализацией калькулирования продукции. На базе единой системы бухгалтерского учёта вполне можно обеспечить также информационные потребности налогообложения,

используя единую информацию первичного учёта и, при необходимости, соответствующие налоговые регистры, без организационного выделения налогового учёта в самостоятельный вид учёта. И уж тем более для целей статистического учёта бухгалтерский учёт традиционно выступает основным источником данных сплошного статистического наблюдения. Развитие же в последние годы специализированных экологического, креативного, социального и иных видов «учёта» потребует систематизации исходной информации по аналогии с налоговым или производственным учётом опять-таки преимущественно в рамках единой системы бухгалтерского учёта.

Вышесказанное существенно усиливает роль бухгалтерской службы и в особенности главного бухгалтера как реального организатора всего учётного процесса, от профессионализма которого зависит в конечном итоге надёжность учётно-информационного обеспечения потребностей как внутрихозяйственного, так и государственного управления.

ВЫВОДЫ

1. Под учётом следует понимать вид деятельности человека, осуществляемой им для управления теми или иными системами. Исследование показало, что учёт – это неотъемлемая функция, атрибут управления. Бухгалтерский учёт – лишь один из видов учёта, природа которого носит информационный характер, заключается в обеспечении обратной связи в системе управления организациями и определяется главным образом его специфическими принципами.

2. Бухгалтерский учёт в рыночной экономике выступает особым «языком» бизнеса и одной из важнейших функций не только корпоративного, но и государственного управления. Исследование его природы позволило сформулировать следующее общее определение: бухгалтерский учёт – это особый технологический процесс выработки первичной информации о хозяйственных операциях и её преобразования в конечные показатели, характеризующие за отчётный период имущественное положение и результаты деятельности организации.
3. Критический анализ проблемы выделения из единого учётного процесса и автономного существования в системе бухгалтерского учёта различных его видов (финансового, управленческого, налогового и др.) позволил заключить, что разделять национальную систему бухгалтерского учёта на различные его виды нецелесообразно и необоснованно. Наоборот, следует всемерно поддерживать её единство в системе высшего финансово-экономического образования и в практической учётно-аналитической деятельности организаций.
4. В условиях функционирования целостной системы бухгалтерского учёта как части единой системы учёта и отчётности в России наиболее целесообразным станет выделение различных видов бухгалтерской отчётности (финансовой, управленческой, налоговой и др.), а также обеспечение относительной независимости организации учётного процесса от какого-либо определенного вида отчётности.
5. Для устранения неопределённости и путаницы, преодоления имеющихся противоречий и повышения качества подготовки учётных кадров в системе высшего финансово-экономического образования вместо дисциплин «Бухгалтерский финансовый учёт» и «Бухгалтерский управленческий учёт» необходимо ввести единую учебную дисциплину «Бухгалтерский учёт», а наряду с дисциплиной «Бухгалтерская финансовая отчётность» включить учебный курс «Управленческая отчётность».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учёта: учеб. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
2. Смирнов В.Д., Козлов В.В. Общее определение бухгалтерского учёта и его информационная природа // Вестн. НГАУ. – 2012. – № 4 (25). – С. 115–118.
3. Смирнов В.Д., Козлов В.В. Бухгалтерский учёт: следует ли его разделять на финансовый и управленческий? // ЭКО. – 2007. – № 3 (393). – С. 164–168.
4. Юдина Л.Н. О противоречии образовательного стандарта Федеральному закону «О бухгалтерском учёте» // Все для бухгалтера. – 2008. – № 10. – С. 13–22.
5. Концепция развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 (с учётом изменений и дополнений) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=48508>.
6. Конституция Российской Федерации (с учётом изменений и дополнений) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=2875>.
7. О бухгалтерском учёте: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с учётом изменений и дополнений) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=156037>.
1. Sokolov Ya.V., Sokolov V. Ya. Istoriya bukhgalterskogo ucheta: ucheb. – Izd. 2-e, pererab. i dop. – M.: Finansy i statistika, 2006. – 288 s.
2. Smirnov V.D., Kozlov V.V. Obshchee opredelenie bukhgalterskogo ucheta i ego informatsionnaya priroda // Vestn. NGAU. – 2012. – № 4 (25). – S. 115–118.
3. Smirnov V.D., Kozlov V.V. Bukhgalterskiy uchët: sleduet li ego razde-lyat' na finansovyy i upravlencheskiy? // EKO. – 2007. – № 3 (393). – S. 164–168.
4. Yudina L.N. O protivorechii obrazovatel'nogo standarta Federal'nomu zakonu «O bukhgalterskom uchete» // Vse dlya bukhgaltera. – 2008. – № 10. – S. 13–22.

5. *Kontseptsiya razvitiya bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossiyskoy Federatsii na srednesrochnuyu perspektivu: prikaz Minfina RF ot 01.07.2004 № 180 (s uchetom izmeneniy i dopolneniy) [Elektron. resurs]. – Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=48508>.*
6. *Konstitutsiya Rossiyskoy Federatsii (s uchetom izmeneniy i dopolneniy) [Elektron. resurs]. – Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=2875>.*
7. *O bukhgalterskom uchete: Federal'nyy zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ (s uchetom izmeneniy i dopolneniy) [Elektron. resurs]. – Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=156037>.*

ACCOUNTING: NEED TO MAINTAIN AND EXPEDIENCY TO SUPPORT HOME SYSTEM INTEGRITY

V. V. Kozlov

Key words: accounting, fiscal accounting, management accounting, tax accounting, operational and technical recording, statistical accounting, accounting & reporting

Summary. The problem of division is critically analyzed and expediency to maintain the integrity of accounting home system is justified in science-based terms. Accounting in market economy is «the language of business». On macroeconomic level, it performs the function of state management; it is one of the basics of constitutional order of a country, constitutional guarantee for the integrity of market and economic space, institute of financial regulation and uniform fiscal policy. On macroeconomic level, the accounting is an inseparable attribute, one of the main functions of organizations management. It is inexpedient to divide the home system of accounting into different types, moreover, its integrity in the system of higher financial and economic education and that of practical accounting and analytical performance of organizations should be supported in every way possible. Much more legal, expedient and justified is to differentiate the types of accounting: fiscal, management, tax, etc. Accounting is to develop as a part of an integral system of record-keeping and reporting in Russian Federation based on the primary accounting and including both statistical and operational-technical recording. The most important task in accountancy is to provide relative independence to arrange the accounting process on some certain type of reporting. Herewith the core role is given to chief accountant and accounting service as professional guarantee for the reliability of recorded analytical information supply for internal economy and state management.