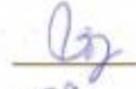


Учреждение образования
«Брестский государственный технический университет»
Экономический факультет
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

СОГЛАСОВАНО
Заведующий кафедрой
«Бухгалтерского учета, анализа
и аудита»
 Н.В.Потапова
« 09 » 12 2024 г.

СОГЛАСОВАНО
Декан экономического
факультета
 В.В.Зазерская
« 09 » 12 2024 г.

ЭЛЕКТРОННЫЙ УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ
«ГЕНЕЗИС И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕОРИИ И КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА»

для специальности:
7-06-0411-01 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Составитель: Н.В. Потапова, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита
Учреждения образования «Брестский государственный технический
университет»
Д.А. Панков, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Учреждения образования «Брестский государственный технический
университет»

Рассмотрено и утверждено на заседании Научно-методического совета университета
« 07 » 12 2024 г., протокол № 1

ру. в УМК 24/12.23

Брест, 2024

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА.....	3
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ.....	5
ТЕМА 1. ГЕНЕЗИС ТЕОРИЙ И КОНЦЕПЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА....	5
1. Этапы становления бухгалтерского учета как науки.	5
2. Бухгалтерский учет в период античности и средневековья.	6
3. Развитие теории бухгалтерского учета в «литературный период» (XVI - XVII вв.).....	8
4. Научные теории, концепции и гипотезы в XVIII - XIX вв.	12
5. Развитие науки и научных школ в XX в.	16
6. Обзор современных концепций и теорий бухгалтерского учета.....	22
ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	25
ТЕМА 3. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	27
ТЕМА 4. БАЛАНСОВЕДЕНИЕ И БАЛАНСОВАЯ ПОЛИТИКА.....	34
ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСКАЯ НАУКА И ПРАКТИКА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ.....	40
ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ.....	46
ТЕМА 1. ГЕНЕЗИС ТЕОРИЙ И КОНЦЕПЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. .	46
ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	47
ТЕМА 3. ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.	48
ТЕМА 4. БАЛАНСОВЕДЕНИЕ И БАЛАНСОВАЯ ПОЛИТИКА.....	49
ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСКАЯ НАУКА И ПРАКТИКА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ.	50
РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ	52
Перечень вопросов к зачету по дисциплине.....	52
ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ.....	53

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Необходимость обращения к теориям и концепциям бухгалтерского учета определяется возрастающими требованиями к качеству учетной информации. Изучение фундаментальных основ теории бухгалтерского учета, современных тенденций их развития углубит понимание экономических процессов на предприятии и позволит комплексно изучить методологию учетных процессов.

Учебная дисциплина «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета» является государственным компонентом учебного плана по специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит углубленного высшего образования.

Цель изучения дисциплины - формирование теоретических знаний о фундаментальных основах теории бухгалтерского учета, о состоянии и существующих направлениях ее развития, а также способности адаптировать и применять инструментарий различных теорий в научных исследованиях, разработках и на практике.

Основные задачи:

- овладение знаниями о концепции, парадигме, теории бухгалтерского учета;
- изучение истории создания основных концепций и теорий бухгалтерского учета;
- освоение сути основных концепций и теорий, лежащих в основе и повлиявших на методологию и методики современного бухгалтерского учета;
- изучение современных и новых концепций и подходов в методологии национальной системы бухгалтерского учета, МСФО и других стран;
- приобретение навыков использования фундаментальных знаний в профессиональной деятельности.

Требования к профессиональным компетенциям включают способность:

- УК-1. Быть способным применять методы научного познания (анализ, составление, систематизация, абстрагирование, моделирование, проверка достоверности данных, принятие решений и др) в самостоятельной исследовательской деятельности, генерировать и реализовывать инновационные идеи.

- УК-3. Проявлять инициативу, в том числе в ситуациях риска, разрешать проблемные ситуации на основе инновационного подхода.

- УК-4. Использовать фундаментальные экономические знания в профессиональной деятельности. Быть способным выявлять основные противоречия, закономерности и тенденции развития теории бухгалтерского учета,

- УПК-3. Быть способным выявлять основные противоречия, закономерности и тенденции развития теории бухгалтерского учета, адаптировать и применять инструментарий различных теорий в научных исследованиях и разработках.

В результате изучения дисциплины магистрант должен:

знать;

- историю создания основных концепций и теорий бухгалтерского учета;
- сущность и содержание основных концепций современного бухгалтерского учета, их противоречия и взаимосвязь;
- национальную концепцию развития и принципы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь, основополагающие принципы МСФО;

–сущность и содержание признанных теорий бухгалтерского учета, лежащих в основе и повлиявших на методологию и методики современного бухгалтерского учета;

–направления развития теории и методологии бухгалтерского учета;

уметь:

–выявлять основные противоречия и закономерности современных теорий и концепций бухгалтерского учета;

–формировать, оценивать и представлять информацию об экономических и финансовых событиях, являющихся предметом теории бухгалтерского учета;

–понимать и критически оценивать тенденции развития теорий бухгалтерского учета;

владеть:

–фундаментальными экономическими знаниями в области бухгалтерского учета;

–способность адаптировать и применять инструментарий различных теорий бухгалтерского учета в научных исследованиях, разработках, на практике.

Полученные знания по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета» являются базой для изучения специальных дисциплин магистерской программы.

Электронный учебно-методический комплекс (ЭУМК) по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета» представляет собой комплекс систематизированных учебных и методических материалов. Он предназначен для подготовки магистрантов специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит углубленного высшего образования.

ЭУМК разработан в соответствии со следующими нормативными документами:

Положением об учебно-методическом комплексе на уровне высшего образования, утвержденным постановлением Министерства образования Республики Беларусь №167 от 26.07.2011 г.

Положением об учебно-методическом комплексе по учебной дисциплине учреждения образования «Брестский государственный технический университет» № 12 от 31.01.2019 г.

Учебной программой по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета», утвержденной 28.06.2024, регистрационный номер № УД-24-1-318/уч.

Цели УМК:

обеспечение качественного методического сопровождения процесса обучения магистрантов современным знаниям в области теории бухгалтерского учета;

организация эффективной самостоятельной работы магистрантов.

Содержание и объем ЭУМК полностью соответствуют образовательному стандарту высшего образования специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит углубленного высшего образования, а также учебно-программной документации образовательных программ высшего образования. Материал представлен на требуемом методическом уровне и адаптирован к современным образовательным технологиям.

Структура ЭУМК по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета»:

Теоретический раздел ЭУМК представлен конспектом лекций по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета».

Практический раздел представлен конспектом практических занятий по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета».

Раздел контроля знаний ЭУМК содержит перечень вопросов, выносимых на зачет по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета».

Вспомогательный раздел включает учебную программу по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета».

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

ТЕМА 1. ГЕНЕЗИС ТЕОРИЙ И КОНЦЕПЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1. **Этапы становления бухгалтерского учета как науки.**
2. **Бухгалтерский учет в период античности и средневековья.**
3. **Развитие теории бухгалтерского учета в «литературный период» (XVI - XVII вв.).**
4. **Научные теории, концепции и гипотезы в XVIII - XIX вв.**
5. **Развитие науки и научных школ в XX в.**
6. **Обзор современных концепций и теорий бухгалтерского учета.**

1. Этапы становления бухгалтерского учета как науки.

Методология бухгалтерского учета прошла шесть главных этапов, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь. При этом достижения предыдущих этапов органически включаются в состав последующих этапов, растворяются в них.

1. **Натуралистический (4000 лет до н.э. — 500 лет до н.э.).** Мысль бухгалтера достаточно примитивна, он хочет отразить в учете то, что видит, с чем работает. Сначала просто отразить, затем точность отражения превращается в идеал. Чем точнее учет фиксирует происходящее в хозяйстве, тем лучше. Так возникает центральное понятие бухгалтерского учета — факт хозяйственной жизни.

В основе учета всегда лежали, лежат и будут лежать факты хозяйственной жизни. В самом общем виде факт хозяйственной жизни — это то, что должен согласно программе наблюдения зарегистрировать бухгалтер. Любая единица имущества, находящаяся в организации, должна быть зафиксирована в учете. Так рождается инвентаризация и вместе с ней материальные (инвентарные) счета. Каждый факт хозяйственной жизни, порождающий обязательства сторон, тоже должен быть отражен в учете, и это приводит к такому методу учета, как колляция (сверка взаимных расчетов), а в самом учете для ее фиксации возникают счета расчетов.

2. **Стоимостный (500 лет до н.э. — 1300 г.).** Появление денег привело к возникновению нового приема — оценки, которая проводилась во всех случаях, когда деньги выступали в функции меры стоимости. С этого момента объект учета — факт хозяйственной жизни — раздвоился, ибо сначала он отражался в натуральном измерении, а потом (или одновременно) в денежном.

3. **Диграфический (1300 — 1850 гг.).** Желание и необходимость выявлять финансовый результат хозяйственной деятельности привели к разделению патримонального учета на униграфический (простая запись) и диграфический (двойная запись).

Обе ветви бухгалтерского учета существуют и в наши дни, но в целом диграфический учет (основан на двойной записи) получил гораздо большее развитие. Тем не менее распространение малых предприятий и появление компьютерной техники явно оживили возможности униграфического учета, основанного на простой записи.

4. **Теоретико-практический (1850 — 1900 гг.).** Дальнейшее развитие диграфического учета шло по двум направлениям. Одни бухгалтеры пытались истолковать факты хозяйственной жизни с позиций юриспруденции, другие рассматривали их как экономические, при этом возникал вопрос о приоритете

формы над содержанием или содержания над формой. Другие бухгалтеры, а их было большинство, значительное внимание уделяли учетной процедуре, что привело к дифференциации счетов, их классификации, развитию различных форм счетоводства. Данный этап в развитии занял всего полвека, но, несмотря на это, в нем произошло много преобразований, таких, как возникновение условных категорий (баланса, прибыли, себестоимости, издержки производства и обращения), также появились совершенно условные «метафизические» счета. Но его вершиной явилось создание планов счетов предприятий. Также произошло развитие бухгалтерии на две: финансовую и аналитическую.

5. Научный (1900 — 1950 г.). Много веков бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность (счетоводство). Она включала набор процедур, выбор между которыми делался методом проб и ошибок. В середине XIX в. были заложены основы бухгалтерской науки (счетоведения), сформулирован и обоснован ее категоричный аппарат. До конца XIX в. преобладала юридическая интерпретация учета, с начала XX в. получило признание экономическое его понимание. Оба научных направления сосуществовали, время от времени влияние одного усиливалось, другого ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения, и ни одна из них не исчезала. При этом появление условных категорий сначала было стихийным. Но в определенный момент возникла необходимость в их осмыслении. Оно началось через истолкование центральной категории — баланса.

Существенное значение на этом этапе получают учет затрат и калькуляция себестоимости, работ и услуг.

6. Современный (с 1950 г.) этап привел к развитию динамической и статической трактовки баланса и к попыткам их некоторого синтеза. Динамическая трактовка и эволюция методов калькуляции привели к рождению управленческого учета, а статическая трактовка предопределила возникновение международных стандартов финансовой отчетности — МСФО и национального счетоводства.

В целом меняется природа счетов, происходит переход от учета предприятий к учету всего народного хозяйства; счета перестают отражать довольно точные юридические явления и начинают концентрировать движение информации, каждый счет становится «черным ящиком», имеющим вход (дебет) и выход (кредит). На этом этапе было осознано, что учет ведется в интересах различных групп, участвующих в хозяйственных процессах, и единый бухгалтерский учет предстает в различных видах: налоговый учет ведется в интересах государства, финансовый — для актуальных и потенциальных собственников, управленческий — вследствие нужд администрации.

2. Бухгалтерский учет в период античности и средневековья.

Основными историческими предпосылками формирования бухгалтерского учета стали: 1) развитие хозяйственной жизни; 2) появление письменности.

Именно появление письменности, а также развитие арифметики создали базу для возникновения учета, интенсивная хозяйственная деятельность способствовала его повсеместному распространению.

Первыми учетными приемами древнего мира были инвентаризация и контокоррент-счета расчетов. По данным археологов первые следы развитых систем учета нашли в долинах рек Нил - Древний Египет, Тигр и Евфрат — Вавилония.

Несколько тысяч лет тому назад люди научились делать папирус, на котором регистрировали факты хозяйственной жизни. Запись велась черной и

красной тушью: год писали черной, а месяц и день - красной, частные числа - черной, итоги - красной. На свитках папируса в виде таблиц составляли инвентарные описи.

В Древнем Египте (3400 - 2980 годы до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества, позднее прерывная инвентаризация была заменена текущим учетом. Факт хозяйственной жизни оформлялся тремя лицами: один отмечал на папирусе число ценностей, намеченных к отпуску, второй проставлял рядом фактический отпуск, а третий сравнивал числа и делал отметки о выявленных отклонениях, проводя продольную черту на проверенных документах.

Вавилония стала родиной учета на карточках, которые делали из мягкой глины в виде пластинок до 30x40 см.

Документы составлялись в двух экземплярах и хранились они в глиняных конвертах или кувшинах, где на крышках ставилась печать, и указывалось содержание хранящихся документов, исполнители и время составления документов.

В Вавилонии широко применялись таблица умножения и таблицы для исчисления сложных процентов.

Учет материальных ценностей осуществлялся так: приходные и расходные документы группировались отдельно, информация внутри этих групп учитывалась в разряде наименований отдельных ценностей, по оборотам выводилось сальдо, которое алгебраически складывалось с начальным остатком, и таким образом, выводился конечный результат, сопоставляемый с фактическим наличием ценностей. Все сведения фиксировались в карточках и здесь же указывались причины расхождений и на какой счет отнесена недостача.

Таким образом, в Вавилонии зарождался синтетический и аналитический учет, были найдены Законы Хаммураби, по которым купцы вели самостоятельный учет, а храмы — государственное счетоводство, передача денег без расписки считалась недействительной.

Расцвет учета в Персии приходится на время правления царя Дария (522 - 486 годы до н.э.), где учет играл огромную роль для государственного управления обширными владениями.

В Древней Греции сложилась хорошо развитая система учета, но это была простая форма бухгалтерии, в основном с натуралистической оценкой.

В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была Памятная или Мемориал, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни, и два кодекса, первый кодекс - кассовая книга со счетами расчетов, а второй кодексе - книга систематической записи.

По мнению исследователей, в Древнем Риме сложилась простая бухгалтерия без трансформации данных мемориальных счетов в деньги, в кодексах практиковалась хронологическая, а не систематическая запись; по счетам двух кодексов выводилось сальдо.

В Риме развивался бюджетный учет в масштабе всего государства, и в отдельных провинциях велась книга Бревариум, где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение. Этот регистр получил название Книги имперских счетов, которую можно рассматривать как первый баланс государственного бюджета. Исследователи выделяли в Бревариуме следующие характерные черты:

- 1) обязательное документирование записей;
- 2) строгое разграничение между учетом денежных средств и учетом натуральных ценностей;

3) хронологическая запись в текущем учете и ежемесячная систематическая запись в кодексе с выделением сначала основных приходных, а потом расходных статей с указанием исходящего остатка;

4) периодическая отчетность перед вышестоящими органами, источником данных для которой служили записи в кодексе.

Исследователи предполагают, что двойная бухгалтерия зародилась в XIII веке, так как до XIII века не сложились объективные условия:

- 1) деньги были слишком редким явлением;
- 2) психология рядового счетного работника не конструктивна;
- 3) прибыль как важнейшая категория не получила должного признания, купец оперировал больше потребительским, чем финансовыми категориями;
- 4) из всех функций денег преобладает функция средства платежа, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе;
- 5) многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления.

Одни исследователи полагали, что двойную запись вызвали экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений, другие связывали возникновение двойной записи с развитием кредитных отношений.

Двойная запись зародилась стихийно, из необходимости контролировать разnosку по счетам. Подавляющее большинство факторов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступали товары от поставщиков, продали товары и т.д. Это был процедурный прием, приводивший к логической необходимости, уравнивания дебетовых и кредитовых оборотов.

3. Развитие теории бухгалтерского учета в «литературный период» (XVI - XVII вв.).

В период раннего средневековья в странах Западной Европы продолжались традиции римской бухгалтерии. По мнению исследователей, учетный консерватизм господствовал веками, приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей.

В 1202 году итальянец Фибоначчи ввел в бухгалтерию арабские цифры, но понадобилось более трех веков, чтобы бухгалтеры осознали преимущество новых цифр. Считалось, что римские цифры легче исправить, чем арабские. Точность подсчетов возрастала по мере осознания относительности учета. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало использование римского права в бухгалтерии. На основе римского права формировалось торговое и хозяйственное право. Купцами создавались посреднические ссуды, которые вырабатывали определенные требования к записям:

- 1) завершенные операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат;
- 2) в бухгалтерских книгах между записями не должно быть пустых мест;
- 3) по каждой операции дается ссылка на разрешающий ее документ;
- 4) все числа в записях должны быть буквенные, а не цифровые, чтобы избежать подделок.

Основными учетными приемами оставались отчетность и инвентаризация, но люди средневековья считали, что устное

свидетельство достовернее письменного, так как последнее можно подделать, а устное – нет.

В монастырских хозяйствах получили распространение составление инвентаризационных описей, которые содержали систематизированные записи. В них выделялись следующие группы имущества: 1) здания и сооружения; 2)

хозяйственный инвентарь; 3) продукты; 4) скот. Эти сведения были найдены в инструкциях управляющего сельскохозяйственным учетом.

Отчет о доходах сдавали один раз в год, вели два отдельных регистра учета расходных операций: 1) затраты собственника, 2) затраты хозяйства. Для выведения остатка все записи регистров текущего учета подсчитывались по видам ценностей.

Отношения между плательщиками и получателями оформлялись с помощью бирочного учета. На бирке-дощечке в странах Западной Европы делалась нарезка, соответствующая определенной величине платежа. Дощечка раскалывалась вдоль, одна половина оставалась у получателя (приходный ордер), а вторая отдавалась плательщику (квитанция). Если половинки сложить, то можно убедиться в правильности записей. Так осуществлялась "линейная запись". Этот прием широко использовался и для отражения регистрации перемещения ценностей внутри хозяйства между материально ответственными лицами. Бирки использовались как "векселя", как "чеки" в свободном обороте и как средство погашения долгов вместо наличных денег.

В средние века возникла профессия странствующих писцов, которые за плату составляли отчеты. Во времена расцвета средневековья появились специальные трактаты по учету, где излагались правила по оформлению документов.

Большое значение учет имел в государственном хозяйстве, образцовым он был в Англии. Из "Книги страшного суда" (1086) мы узнаем, что в основу учета была положена инвентарная опись. В английском казначействе палата шахматной доски ведала финансами страны, где зародился учетный регистр шахматной формы.

К XIII веку в странах Западной Европы сложилась система учета кассовых операций. Каждая приходная запись содержала следующие реквизиты: дата, сумма прописью и у правого края страницы – цифрами, от кого последовало поступление денег, основание платежа. Фиксировалось поступление денег в иностранной валюте и в пересчете на местные деньги. Каждая расходная запись содержала следующие реквизиты: дата, ссылка на распорядительный документ, получатель денег, сумма, целевое назначение расхода, способ оплаты. Вверху каждой страницы кассовой книги указывали год.

Приходно-расходные книги велись в двух экземплярах: один у кассира, другой у бухгалтера. Исправления во всех книгах выполнял только один специальный нотариус. Остатки по книгам выводились или ежемесячно, или один раз в полугодие путем рекапитуляции – итоги группировались по каждой проводке.

Развитие хозяйственной деятельности требовало определенных форм контроля за качеством учетной информации. В XIII веке в Англии появляется институт контролеров-аудиторов.

Господствующей в Европе была простая бухгалтерия, она существовала в учете купцов в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках. Каждому факту реальной экономической жизни противостоит информационный факт, который является зеркальным отражением первого. Поскольку различные факты измеряются в различных единицах, то регистрация осуществляется в тех же единицах измерения, в которых возникли сами факты.

Простая бухгалтерия в своем развитии прошла пять этапов: 1) инвентарный учет – фиксировались только остатки материальных ценностей; 2) контокоррент – учет только расчетных операций; 3) деньги – монеты выступали объектом учета; 4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов; 5) деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря. Таким образом, простая бухгалтерия не раскрывала ни юридический, ни экономический смысл фактов хозяйственной

жизни, так как использовались различные измерители – натуральные и денежные, то невозможно было обобщить факты хозяйственной жизни. В простой бухгалтерии не было условий для расчета прибыли и не существовало правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм.

Камеральная или бюджетная бухгалтерия существовала параллельно с простой и двойной бухгалтерией. Она исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Контроль сметы расходов и доходов был главной целью учета. Использовались различные и своеобразные приемы учета кассовых операций в одном или нескольких регистрах.

Сложившиеся методы, по мнению исследователей, имели недостатки: 1) учет не был сведен в единую систему, его объекты были совокупностью, элементы которой не могли соизмеряться; 2) каждый объект велся в тех учетных единицах, которые его определяли (например, хлеб – в натуральных единицах, касса – в денежных); 3) если и встречались системы, объединяющие учетные объекты, то они представляли простую бухгалтерию, не имели ни счета собственника, ни результатных счетов; 4) выведение финансовых результатов из учетных записей без инвентаризации было не возможно.

Для преодоления этих недостатков развивалась диграфическая или двойная бухгалтерия. В номенклатуру счетов вводятся счета собственных средств, а материальные счета получают денежную оценку, вследствие чего абсолютно все факты хозяйственной жизни отражаются дважды. Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя. Однако исследования документов средневековья показали, что двойная запись существовала задолго до Пиетра, Пачоли, и бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии также нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык.

Исследователи предполагают, что двойная бухгалтерия зародилась в XIII веке, так как до XIII века не сложились объективные условия: 1) деньги были слишком редким явлением; 2) психология рядового счетного работника не конструктивна, он пишет то, что видит в жизни или в документе; 3) прибыль как важнейшая категория не получила должного признания, купец оперировал больше потребительским, чем финансовыми категориями; 4) из всех функций денег преобладает функция средства платежа, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе; 5) многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления.

Одни исследователи полагали, что двойную запись вызвали экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений, другие связывали возникновение двойной записи с развитием кредитных отношений. Двойная запись зародилась стихийно, из необходимости контролировать разницу по счетам. Подавляющее большинство факторов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступали товары от поставщиков, продали товары и т.д. Это был процедурный прием, приводивший к логической необходимости, уравновешивания дебетовых и кредитовых оборотов.

Двойная бухгалтерия в своем развитии прошла пять этапов: 1) двойная запись родилась как формальный прием, как следствие эволюции методов регистрации; 2) двойная запись рассматривалась как технический прием, позволяющий автоматически проконтролировать правильность записи хозяйственных оборотов; 3) учет являлся единой законченной и замкнутой системой, используя единый денежный измеритель; 4) предполагают не только наличие в системе счетов собственника, но и учет финансовых результатов; 5) связан с развитием и расширением объектов учета.

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся бухгалтерская процедура называется двойной:

- 1) два вида записей – хронологическая запись и систематическая;
- 2) два уровня реализации – аналитический и систематический учет;
- 3) две группы счетов – материальные и личные;
- 4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;
- 5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;
- 6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением $A - П = К$;
- 7) две точки у каждого информационного потока – вход и выход;
- 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни – одно лицо отдает, другое принимает;
- 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа – сначала регистрируются факты, а затем проверяют правильность работы;
- 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись, сначала как плановая, затем как учетная или фактическая.

Таким образом, двойная запись формирует три элементарных метода: баланс, счета и двойная запись. Они создают иллюзию гармонии, весь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия, но не жизнь, и это необходимо для упрощения деятельности, создавая предпосылки для управления ею.

Учет в Италии в XV – XVIII веках.

Итальянцы были продолжателями традиций древнеримской бухгалтерии, они использовали те же учетные регистры кодексы, которые стали называть Памятной книгой, Мемориалом и Главной книгой, но вели их в денежном измерителе. А когда в Главную книгу внесли счет капитала, то появилась двойная запись. Сначала бухгалтерия развивалась самостоятельно в каждой фирме, потом появились типографические книги, возникла печатная бухгалтерия. Ее появление связывают с двумя именами Б. Котрульи и Л. Пачоли.

Б.Котрульи был купцом из Рагузы и написал книгу "О торговле и совершенном купце" в 1458 году, а в 1573 году она была напечатана.

Лука Пачоли был математиком с мировым именем, друг Леонардо да Винчи, в своем труде "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях" (1494 год) в "XI Трактате о счетах записях" изложил процедуру двойной записи. Л. Пачоли называл главной целью учета – ведение своих дел в должном порядке, чтобы можно было без задержек получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований.

С развитием двойной записи в Италии возникают две взаимосвязанные цели учета: юридическая – оперативное выявление величины долгов и требований; экономическая – надлежащего устройства своих дел. Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было заполнение учетных регистров, в связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг. У Котрульи и Пачоли речь идет о бухгалтерском учете в торговле и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства; А. Казанова распространяет двойную запись на судостроение; А. ди Пиетро – на учет монастырского хозяйства и банков; Д. Москетти – на промышленность; Л. Флори на госпитали, государственные организации и домашнее хозяйство; Б. Вентури – на сельское хозяйство.

Для итальянской школы была характерна не трактовка общих вопросов учета, а тщательное описание бухгалтерской процедуры. Порядок глав в трактате Пачоли полностью воспроизводит последовательность учетной регистрации. Он использовал персонифицированный подход, суть которого сводится к тому,

что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц. Он создал основную информационную модель хозяйственной деятельности, в которой важны два момента, названные двумя постулатами Пачоли: 1) сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов; 2) сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же систем счетов. Все итальянские авторы этого периода оставались на позициях персонификации, и их вклад был связан с уточнением и развитием отдельных положений Пачоли.

При характеристике факта хозяйственной жизни Пачоли выделял четыре неперемных момента, которые должны быть отражены в учете: 1) субъект; 2) объект; 3) время; 4) место. Этим моментам соответствует четыре вопроса: кто, что, когда, где? Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические привело к перегруженности статьями балансов средневековых фирм. Интересным моментом практики составления средневекового баланса было то, что разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами, возникшая в результате арифметических ошибок в подсчетах, не выверялась, а списывалась на прибыли и убытки [29]. Для открытия счетов Пачоли рекомендовал составлять проводки по инвентарю, причем имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета капитала; счета кредиторской задолженности кредитовались и тут же дебетовался счет капитала, т.е. практически все счета открывались проводками через счет капитала. Это провоцировало фиктивные обороты на счете капитала, поэтому Казанова предложил счета баланса вступительного и заключительного, в результате чего стало возможным разносить сальдо следующими проводками: дебет счета имущества, кредит счета баланса; дебет счета баланса, кредит счета капитала. Для составления заключительного баланса составлялись обратные проводки. Это предложение надолго вошло в практику и теорию учета многих стран. Под балансом Пачоли понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Трактую двойную запись как методологический прием, позволяющий выявлять ошибки в разноске, Пачоли рекомендовал составление баланса только тогда, когда исписана Главная книга. Флори Л. определял журнал как регистр, в котором факты хозяйственной жизни идентифицируются со счетами Главной книги и ввел правило: любой факт хозяйственной жизни может быть зарегистрирован в Главной книге только на основании записи в журнале. Флори выделял два вида баланса – промежуточный и заключительный: первый содержит в себе финансовые результаты на любой момент, второй – составляется по истечении года и отражает финансовый результат этого года.

Таким образом, к концу XVII века в Италии были созданы венецианская или староитальянская формы учета, включающие Памятную, журнал и Главную книгу. Гарати Ф. усовершенствовал староитальянскую форму, разделив счета на синтетические и аналитические, и этот вариант получил название новой итальянской формы счетоводства.

4. Научные теории, концепции и гипотезы в XVIII - XIX вв.

Бухгалтерский учет становится наукой в Италии в XIX веке.

С начала XIX века в итальянском учете сформировались два направления в развитии учета: первое выводило учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей, – это юридическое направление; второе было основано на учете ценностей – это экономическое направление.

Представителями юридического направления итальянской школы учета были Н. д'Аностасио, Ф. Вилла, Д. Чеброни, Д. Борначини и другие. Они

развивали две мысли в учете: 1) учет – это регистрация прав и обязательств собственника; 2) в центре учетной системы стоит учет капитала. Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать данный счет. Эту систему назвали *четверной*, так как каждая операция требовала минимум четыре записи. Такой подход усиливал контрольное значение бухгалтерской регистрации, потому что на одном счете капитала должны были получиться контрольные итоги, подтверждающие правильность разности хозяйственных операций.

Представителями *экономического направления* в итальянском учете были Д. Криппа, Ф. Беста, В. Альфиери, Г. Гидилья, А. Стабилини, Д. Мальоне и другие. Сторонники экономического направления считали, что в конечном итоге на всех счетах учитываются материальные ценности, отсюда название материалистической теории. Все счета делятся на две группы капитала и его частей, которые раскрывают структуру капитала. По мнению представителей экономического направления учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств – это только следствие.

Под влиянием соперничества этих направлений были образованы в Италии три школы учета: *ломбардская, тосканская, венецианская*.

Ломбардская школа. Ее создателем был Ф. Вилла (1801 – 1884). Он совершил великий синтез юридических и экономических целей учета, систематизировал бухгалтерские знания, концептуально осмыслил основные учетные категории. Вилла считал, что бухгалтерия поднялась до уровня науки, она должна исследовать свои принципы и категории. На практике она представляла собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг. Ее цель – контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах. Это положение сделало Виллу отцом итальянской бухгалтерии.

По мнению Виллы, бухгалтерский учет включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое исследование; 3) организация управления, в том числе ревизия счетов.

Все счета Вилла делил на три группы:

- 1) депозитные (имущественные);
- 2) личные;
- 3) методологические итоговые (счет убытков и прибыли, счет вступительного и заключительного баланса).

Таким образом, бухгалтерский учет Виллы был комплексной экономико-правовой дисциплиной, он разделил двойную запись и информацию, которую она несет, на юридическую и экономическую.

Тосканская школа. Основателем юридического направления бухгалтерской теории был Ф. Марчи (1822 – 1871).

Марчи выделял четыре группы лиц на предприятии:

- 1) агентов (материально ответственных лиц);
- 2) корреспондентов (лиц, с которыми ведутся расчеты);
- 3) администратора;
- 4) собственника.

Каждой группе соответствовали отдельные счета. Все лица, связанные с предприятием, находятся в определенных юридических отношениях, смысл которых раскрывался в учете. Каждый факт хозяйственной жизни сводится к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса. Поэтому правовая структура предприятия определяет его экономическое положение.

Центральной фигурой в управлении признается администратор, через его счет проходят все хозяйственные операции.

Марчи был сторонником персонализации – за каждым счетом стоит человек. Этот подход оправдал себя на крупных предприятиях, но в небольших фирмах, где хозяин выполняет все функции. Марчи предлагал использовать персонификацию, объясняя ситуацию тем, что собственник как бы проецирует свои функции на учетные объекты.

Другим крупным представителем тосканской школы был Д. Чербони – создатель логисмографии. Для Чербони бухгалтерский учет – наука административных функций и административных действий. Тем самым бухгалтерия рассматривается как часть юриспруденции. Его учение предусматривало иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата, и эта структура должна соответствовать организационному построению самого предприятия. Чербони утверждал, что счетоводство как наука, рассматривая ведение хозяйства во всем объеме, определяет нормы, на которых основаны различные степени ответственности управляющих делом и агентов. В логисмографии Чербони выделял теорию и форму счетоводства. В основе теории лежало два принципа: персоналистичность – за каждым счетом стояло лицо или группа лиц, и дуалистичность – сальдо счета собственника равно сальдо совокупного счетов агентов и корреспондентов. Чербони подчеркивал, что смысл логисмографии заключается в последовательной персонализации счетов, целью учета является контроль деятельности агентов и корреспондентов хозяйства.

Предметом науки являются права и обязательства физических и юридических лиц, методом – регистрация. Все хозяйственные операции делились на три группы: 1) собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами; 2) статистические, приводящие к внутренним изменениям в составе имущества; 3) экономические, изменяющие суммы расчета предприятия с собственником.

Чербони утверждал, что бухгалтер не создает законы, а открывает их. Логика этих законов диктует логику законов бухгалтерской записи. Отношения, выступающие как юридические, служат предметом учета, который неотделим от целей управления.

У Д. Чербони было много последователей: К. Чербони, Д. Росси, К. Беллини, Ф. Баналуми, Д. Масса, Э. Мондини, А. Сангвинетти, В. Джитти, которые развивали логисмографию. Рассматривая информационные и психологические аспекты бухгалтерского учета, Росси указывал, что счетоводство и счетоведение выступают "охранительницами экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения".

Экономические интересы лиц, по мнению Росси, пересекаются в хозяйственных операциях. Эти операции он считал предметом бухгалтерского учета и классифицировал их в три группы: 1) экономические (производство, распределение или потребление материальных благ); 2) юридические (выяснение, приобретение, утрата или прекращение прав и обязательств); 3) административные (перемещение ценностей внутри предприятия). Так как каждая операция затрагивает двух субъектов, а их три, то основной принцип учета Росси получил название двойной тройственности.

Росси известен как крупный историк в области учета и как создатель шахматной формы счетоводства (размещение записей учета в шахматном порядке). Он доказывал, что его форма есть только реставрация методов, применявшихся в казначейской палате Англии, поэтому назвал ее

нормандской. Все ученики Чербони развивали логисмографические идеи – двойная запись – это не абстрактный искусственно созданный прием, а принцип, выражающий основную идею управления – согласование противоположных интересов.

Венецианская школа. Основоположителем был Ф. Беста (1845 – 1923), который развивал экономическое направление в учете. Он утверждал, что бухгалтерский учет как средство экономического контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями по: 1) руководству; 2) управлению; 3) контролю агентов хозяйства.

В бухгалтерском учете на первой стадии разрабатываются инструкции, положения, сметы, ведется плановая работа; затем проводятся инвентаризации, оформляются доверенности, приходные и расходные материальные и кассовые ордера. Беста считал текущий контроль удачно организованным только в том случае, если в нем предусмотрена противоположность интересов агентов предприятия, в учете должен быть обеспечен взаимный контроль материально ответственных лиц. Третья стадия включает весь традиционный учет с его записями совершившихся фактов хозяйственной жизни, при этом вычислительная техника трактуется как элемент метода бухгалтерского учета.

В соответствии с экономической трактовкой учета Беста подчеркивал, что в учете изучается не количественная и качественная структура хозяйственных ценностей, а их стоимость. Провозгласив, что объектом учета выступают не сами ценности, но их стоимость, Беста выдвинул ставшую знаменитой теорию фонда. Фонд – это общий объем стоимости, вложенный в предприятие. Фонд состоит из отдельных элементов и каждому элементу соответствует определенный счет. Все счета носят стоимостный характер и делятся на прямые и производные. Прямые включают весь актив и кредиторов, производные счета – собственные средства и результаты. Прямые счета отражают прямые элементы и делятся на положительные (актив) и отрицательные (кредиторы). Изменения всех прямых и производных элементов могут носить активный и пассивный характер.

В работе Бесты прослеживается четкое деление баланса предприятия не только по вертикалям, но и по горизонталям. По мнению исследователей, заслугой Бесты было то, что систему учета он рассматривал независимо от ее формы, и если большинство бухгалтеров видели прогресс науки в конструировании новых форм, то Беста форму записи определял как форму счетоводства.

Ему принадлежит лучшая их классификация по трем основаниям: 1) вид регистра; 2) характер записи; 3) способ выполнения записи на счетах.

Учеников Ф. Бесты – В. Альфиери, К. Гидилья, А. Стабилини, Д. Мальоне – увлекали идеи учета сметы, так как смета показывала, каковы будут вероятные результаты ведения хозяйства в течение определенного промежутка времени.

Под влиянием учения Ф. Бесты Э. Пизани попытался осуществить синтез идей всей итальянской школы в созданном им учении – статмографии. Пизани уподоблял хозяйственный процесс механизму, поэтому бухгалтерия изучает три вида операций: динамические (имущественные счета), статические (счета чистого имущества) и статико-динамические. Внешне статмография отличалась от логисмографии тем, что в логисмографии дни, за которые выполняется регистрация, расположены по горизонтали таблицы, а счета, в которых проводят регистрацию, – по вертикали. В статмографии наоборот, счета, в которых проводят регистрацию, – по горизонтали, а дни, за которые выполняется регистрация, расположены по вертикали таблицы.

Оценивая труды Пизани, современники подчеркивали, что он находился под влиянием своих предшественников и полагал, что бухгалтер констатирует объективно существующие категории подобно тому, как инженер изобретает

машины. Влияние статмографии на современников было значительно слабее, чем влияние логисмографии.

К началу XX века итальянские ученые в счетоведении выделяли три науки: 1) *логисмология* – учение о бухгалтерских счетах; 2) *статмология* – учение о бухгалтерском балансе; 3) *леммалогия* – учение об остатках.

Логисмология была наиболее близка к традиционной бухгалтерии, статмология превратилась в анализ хозяйственной деятельности, леммалогия была развита в англосаксонских странах, используя сложный математический аппарат в учении об управлении запасами. При всем разнообразии взглядов итальянскую школу можно рассматривать как единое целое. Ее представителей объединяет целеустремленная содержательная трактовка основных категорий науки учета. Даже различия между юридическим (тосканская) и экономическим (венцианская) направлениями несущественны. И тосканцы, и венецианцы в духе ломбардской школы рассматривали учет как средство управления, только первые трактовали цели учета как управление людьми, а вторые – как управление ресурсами – ценностями, участвующими в хозяйственном процессе. В последнем случае учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности.

Для итальянцев был характерен подход к учету, который трактовали в том духе, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме, что вполне соответствовало юридической трактовке учета/

5. Развитие науки и научных школ в XX в.

Основное развитие бухгалтерский учет получает в XX веке. Именно в этот период формируются основные четыре направления учета: - финансовый; - управленческий; - налоговый. Начинают работать важнейшие ассоциации бухгалтеров. Формируется и получает развития концепция МСФО.

Учет в США и англоязычных странах в XX в.

Крупнейшим теоретиком учета XX в. в США был Ч. Э. Шпруг. Он показал важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. В Америке сформировались две теоретические школы учета: 1) институалистская; 2) персоналистическая. Расхождения в изложении теоретических вопросов между сторонниками двух школ были по двенадцати пунктам: 1) трактовка счета капитала; 2) содержание пассива баланса; 3) цель предприятия; 4) содержание счета убытков и прибыли; 5) характеристика счета убытков и прибылей; 6) балансовое уравнение; 7) роль дивидендов; 8) рентабельность предприятия; 9) оценка; 10) для кого предназначен баланс; 11) периодичность баланса; 12) амортизация.

В теории бухгалтерского учета выделены два основных подхода: персоналистический и институциональный.

Персоналистический подход отстаивал В. Э. Патон. В 20-х гг. закон США требовал, чтобы акции оценивались по номиналу. Это положение подвергалось критике, и Патон предложил отклонение от номинальной стоимости акций отражать на специальных счетах. Патон требовал переоценки каждого вида ценностей по текущим рыночным ценам. Этот подход поддерживал Р. Стивенсон, но Л. Миддллитч и Р. Кестер исходили из того, что на счетах должна сохраниться оценка по себестоимости, а баланс может быть откорректирован по рыночным ценам. Внутри персоналистической школы образовалась группа ученых во главе с Г. Свинеем, они находились под влиянием идей Шмаленбаха, принимали во внимание опыт европейской инфляции и называли свою концепцию стабилизированной бухгалтерией.

Критика сторонников Патона имела следствием рождение другой школы, так называемой конвертируемой бухгалтерии Вимбла. По-скольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки; поэтому вместо индексов цен он предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. Ошибка, по мнению исследователей, конвертируемой бухгалтерии состоит в подмене функции меры стоимости функцией средства обращения.

Институалисты выступали за оценку по себестоимости. Ф. Пикслей считал, что бухгалтер должен поддерживать оценку активов на первоначальном уровне, т. е. по себестоимости. Он подчеркивал, что неизменность оценки приводит к образованию скрытых резервов, но это оправдано двумя причинами: 1) нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах; 2) предприятие вправе пользоваться финансовой автономией.

А. Ч. Литтлтон проводил различие между категорией цены в политической экономии, где она определялась спросом и предложением, и в бухгалтерском учете, где она измерялась затратами. Он отстаивал идею оценки по фактическим затратам, переоценку по ожидаемым прибылям он отвергал как заведомо некорректную процедуру. Самыми яркими защитниками оценки по себестоимости были Р. Антони и Ю. Идзири. Они считали, что так называемая историческая оценка отличалась реалистичностью, простотой в работе, избавляла учет от неизбежного в противном случае субъективизма и сложных процедур, связанных с переоценкой средств и финансовых результатов.

Разные подходы к оценке приводили к попыткам компромисса. Г. К. Дейнис выдвинул в качестве основного положения бухгалтерского учета «принцип дополненности» – точность данных, полученных по одним объектам, неизбежно связана с изменением точности величин по объектам, дополнительным к ним.

Г. К. Гриир предложил более простое решение: все показатели в отчете должны быть представлены в двух колонках: по себестоимости и после переоценки. А. Д. Каннинг развил эту идею и предложил модель множественной оценки показателей бухгалтерского отчета. Каннинг считал необходимым для каждой статьи актива использовать свою базу оценки, при этом он исходил из того, что основная проблема бухгалтерского учета сводилась к оценке не основных, а оборотных средств.

На практике возобладали старый и относительно простой подход, обоснованный Монтомгери, который крайностям персоналистов и институалистов противопоставил идею осторожного компромисса. Он настаивал на принципе наименьшей оценки, т. е. если себестоимость выше продажной цены, то предмет оценивался по продажной цене, а разница считалась убытком; напротив, если себестоимость ниже продажной цены, то предмет оценивался по себестоимости, а разница трактовалась как прибыль.

Таким образом, за каждым методологическим приемом стояли интересы определенных групп. Требуя переоценки, персоналисты выражали интересы поставщиков, кредиторов, акционеров. Их волновало не то, сколько тратит администрация, а то, сколько стоит реально сегодня имущество этого предприятия. Институалисты отстаивали интересы собственника. Пикслей утверждал, что баланс служит внутренним целям управления предприятием, его актив представлен приобретенными средствами, и администрация предприятия должна знать, во что обошлись предприятию эти средства, и иметь правильно определенный, действительный результат своей хозяйственной деятельности – прибыль или убыток.

Особенность англо-американской школы бухгалтерского учета состоит в том, что она довела до крайности одну из идей – возможность исчисления прибыли. Заслугой американских бухгалтеров было доказательство того, что

прибыль не отражает экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело крупных американских ученых к разграничению понятий «бухгалтерская прибыль» и «экономическая прибыль». Бухгалтерская определяет прибыль как результат реализации товаров или услуг, экономическая – как следствие – результат работы капитала.

Еще одним существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США является деление его на финансовый и управленческий учет. Предметом финансового учета являются отношения предприятия с внешним миром, управленческий учет регистрирует положение дел внутри предприятия.

Возникновение управленческого учета связано с ростом корпораций, производственным нормированием и изменением правовых и экономических отношений. Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам Р. Антони. Выделяют три функции управленческого учета: 1) планирование и координирование будущего развития предприятия; 2) оперативное управление; 3) оперативный контроль и оценка работы предприятия. Трем функциям соответствуют три раздела учета: 1) учет затрат; 2) оперативный аналитический учет; 3) центры ответственности. В первом разделе фиксируются данные о прямых, косвенных и капитальных расходах; они необходимы для планирования. Во втором анализируются возможные издержки и прибыли предприятия, позволяющие оценить степень хозяйственного риска. Цель раздела – информационно-ориентирующая. В третьем разделе изучается контроль лиц, в обязанности которых входит расходование средств, здесь выделяются центры ответственности. Р. Антони утверждал, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей. Природа этой информации отличается от данных, используемых финансовым счетоводством. Каждая цель, стоящая перед управлением, требует своих методологических подходов, а каждая оценка показателя зависит от цели, стоящей перед человеком. Поэтому менеджеры создают свой учет, мало или совсем не связанный с бухгалтерией.

Система учета затрат может быть трех вариантов: полная, дифференцируемая и по центрам ответственности. В первом случае по каждому объекту исчисляется полная стоимость затрат; во втором – сравниваются затраты по каждому из альтернативных вариантов, при этом общая стоимость игнорируется, а сопоставляются только отклонения между альтернативными; в третьем – разрабатывается смета производственного участка, составляется отчет о ее выполнении. Только первый и третий подходы имеют некоторое отношение к бухгалтерскому учету, второй является чисто оперативным.

Еще одним достоинством англо-американской школы можно считать появление аудита. Первым теоретиком аудита был англичанин Л. Дикси, а воплотил его идеи в жизнь американец Р. Х. Монтгомери, который критиковал Дикси за его идеи ограничения проверкой точности баланса, а это требует большой трудоемкости и приводит к ограниченным результатам. Монтгомери использовал такие источники аудита: отчет о прибылях и убытках, данные корреспондентов, разрабатывал и практиковал довольно сложные методы анализа хозяйственной деятельности.

Последователи Р. Х. Монтгомери, Р. К. Маутц и Х. А. Шараф сформулировали следующие положения:

1. Отчетность должна быть проверена.
2. Не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией.
3. Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы свободны от неточностей и тайн.

4. Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля.
5. Отчетность должна быть заполнена согласно стандартам.
6. Аудиторская проверка не может быть последней.
7. Мнение аудитора зависит только от его компетенции.
8. Профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу.
9. Полезность отчетных данных прямо пропорциональна степени их проверяемости.
10. Заключение аудитора не может дать больше информации, чем само аудиторское исследование.

Данные положения были положены в основу стандартов аудита, они были доработаны и дополнены.

Большой заслугой американской бухгалтерии следует признать выработку положений профессиональной этики. Впервые это требование выдвинул Монтгомери, а создателем современной этики бухгалтера считают Д. Л. Кэрри. Научная трактовка бухгалтерского учета привела многих американских исследователей к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятий.

В 1967 г. Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) разработала кодекс о моральных правилах бухгалтера, что укрепило статус бухгалтера и увеличило спрос со стороны работодателей на его труд.

Бухгалтерский учет во Франции в XX в.

В начале XX в. на бухгалтеров Франции оказывало влияние юридическое направление, но это продолжалось недолго и связано было с признанием контроля главной функцией бухгалтерии.

Крупнейшим представителем юридического направления был П. Гарнье, который начинал перечисление теоретических принципов с понятия бухгалтерского факта. Все факты он разделил: 1) на юридические – договоры поставки, купли-продажи, подряда и аренды; 2) экономические – изменения цен, тарифов; 3) материальные – потери от стихийных бедствий, хищений, износа основных средств. П. Гарнье разработал методологию классификаций фактов в соответствии с общими характеристиками и их изменение в целях извлечения из них всех необходимых сведений. Гарнье пытался систематизировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов. Гарнье описал форму бордеро, предусматривающую нумерацию всех первичных документов, поступающих в бухгалтерию, и вкладывание их в отдельные папки – бордеро. На каждую проводку открывалась отдельная папка, на которой фиксировался номер документа и его сумма. По окончании месяца бухгалтер подсчитывал итог и вписывал его в Главную книгу шахматной формы. Таким образом, бордеро завершала эволюцию форм счетоводства. В понятие организации бухгалтерского учета он включал три элемента: 1) метод – выбор методологических приемов (перманентного или обычного инвентаря, варианта калькуляции); 2) систему – структура аппарата, документооборот, форма счетоводства; 3) процедуру – порядок выбора тех фактов, которые подлежат регистрации.

Представителями экономического направления были организованы четыре школы учета: первая выводила учет из понятия капитала (пред-ставитель Ш. Пангло); вторая – из категории стоимости (Ж. Б. Дю-марше, Ж. Бурнисьен); третья – из хозяйственных операций или фак-тов хозяйственной жизни (Р. Делапорт); четвертая – из определения предприятия (Ж. Фламминк, Ж. Фурастье).

Исторически преобладало представление о бухгалтерии как средстве учета капитала, затем разложили его на элементы и вывели его составляющую – стоимость. Тщательный анализ позволил раскрыть в составе стоимости ее элементы – хозяйственные операции; за анализом последовал синтез, чтобы объединить все экономические представления об учете; необходимо синтезировать теорию о природе хозяйственной деятельности каждого предприятия.

Ярким представителем французской школы считается Ж. Б. Дюмарше. Он утверждал, что в бухгалтерском учете экономическая категория стоимости получала строго определенный количественный смысл, но поскольку оценка выступала как предмет, а не как цель учета и задана бухгалтерскому учету извне, то она не есть плод творчества бухгалтера, а только позволяла ему объединить различные объекты, попадающие в круг влияния бухгалтерского учета. Дюмарше разграничил понятия «износ» и «амортизация», проводя натуралистическую концепцию, – сумма амортизации должна быть равна сумме износа. Износ может быть производственным и моральным: если преобладает первый, то износ исчислялся исходя из объема работы, если второй – то исходя из времени эксплуатации. Счет амортизации трактовался как резерв, обеспеченный в активе не основными, а оборотными средствами. Дюмарше был первым, кто ввел типологический анализ баланса. Он разработал свою новую форму счетоводства, названную им интегральной. Суть ее сводилась к тому, что на каждый счет первого порядка должны были открывать два журнала синхронистической записи (для дебетового и кредитового разложений). Так, в учет вводились только сложные проводки. Эта форма имела большое влияние в условиях использования карточного счетоводства и при конструировании журнально-ордерной формы, в которой дебетовое разложение называется ведомостью, а кредитовое – журналом-ордером.

Многие ученые-теоретики видели цель учета в измерении производительности и продуктивности предприятия. В 1918 г. в Стокгольме на Международном конгрессе по научной организации труда была рассмотрена техника бюджетного контроля себестоимости, которая совпала с рациональной постановкой бухгалтерского учета.

Учет в Германии в XX в.

Для немецкой школы и в XX в. была характерна трактовка баланса как основополагающей, обобщающей и направляющей категории, из которой могут быть выведены все другие учетные понятия и положения. В Германии господствовала механистическая трактовка баланса, поэтому в центре дискуссии оказался вопрос о статической и динамической его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс отражал состояние средств на определенную дату, выступал причиной последующих изменений, во втором случае баланс – это только итог прошлых и безвозвратно утерянных усилий. Вся немецкая школа балансоведения разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения. Сторонниками статического баланса были М. Берлинер, Г. Бидерманн, Г. Никлиш и др..

Динамический баланс изложил Э. Шмаленбах. Основу его учения составляло разграничение материальных результатов и материальных затрат. По его мнению, если рассматривать баланс за всю историю существования предприятия, от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны; однако на практике следует составлять баланс на отдельные отрезки времени существования предприятия. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за краткий период, то избыток результатов за этот период над затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют

материальным затратам и результатам. В целях учета финансового результата – прибыли – следует воспользоваться только учетом расходов и доходов, в которые включены суммы периодических материальных затрат и результатов. Таким образом, Шмаленбах видел основную роль баланса в выявлении прибыли и отражении результатов.

Ставя в центр своих исследований баланс, Шмаленбах связывал классификацию счетов с движением капитала, поэтому в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств, а вытекающий из классификации план счетов должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота.

Объединение статического и динамического балансов, их синтез предложили Ф. Шмидт, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах и В. Томс. Объединенный баланс получил название компромиссного.

Немецкая школа внесла большой вклад в развитие форм счетоводства: карточные формы и копирование. В 1905 г. В. Бах создал карточную форму счетоводства хинтц, которая полностью восстанавливала принцип хронологической записи. Форма фортшритт (успех) предполагала наличие специальной доски с закрепленной линейкой. На эту доску подкладывались два счета, а сверху закладывался журнал, так одновременно делались три записи. Этот принцип получил развитие в форме руф, которая основана на использовании аналогичного аппарата для закладки документов, применяемого в форме фортшритт. Подлинником являются счета, копией – журнал. В конце дня хозяйственные операции рекапитулируются (суммы группируются по одинаковым проводкам) по журналу, и на этой основе составляется баланс. Таким образом, роль хронологической записи возрастает. Наибольшее распространение получила форма дефинитиф (окончательная). Эта форма являлась практическим приспособлением формы руф к условиям работы сложных хозяйств, она использовала более удобную систему закрепления документов. Похожими были формы ода, ног, шабор. Распространение карточек и копирования не только не уничтожило журнал, а подтвердило необходимость его ведения для целей контроля разноски по счетам. Вопрос сводился к тому, что считать подлинником, а что – копией, счета или журнал. Помимо карточных форм сохранялись и книжные формы, но ни одна форма не применялась в чистом виде, а использовались все в комплексе.

Таким образом, немецкая школа бухгалтерии имела большие заслуги в части развития вычислительной техники, создания карточных форм счетоводства, изгнания из учета хронологической записи (журнала), распространения математических и статистических методов, унификации планов счетов. Немецкие ученые видели смысл учета в документах и регистрах и их учете, т. е. в учетной процедуре. Формализованная процедура открывала путь к синтезу различных решений, так как каждое из таких решений являлось частным случаем общей универсальной процедуры. Бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой школы.

Бухгалтерский учет в России в начале XX в.

Отдельно следует рассмотреть значительный вклад отечественных ученых в разработку и создание научных основ бухгалтерского учета. В начале XX в. трудились выдающиеся русские ученые: А. П. Руда-новский, А. М. Галаган, Н. А. Блатов, Р. Я. Вейцман. Каждый из них внес огромный вклад в создание теории бухгалтерского учета.

А. П. Рудановский ввел понятие «нормированный баланс», Н. А. Блатов, моделируя потоки обмена ценностей в хозяйстве, разработал знаменитый «квадрат профессора Блатова», Р. Я. Вейцман работал в области методологии фабрично-заводского счетоводства. В целом дореволюционная отечественная

учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

После Октябрьской революции (1917 г.) в качестве основных принципов построения народного хозяйства в России были провозглашены централизованное управление и плановость. Создававшейся централизованной системе управления соответствовала и жесткая регламентация государственными органами учетных приемов и методов. Развитие теории бухгалтерского учета замедлилось, перейдя в статус науки, обосновывающей преимущества социалистического метода хозяйствования.

В послевоенные годы исследования ученых сместились в область построения ситуационных моделей бухгалтерского учета и его автоматизации. Теории и практике бухгалтерского учета посвящали свои труды И. А. Басманов, Э. К. Гильде, М. Ф. Дьячков, А. Ш. Маргулис, П. П. Новиченко, И. И. Поклад, Р. С. Рашитов, С. С. Сатубалдин, С. К. Татур, С. А. Щенков, А. А. Шапошников.

В конце XX – начале XXI в. опубликованы концептуальные исследования по теории и методологии финансового и управленческого учета. Среди них труды М. А. Вахрушиной, Н. Д. Врублевского, В. Г. Гетьмана, В. Б. Ивашкевича, Н. П. Кондракова, М. И. Кутера, В. Д. Новодворского, О. В. Рожновой, В. Ф. Палия, Н. А. Соколовой, Я. В. Соколова, Л. А. Чайковской, А. Д. Шеремета.

На развитие теории бухгалтерского учета во второй половине XX в. существенное влияние оказала стремительно формирующаяся дисциплина «философия науки». Предпринимались попытки применить к теории бухгалтерского учета такие понятия, как «верификация», «фальсификация», «научно-исследовательские программы», «парадигмы научного знания».

6. Обзор современных концепций и теорий бухгалтерского учета.

В последнее десятилетие специалистами в области бухгалтерского учета осознается необходимость выработки новых теоретико-методологических подходов к построению модели бухгалтерского учета, адекватно отражающей поведение хозяйствующих субъектов в современных динамично меняющихся экономических условиях. По мнению В. Ф. Палия, необходимо изменить вектор развития бухгалтерской практики, привести учетную практику в соответствие с объективными условиями развития экономики. Одной из задач для достижения поставленной цели является разрешение проблемы неустоявшейся и запутанной терминологии в бухгалтерском учете, проведение исследований, упорядочивающих его понятийный аппарат.

На современном этапе научные концепции начинают контролировать и развивать счетную практику. XX в. привнес в теоретические исследования учетной науки поиск ее основополагающих принципов. В международном масштабе велись активные исследования в области формирования категориального аппарата науки, создавались научные организации, объединения, профессиональные бухгалтерские сообщества. В настоящее время В. В. Ковалев предлагает трактовать бухгалтерский учет как «науку, посвященную объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающей принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов».

Понятие «парадигма» часто используется в трудах по бухгалтерскому учету. Ученые по-разному выделяют парадигмы. Рассмотрим наиболее влиятельные в настоящий момент.

Я. В. Соколов выделял три парадигмы: униграфическую, камеральную и диграфическую.

Т. О. Терентьева в развитие этой мысли предлагает выделять пять парадигм, подразделяя униграфическую на натуральную и монетарную, а диграфическую – на статическую и юридическую.

Ж. Ришар считает, что основными парадигмами следует назвать камеральную, юридическую и статическую.

Большинство исследователей сходятся во мнении, что традиционная парадигма находится в стадии кризиса. Поэтому в последнее десятилетие появляются предложения по формированию новой парадигмы. А. И. Шигаев предлагает в качестве новой парадигмы развитие актуарного учета, О. И. Кольвах – матричного учета.

Г. Е. Крохичева рассматривает перспективы корпоративного сетевого учета, называя его полиграфической (многомерной) парадигмой в противовес действующей диграфической.

Л. М. Киндрацкая новой парадигмой считает слияние бухгалтерского учета и экономического анализа.

Д. А. Панков предлагает в качестве новой парадигмы использование в исследованиях по бухгалтерскому учету институционального подхода.

Некоторые ученые предлагают считать современной парадигмой разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

И. А. Ненашева рассматривает правовые аспекты юридической и экономической доктрин, Н. А. Соколова ведет исследования в области креативного учета. М. А. Вахрушина и В. Э. Керимов разрабатывают методологию ведения стратегического управленческого учета.

Но назвать данные подходы парадигмами сложно, скорее, это исследовательские подходы. Проанализируем позиции ученых, наиболее детально разрабатывающих конкретные направления в теории и практике бухгалтерского учета.

Предлагаемый Г. Е. Крохичевой корпоративный сетевой учет отражает новые возможности реализации диграфической бухгалтерии в условиях сетевых предприятий, описывая специфические учетные инструменты (сетевой интегрированный план счетов, резервную систему корпораций, интеграционные процедуры, сетевой формат отчетности, производные балансовые отчеты). В данном случае автором рассматривается оригинальный способ организации бухгалтерского учета, т. е. его новая технология.

Значительное влияние в последнее время приобретает институциональная теория бухгалтерского учета, предложенная В. В. Панковым и разрабатываемая Л. А. Чайковской, С. Н. Поленовой, Е. Е. Вороновой. Основной объект изучения данной теории – институт учета, представляющий собой «сложную совокупность формальных и неформальных правил и норм, определяющих социальные признанные рамки учетного процесса и степень его легитимности, а также институциональные условия создания и контроля выполнения этих норм и правил». Институциональная теория отражает формирование нового исследовательского подхода с переносом акцента на проблематику в сфере регулирования бухгалтерского учета и не затрагивает его основного системообразующего фактора – двойственность отражения фактов хозяйственной жизни.

М. А. Вахрушина определяет сущность новой концепции как конвергенцию системы управленческого учета в единую учетно-аналитическую систему организации. В данном случае рассматривается самостоятельный вид учета, использующий специфические методы (математические, статистические, эконометрические и др.), обособленную систему регистров и форм внутрифирменной отчетности.

Ситуационно-матричную модель бухгалтерского учета предложил О. И. Кольвах в попытке решить возникший «информационный отрыв в технологиях получения информации бухгалтерским учетом и их использовании смежными экономическими дисциплинами, прежде всего статистикой и экономическим анализом». Предложенную концепцию автор называет «метамоделью», или как оригинальный, «компактный, формульный способ установления связи между исходными данными учета и его результатами».

Среди зарубежных авторов также нет полного единства. Они предлагают рассматривать в качестве новых идеи шести парадигм (А. Бел-каой, Ф. А. Бимс, П. Е. Фертих, А. Ч. Литтлтон, В. К. Циммерман, Н. М. Бедфорд, Р. Маттессич, К. Т. Девине):

- индуктивно-антропологическая (традиционная);
- дедуктивная парадигма идеального дохода (идеализированная);
- парадигма теории принятия решений (процессуальная);
- парадигма рынка капитала (конъюнктурная);
- бихевиористская парадигма;
- парадигма информационной экономики (информационная).

Е. С. Хендриксен и М. Ф. Ван Бреда выделяют еще этический, налоговый, правовой и экономический подходы, а среди экономических – микроэкономический, макроэкономический и социально-корпоративный. Данные идеи характеризуются как новыми исследовательскими подходами, которые могут использоваться в любой из теорий бухгалтерского учета, так и концепциями менеджмента, психологии (теория принятия решений, бихевиоризм), которые оказывают значительное, но косвенное влияние на теорию бухгалтерского учета.

В настоящее время мировым профессиональным сообществом осваивается концепция интегрированной отчетности, позволяющей составить более полное, всестороннее представление о компании, включая социальные, экологические, политические стороны ее деятельности. Возникает предположение о том, что интегрированная отчетность невозможна в рамках диграфической парадигмы и означает зарождение новой парадигмы бухгалтерского учета. Однако из словосочетания «интегрированная отчетность» неслучайно исключено слово «бухгалтерская». Такая отчетность называется также корпоративной, комплексной, отчетностью об устойчивом развитии. Данный подход определяет новую роль бухгалтерского учета в системе корпоративного управления, так как составление отчетности с заявленным составом показателей невозможно силами одной бухгалтерской службы. Необходима интеграция внутрифирменного информационного пространства, объединение усилий различных подразделений – маркетинговой службы, юридической, отдела стратегического развития и др. Поэтому концепция интегрированной отчетности никоим образом не отменяет принципов собственно бухгалтерского учета.

Множественность попыток создания оригинальных авторских концепций, исследовательских подходов, технологий практической реализации моделей бухгалтерского учета, не выходящих за рамки диграфической парадигмы, означает, что потенциал этой парадигмы до сих пор не исчерпан. Уточнение и развитие категориального аппарата бухгалтерского учета, в частности, обособление понятий концепции, исследовательского подхода, парадигмы бухгалтерского учета, позволят повысить продуктивность научных исследований в области формирования современной теории бухгалтерского учета, привести ее в соответствие с объективными условиями развития экономики.

ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Подробное изучение теории бухгалтерского учета тесно связано с такими понятиями, как «постулаты», «парадигмы», «бухгалтерские теории», «принципы», которые часто отождествляются между собой либо используются без строгого разграничения.

Расхождения в теориях различных ученых связано с тем, что разные ученые исходили из различных постулатов. Опираясь на труды Т. Куна, в бухгалтерский учет было введено понятие «парадигма». Под парадигмой Кун понимает общепризнанную совокупность понятий, теории и методов исследования, которая дает научному сообществу модель постановки проблем их решения

В теории бухгалтерского учета можно выделить *пять парадигм*:

- социологическую;
- экономическую;
- бихевиористическую;
- психологическую;
- информационную.

Каждая из них имеет достаточно уникальный подход к проблемам теории бухгалтерского учета.

Устанавливается также закономерность - постулаты лежат в основе научных изысканий, приводящих к формированию парадигм. Таким образом, исходными являются постулаты, примером которых могут выступать 10 научных концепций В.А. Патона:

- 1) самостоятельно хозяйствующего субъекта (имущественной обособленности);
- 2) функционирующего предприятия (непрерывности деятельности);
- 3) равенства совокупной стоимости имущества совокупной стоимости капитала;
- 4) бухгалтерского баланса как средства представления финансового состояния предприятия;
- 5) постоянной денежной единицы измерения;
- 6) затрат как исходной оценки (исторической стоимости);
- 7) затрат как оценки продукции (фактической себестоимости);
- 8) приоритетности вычета убытков из накопленной прибыли;
- 9) прибыли как источника выплат дивидендов акционерам;
- 10) ФИФО ((англ. First-In-First-Out, FIFO) - метод бухгалтерского учета товарно-материальных запасов по цене первой поступившей или изготовленной партии) как метода оценки запасов.

Объективная оценка этих концепций позволяет сделать вывод о соответствии термина «постулат» более современному его аналогу — определению «принцип».

Таким образом, с позиций исторических исследований и адекватности применяемой терминологии целесообразно использовать применительно к бухгалтерскому учету понятие «постулаты» как прообраз понятия «принципы» – исходные положения какой-либо теории, учения. Принципы учета лежат в основе разработки конкретных правил ведения учета, закрепленных в стандартах, инструкциях, положениях, регламентирующих учет.

Парадигма (от греч. *paradeigma*) пример, образец. Это строго научная теория, воплощенная в системе понятий, выражающих существенные черты действительности. Это исходная концептуальная схема, модель постановки проблем и их решения, методов исследования, господствующих в течение определенного исторического периода в научном сообществе.

На современном этапе существует 7 основных парадигм.

Социологический подход (парадигма): цель учета обеспечение справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса. Предмет бухгалтерского учета - определенный социум. Цель бухгалтера фиксация финансового положения формы (А. Балкаой, Н. Бедфорд, А. Литтлтон, В. Циммерман).

Экономический подход (парадигма): цель учета - контроль и оценка экономических показателей, обеспечение условий для достижения максимальной эффективности производства. Недостаток (заблуждение) парадигмы: методология учета не рассматривалась как влияющая на финансовые результаты (С. Зефф, Г. Миллер, М. Мунитц).

Биховеристический подход (парадигма): учетный процесс - процесс поведения бухгалтеров в различных ситуациях. Цель учета - выработка способов влияния, воздействия на поведение бухгалтеров. Методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей (К. Девине).

Психологический подход (парадигма): понимание бухгалтерии тождественно пониманию и контролю со стороны бухгалтера. Цель может быть только у людей, поэтому организация бухгалтерского учета должна начинаться с видения бухгалтером роли фирмы и своего места в ней. Система учета - механизм распределения целей, каждый показатель учета играет стимулирующую роль. Цель бухгалтера — понимание интересов (Р. Антони).

Информационный подход (парадигма): основа предмета информационное событие (элементарная информационная единица о факте хозяйственной жизни). Баланс - реконструкция хозяйственной жизни предприятия за отчетный период. Отчет о прибылях и убытках — отчет о хозяйственных операциях. Главное достоинство отчетной информации - ее полезность. Значимость релевантности - уместность, используемость информации (Д. Сортер).

Для изучения научных концепций бухгалтерского учета следует остановиться на понятии «*учетная идеология*». Идеология (от греч. *idea + logos* – понятие, представление + учение) в современном философском понимании – это совокупность идей, мифов, преданий, политических лозунгов, программных документов партий, философских концепций; не являясь религиозной по сути, идеология исходит из определенным образом познанной или «сконструированной» реальности, ориентирована на человеческие практические интересы и имеет целью манипулирование и управление людьми путем воздействия на их сознание.

В историческом плане исследователи выделяют два основных типа концепций бухгалтерии: *статическую* и *динамическую*, которые существенно различаются избранной идеологией. Первой отличительной чертой следует признать интересы, которые выражает тот или иной тип. По утверждению большинства исследователей, первый выражает интересы кредиторов, второй, возникший значительно позже, ориентирован на интересы собственников, первый направлен на исчисление достаточности стоимости

имущества для покрытия долговых обязательств, второй – на выявление финансового результата.

Важно также знать стратегическую и тактическую цели каждого типа бухгалтерии. И первый, и второй типы имеют общую стратегию – выявление приращения капитала (прибыли) в интересах собственника. Для статического типа бухгалтерии характерен страх банкротства, и поэтому тактической целью такого учета является его предупреждение в условиях главенствования принципа ликвидируемого предприятия. Для динамического типа бухгалтерии тактическая цель совпадает со стратегической и задача сводится к распределению финансового результата по времени деятельности, не дожидаясь ликвидации предприятия.

На построение моделей статического и динамического учета оказывают влияние системы сбора и обработки бухгалтерских данных. Учет может вестись как по моментальным показателям физической инвентаризации, так и последовательным отражением в первичных документах и на бухгалтерских счетах последствий всех свершившихся фактов хозяйственной жизни. Первый вид учета следует называть *дискретным*, второй – *перманентным*. Нередко исследователи смешивают дискретный учет со статическим, а перманентный – с динамическим. Дискретный и перманентный учет – это методы формирования отчетных показателей (по инвентарным данным или по результатам учета последствий каждого свершившегося факта хозяйственной жизни), а статический и динамический – учетная идеология. Учетная модель, описанная Л. Пачоли в 1494 г., относится к статическому методу. Л. Пачоли перманентным учетом выявлял финансовый результат, присоединял прибыль к собственному капиталу (даже учитывал на одном счете) и не думал об ее изъятии, так как его личное имущество было объединено с профессиональным имуществом хозяйства и все его расходы покрывались за счет хозяйства.

Концепция Е.С. Хендриксена: теория учета - набор принципов, составляющих общую систему эталонов, позволяющих оценить различные хозяйственные ситуации и создающих новые практические методики и процедуры. Теория учета - база для объяснения практики. Цель теории учета - согласование принципов, лежащих в основе оценки и развития практики учета (Е. Хендриксен).

Концепция Д.Л. Макдональда: любая теория содержит элементы: символическое представление реалий мира путем кодирования.

ТЕМА 3. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Важнейшей задачей научной деятельности в любой области является приращение нового знания, которое, будучи результатом познания, одновременно служит отправной точкой генерирования новых научных идей. В Новой философской энциклопедии знание определяется как "форма социальной и индивидуальной памяти, свернутая схема деятельности и общения, результат обозначения, структурирования и осмысления объекта в процессе познания".

Перечисленные определения отображают содержательную сторону исследуемого понятия. Важнейшей организационной формой научного знания является теория.

В рамках методологического анализа при формировании теории выделяют:

- цель и задачи исследования;

- объект и предмет;
- проблема и вопрос;
- средства и методы;
- непосредственно результат и конструктивная схема его логической и эмпирической обоснованности.

Само понятие «теория» (от греч. *theoria*) означает рассмотрение, исследование, систему идей в той или иной сфере знаний; форму научного знания, дающую целостное представление о закономерностях и существенных связях действительности. Стоит отметить, что теория бухгалтерского учета есть организация системы бухгалтерского учета, ее теоретические и методологические, а также практические основы.

История развития бухгалтерского учета включает несколько этапов, каждый из которых характеризуется формированием, развитием и совершенствованием ряда научных теорий, классифицировать которые, как правило» удастся:

- по историческим периодам;
- по научным течениям (направлениям, школам);
- по авторской принадлежности.

В англо-американской научной бухгалтерской литературе 1960-е гг. из-за своей значимости в развитии учета называют «золотым веком». В целом этот период характеризуется тем, что использование нормативной методологии стало вершиной научных исследований по бухгалтерскому учету. Однако возникновение и широкое распространение нормативной методологии учета не было революцией, поскольку она уже использовалась в трудах многих ученых-предшественников.

Теории бухгалтерского учета формируют основу для понимания и интерпретации финансовой информации. Основные из них:

1. **Классическая теория учета:** Она основана на принципах двойной записи, введенной в эпоху Возрождения, главным образом благодаря трудам Луки Пачоли. Эта теория подчеркивает важность учета всех бизнес-сделок в виде дебетов и кредитов для обеспечения баланса.
2. **Экономическая теория учета:** В этой теории бухгалтерский учет рассматривается как средство измерения экономической деятельности. Основное внимание уделяется анализу затрат и доходов, а также их влиянию на финансовые результаты предприятия.
3. **Институциональная теория учета:** Она изучает, как социальные и культурные факторы влияют на бухгалтерскую практику. Эта теория рассматривает бухгалтерский учет как социальную конструкцию, которая изменяется под влиянием общественных и институциональных изменений.
4. **Поведенческая теория учета:** Эта теория акцентирует внимание на поведении пользователей финансовой информации. Она исследует, как бухгалтерские отчеты и данные влияют на решения менеджеров, инвесторов и других заинтересованных сторон.
5. **Теория нормативного учета:** Нормативная теория касается разработки и использования стандартов бухгалтерского учета. Она включает международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые направлены на унификацию бухгалтерской практики по всему миру.

- б. **Концепция устойчивого развития в учете:** Современная теория, которая интегрирует экологические и социальные факторы в бухгалтерскую практику. Она подчеркивает необходимость учета воздействий бизнеса на окружающую среду и общество для обеспечения устойчивого развития.

Балансовую теорию бухгалтерского учета разрабатывали в основном представители германоязычных стран Европы, а также российские авторы. Ее расцвет приходится на первую половину XX в. Представители балансовой теории определяли учет как отрасль математики. Они считали, что учет имеет дело с математическими, абстрактными отношениями. Это противоречило юридической и экономической теориям, объяснявшим бухгалтерский учет на основе юриспруденции и политической экономии и считавшим, что учет имеет дело с экономическими, конкретными, фактически существующими явлениями, вытекающими из хозяйственной деятельности, а числа в учете являются лишь формой выражения экономических ценностей.

Представители балансовой теории уделяли огромное внимание изучению баланса и упрощению его структуры. Они считали, что баланс должен быть понятен любому грамотному человеку, чтобы он мог принять верное решение. Двигаясь от общего к частному, они считали, что счета логически выходят из баланса (соответствуют его статьям), а не наоборот. Счета необходимы для точного и полного выявления изменений в отдельных статьях баланса. Счета в наиболее общем виде сохраняют структуру баланса, т. е. делятся на две части, и имеют органическую связь с балансом. Все хозяйственные операции можно представить в виде схем, позволяющих установить их влияние на статьи баланса, принимая знак «+» для обозначения увеличений и знак «-» для обозначения уменьшений. Отсюда выводится закон двойственности: каждая операция двойственна по своей природе, поскольку имеет своим результатом двойное изменение в балансе, причем такое, что основной признак баланса – равенство итогов его актива и пассива – остается неизменным. Правило регистрации на счетах вытекает из равенства баланса. Как и в балансе, на левой стороне счета (в дебете) отражается увеличение активных и уменьшение пассивных статей баланса, на правой стороне счета (в кредите) отражается увеличение пассивных и уменьшение активных статей и т. д.

Рассмотрим наиболее яркие *теории балансовой школы европейских ученых*.

Теория Крекнита (работа опубликована в 1896 г.). Характерными особенностями теории Крекнита являются следующие:

- хозяйство следует считать самостоятельным организмом, обладающим материальными ценностями, правами требования и долгами;
- капитал представляет собой органическую часть пассива, кредиторскую задолженность собственнику;
- счета предназначены для регистрации возникновений и исчезновений отдельных частей актива и пассива баланса в равновеликой сумме.

Согласно его теории, баланс – это соотношение материальных ценностей и прав требования (актив) и долги предприятия (пассив). Хозяйственные операции воздействуют на отдельные части актива и пассива бухгалтерского баланса, которые по

отношению к хозяйству могут возникать, состоять или исчезать. Регистрации подлежат только отношения возникновения и исчезновения отдельных частей актива и пассива, так как состояние не нуждается в дополнительной регистрации (если ценности или долг возникли и не исчезли, то они, несомненно, еще находятся на балансе). Поэтому каждый счет подразделяется на две части, одна из которых служит для регистрации возникновений, а другая – для регистрации исчезновений.

Теория Берлинера. В основе счетной теории, предложенной немецким автором М. Берлинером в 1924 г., лежит понятие о хозяйстве, обособленном от своего владельца. Имущественное состояние хозяйства отражается его балансом, состоящим из двух частей – актива и пассива. Актив представляет собой совокупность положительного имущества, а пассив – отрицательного (долги), которое может уничтожать частично или полностью положительное имущество (погашение долгов связано с выбытием имущества или уменьшением капитала).

Изменения активных (+) и пассивных (–) статей могут быть лишь двоякого рода: увеличение (приход, +) и уменьшение (расход, –). Представив баланс как обобщающий счет предприятия, левая часть которого (актив) совпадает по значению с дебетом счетов (+), а правая часть (пассив) – с кредитом счетов (–), обоснование двойной записи можно представить математически (на основании правил сложения положительных и отрицательных чисел).

Все изменения актива и пассива Берлинер назвал оборотами, которые делил на внешние (взаимоотношения с третьими лицами) и внутренние (все остальные). В основе всех без исключения оборотов лежит акт мены, предполагающий одновременное и равновеликое увеличение одной статьи баланса и уменьшение другой статьи баланса. Следовательно, каждый хозяйственный оборот является двойственным по своей природе.

Теория Галагана. А. М. Галаган (1879–1938) указывал, что счетоводство имеет свой определенный объект исследования – единичное хозяйство и работу этого хозяйства. Единичное хозяйство не может отождествляться с личностью его владельца, поэтому в бухгалтерском учете должно проводиться четкое разграничение между этими двумя факторами хозяйственной деятельности. В то же время между хозяйством и его владельцем существуют постоянные и определенные взаимоотношения, учет которых представляет одну из главнейших задач счетоводства.

Теория Росси. Дж. Росси (1845–1921) развивал математическую теорию бухгалтерского учета, в основу которой положено уравнение, выражающее имущественное состояние хозяйства:

$$A - П - K = 0,$$

где А – актив;

П – пассив (обязательства);

К – чистый капитал.

Это уравнение показывает, что имущественное состояние хозяйства формируется из положительных и отрицательных элементов, равных в совокупности друг другу. Данное уравнение может быть преобразовано в другое:

$$A = П + K.$$

Под влиянием деятельности хозяйства в составе этих элементов происходят положительные и отрицательные изменения:

- положительными являются состояние статей актива и увеличение этого состояния, а также уменьшение состояния статей пассива;
- отрицательными считаются состояние статей пассива и увеличение этого состояния, а также уменьшение состояния статей актива.

Теория Кольманна. Работа Л. Кольманна была опубликована в 1904–1906 гг. Автор назвал свою теорию чисто материалистической хозяйственной теорией. Он рассматривал хозяйство как совокупность инвентарных ценностей и инвентарных долгов, иными словами, как имущественную массу, состоящую из «инвентарных активов» и «инвентарных пассивов». Вместо «олицетворения хозяина» Кольманн становился на место администратора хозяйства. С точки зрения администратора, капитал представляет собой математическое отношение, существующее между администратором и владельцем хозяйства, и является отрицательной величиной (–). Отличие чисто материалистической теории от ранее рассмотренных хозяйственных теорий состоит в разном понимании природы прибылей и убытков.

Рассмотрим наиболее яркие *балансовые теории московской школы*.

Теория Лунского. Н. С. Лунский (1867–1956) был создателем балансовой теории. Для всех теория учета – это просто прием, которому нужно учиться, чтобы уметь делать «самое трудное в бухгалтерии» – проводки, а для этого надо понять баланс. Лунскому принадлежит определение баланса, повторяемое во всех русских учебниках: «Балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент». Лунский распространил понятие «пассив» и на собственные средства, однако для того, чтобы сформулировать содержание пассива, ему пришлось прибегнуть к новому термину «источник», получившему в советское время всеобщее распространение. Такое понимание баланса обусловило новое изучение дебета и кредита: дебет – это левая сторона счета, а кредит – правая. Эти понятия приобретают смысл только при ориентации к активу или пассиву баланса. Отсюда деление счетов на активные и пассивные (теория двух рядов счетов.)

В результате из важнейших бухгалтерских категорий выпадает сущность, учет превращается в методологический прием, лишенный всякого конкретного содержания. Но именно вследствие внешней простоты и легкости она получила широчайшее распространение.

Отталкиваясь от формулы $A - П = К$, Лунский подчеркивал, что чистый капитал – это счетная величина, полученная путем вычитания из общей суммы актива общей суммы долгов, имеющихся на данном предприятии. Капитал дает представление о той сумме имущества, которая не обременена долгами и не подлежит смешению с различными-ми счетными категориями или же слиянию в единое целое. Поэтому описывать балансовое уравнение формулой $A = П$, где пассив представляет источники образования имущества, т. е. объединяет в единое целое капитал и долги, неправомерно. Однако если в пассиве баланса выделить две составные части – капитал и обязательства, то помещение их на одну сторону может быть обосновано. В этом случае можно говорить об узком (долги) и широком (совокупность собственных и заемных источников) смыслах понятия «пассив».

Для учета всех без исключения изменений в активе, пассиве и капитале, вызываемых хозяйственными операциями предприятия, открываются особые двусторонние таблицы, или счета, в которых состояние и увеличение актива записываются на той же стороне, на которой они находятся в уравнении баланса, а уменьшения отмечаются на противоположных сторонах счетов.

Ярким представителем московской школы был **Г. А. Бахчисарайцев** (1875–1926). Согласно его положениям: «Баланс – счетное изображение предприятия: а) в виде одной таблицы, б) в виде собрания счетов. Актив – то, что предприятие получило (вложено); пассив – то, что предприятие должно (источники). Все методы прикладной бухгалтерии должны вытекать из понятия о балансе и базироваться на нем. Баланс – начало и конец счетоводства. Термины «Дебет» и «Кредит» с теоретической точки зрения являются излишними. Счетом называется место учета (таблица) какой-либо статьи Актива или Пассива. Счет – органическая часть баланса. Отношение счетов к балансу – математическое: целое равно сумме своих частей. Изучение счета ранее изучения баланса логически невозможно. Счета разделяются на активные и пассивные. Все пассивные счета – личные». Г. А. Бахчисарайцев впервые в русской счетоводной литературе разделил все хозяйственные операции по их влиянию на баланс на четыре типа, которые до настоящего времени используются в бухгалтерском учете.

Еще одним основателем московской школы был **Ф. И. Бельмер** (1873–1945). Бельмер впервые показал, что в балансе нет счетов, а есть статьи, и что «отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с балансом Главной книги ни по содержанию, ни по итогам». Он же в консервативном духе считал, что только хронологическая запись может быть основой учета и в связи с этим подчеркивал примат журнала над Главной книгой. Бельмер в 1907 г. возглавил Московское общество бухгалтеров (МОБ), в которое вошли все создатели балансовой теории.

А. К. Рощаховский (1910) предложил структуру типового баланса акционерного предприятия. Степень детализации отдельных статей (дебиторы, кредиторы, материальные активы) оставлялась на усмотрение составителей баланса, относительно других статей предлагался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе. Так, в статье «Имущество реальное» выделялось пять элементов: касса (наличные деньги, счета в банках), членские взносы, ценные бумаги, имущество постоянное (недвижимое, движимое, неоконченные постройки), имущество оборотное; в статье «Капитал» – основной, запасный, оборотный, резервный, страховой, ремонтный, делькредере, резерв премий, благотворительный. Такой подход, соединяющий в себе элементы унификации и определенной свободы действий в составлении баланса, получил в дальнейшем широкое распространение и заложен, в частности, в большинстве национальных и международных учетных стандартов.

Основными типами теории бухгалтерского учета являются нормативная и позитивная теории бухгалтерского учета. Нормативная теория бухгалтерского учета касается того, что должно быть сделано, в то время как позитивная теория бухгалтерского учета касается того, что сделано.

Нормативная теория бухгалтерского учета основана на логическом обосновании и мнении исследователей относительно того, как должен вестись бухучет и какой должна быть государственная политика в этой области. В период «золотого века» использование нормативного подхода вышло на новый качественный уровень, что обусловило выявление и разрешение проблем в бухгалтерском учете и его развитие в целом.

В 1977 г. Американской бухгалтерской ассоциацией было опубликовано Положение по теории бухгалтерского учета и теории допущений (Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance, SATTA) для описания существующей структуры и запаса знаний об учете для внутренних пользователей. В этом положении впервые было документально задекларировано, что развитие теории может рассматриваться на основе учета всевозможных подходов, поскольку «даже существующие наборы подходов (парадигмы) не могут считаться единственно правильными и могут иметь собственное понимание правды».

Основная тенденция в развитии теории бухгалтерского учета, которую определили в Американской бухгалтерской ассоциации, состоит в том, что происходит изменение роли бухгалтерского учета. Уже начиная с пользовательско-ориентированного подхода, бухгалтерский учет обретает новые функции и цель, которая задается метасубъектом бухгалтерского учета. Таким образом, происходит разрушение стойкости учета как отдельной устойчивой институциональной структуры, а на замену приходит ориентация на пользователя бухгалтерской информации.

В бухгалтерском учете со временем произошел переход от нормативной теории бухгалтерского учета к позитивной. **Позитивная теория** бухгалтерского учета объясняет природу бухгалтерского учета, его правила и связь с экономикой, но не разрабатывает рекомендации относительно того, какими должны быть правила бухучета. На использование позитивизма в качестве основной теории учета также повлияло широкое использование его в экономической науке в целом.

Моментом возникновения позитивной теории бухгалтерского учета, которую продвигали американские ученые Р. Уоттс и Дж. Циммерманн, можно считать 1978 г. Целью создания позитивной теории авторы называли необходимость обоснования давления на процесс стандартизации бухгалтерского учета, объяснения эффекта влияния различных бухгалтерских стандартов на отдельных субъектов, объяснения желаний различных групп субъектов расходовать ресурсы для влияния на процесс стандартизации.

Позитивная теория определяет, что исследования в сфере учета могут использоваться для предсказания реакции рынка ценных бумаг на раскрытие бухгалтерской информации, но не могут предписывать, каким образом должен быть измерен доход в финансовой отчетности или как должны быть установлены цены на акции на основе бухгалтерской информации. В целом позитивная теория бухгалтерского учета касается того, «что есть», а не того, «что должно быть». Она пытается ответить на следующие вопросы:

Почему бухгалтерский учет является тем, что он есть?

Почему бухгалтеры делают то, что они делают?

Какими являются эффекты влияния этого феномена на людей при распределении ресурсов?

Такая позитивная теория – это предпосылка для ответа на интересующие нас нормативные вопросы. Позитивная теория учета представляет собой экстремальную форму эмпиризма и реакцию на нормативную методологию априорных теоретиков учета.

Начиная с середины 1970-х гг. и до настоящего времени позитивная теория, базирующаяся на положениях неоклассической экономической теории, портфельной и агентской теориях, стала главенствующей методологией в развитии теории бухгалтерского

учета. Следует отметить, что начиная с середины 1990-х гг. появились симптомы, характеризующие ограниченность ее использования в отдельных сферах бухгалтерских исследований, что обусловило возможность возвращения к нормативному теоретизированию.

ТЕМА 4. БАЛАНСОВЕДЕНИЕ И БАЛАНСОВАЯ ПОЛИТИКА

Балансоведение – наука об экономической сущности бухгалтерского баланса, принципах его построения, правилах оценки статей и использовании балансовой информации в целях управления предприятием.

Смысл балансовой теории, обосновавшей современную процедуру учета, состоит в том, что бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им.

В процессе исторического развития бухгалтерский баланс выделился в качестве основной отчетной формы, формирующей информацию о финансовом положении организации. В разные периоды роль бухгалтерского баланса как одной из основных форм бухгалтерской отчетности изменялась. Вопрос о правильном построении балансовой таблицы является предметом научного исследования, начиная с XIX в. В XIX в. бухгалтерская мысль развивалась в направлении определения места и роли балансов. Г. В. Симоном (1886), О. Шмаленбахом (1919), Ф. Шмидтом (1921) были разработаны проблемные вопросы относительно целей *балансоведения*, рассмотрена отчетность организаций с точки зрения информационного удовлетворения пользователей.

Расцвет балансовой теории приходится на первую половину XX в. Если юридическая и экономическая школы объясняли бухгалтерский учет исходя из юриспруденции и политической экономии, то представители балансовой теории исходили из самой бухгалтерии. Общее в подходах указанных школ заключается в единстве целей и задач, где цель учета определялась как определение всех составляющих имущества организации, включаемых в баланс и постатейной оценке статей баланса.

Представители балансовой теории уделяли особое внимание изучению баланса и упрощению его структуры. Они считали, что баланс должен быть понятен любому грамотному человеку, чтобы он мог принять верное решение. Двигаясь от общего к частному, они считали, что счета логически выходят из баланса (соответствуют его статьям), а не наоборот. Счета необходимы для точного и полного выявления изменений в отдельных статьях баланса. Счета в наиболее общем виде сохраняют структуру баланса, т.е. делятся на две части, и имеют органическую связь с балансом.

Отсюда выводится закон двойственности: каждая операция двойственна по своей природе, так как каждая имеет своим результатом двойное изменение в балансе, и при этом такое, что основной признак баланса - равенство итогов его актива и пассива - остается неизменным. Правило регистрации на счетах будет вытекать из равенства баланса. Так же, как и в балансе, в дебете отражается увеличение активных и уменьшение пассивных статей баланса, в кредите отражается увеличение пассивных и уменьшение активных статей.

Статический баланс (сальдовый) формируется на основе моментных показателей, рассчитанных на определенную дату. Динамический баланс (оборотный) отражает данные об имуществе предприятия и источниках его формирования не только по моментальным показателям, но и в виде интервальных показателей (оборотов за отчетный период).

Цель статического баланса - показать, насколько предприятие в состоянии оплачивать свои долги. Это предполагает рассмотрение актива баланса как имущества, служащего обеспечением долгов фирмы, а пассива - как перечня таких долгов перед собственниками предприятия и прочими кредиторами. При этом та часть пассива баланса, которую мы называем "Собственный капитал", понимается как долг фирмы своим собственникам. Чем больше этот долг, тем больше прибыль компании.

Цель составления баланса фирмы в этом случае состоит в том, чтобы увидеть, хватит ли имеющегося сегодня у предприятия имущества, чтобы погасить имеющиеся сегодня у него долги. Понимание актива как перечня имущества, обеспечивающего погашение долгов фирмы, определяет правила его формирования и оценки его статей. При этом актив должен постоянно (по мере изменения цен возможной продажи) переоцениваться. Пользователя, оценивающего платежеспособность компании, интересуют те цены, по которым имущество может быть продано сегодня.

Такой подход к построению актива баланса и оценке его статей делает результаты анализа платежеспособности предприятия максимально объективными. Числители коэффициентов платежеспособности действительно начинают представлять собой суммы оценки обеспечения долгов компании. Однако переоценка активов затрагивает величину собственных источников средств предприятия, а точнее прибыли фирмы, искажая ее сумму, отражаемую в балансе, так как прибыль начинает представлять собой не финансовый результат реальных хозяйственных операций (деятельности компании), а следствие изменения цен на ее имущество.

Цель динамического баланса - продемонстрировать эффективность деятельности компании, исчислить финансовый результат его деятельности - прибыль или убыток. Динамический баланс показывает кругооборот капитала компании. Элементы баланса - это стадии движения доходов и расходов фирмы. Для динамического баланса характерно совершенно иное понимание актива. Здесь актив трактуется как комплекс расходов фирмы, которые должны принести ей доходы в будущих отчетных периодах. Актив показывает направления вложения денег с целью получения прибыли.

При отражении в учете продажи продукции, расходы на приобретение станка, включенные в себестоимость выпущенной продукции, будут списаны с баланса - декапитализированы. В этот момент их сумма будет сопоставлена с полученными благодаря им доходами от продажи продукции в целях исчисления прибыли.

Итак, в динамическом балансе актив - это расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам. Такая трактовка формирует определенные особенности группировки статей актива и их оценки.

Стоит отметить, что современная практика ведения бухгалтерского учета является, фактически, комбинаторной, объединяя элементы статической и динамической теорий. Такое смешение принципов оправдано современными требованиями к учетной процедуре, но приводит к искажению данных как о платежеспособности организации, так и о ее финансовых результатах.

По мнению профессора В. В. Панкова, отчетность, сформированная по МСФО, в основе которой лежат и динамический, и статический принципы формирования информации, не является универсальной концепцией, поскольку формирует информацию, основанную на субъективных предположениях, не имеет определенной теоретической идеи в целях отдельной группы пользователей-инвесторов.

Современными учеными сделаны следующие выводы:

1) наблюдается кризисное состояние традиционной парадигмы бухгалтерского учета из-за совмещения двух концепций – статической и динамической, снижается достоверность информации для интерпретации результатов анализа финансового положения организации для пользователей отчетности;

2) прослеживается необходимость модернизации традиционного баланса для расширения его аналитических возможностей для получения достоверных данных о реальном финансовом состоянии организации.

Усиливающаяся динамичность развития экономических и социальных отношений в конце XX – начале XXI в. вызвала качественные изменения, произошедшие как в учетной теории, так и в прикладной направленности бухгалтерской науки.

Бухгалтерская отчетность лежит в основе процессов подготовки, принятия и реализации решений различными группами пользователей.

В силу того, что объединение концепций статического и динамического балансов теоретически не обосновано из-за их ориентации на формирование информации по разным методологическим принципам в целях обеспечения разных информационных потребностей, были разработаны ***камеральная и патримониальная балансовые теории, статическая, динамическая и эволюционно-адаптивная балансовые теории, предложены новые модели бухгалтерского учета: сетевой учет, актуарный учет, интегрированная корпоративная отчетность***. При составлении отечественного баланса возникают проблемы в области достоверности информации в части расширения временных границ бухгалтерской информации в отношении принципа допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни, адекватное применение которого зависит от экономической характеристики факта признания основных элементов отчетности (долговых обязательств, доходов и расходов). Юридический аспект признания обязательств, доходов и расходов в отечественном бухгалтерском учете взаимосвязан с реализацией принципа осмотрительности, вступающего в противоречие с принципом уместности информации. Поэтому интерпретация фактов хозяйственной жизни с точки зрения юридического аспекта в отечественном учете и отчетности приводит к невозможности формирования достоверного мнения о реальной сумме обязательств, доходов и расходов, а также риску недополучения ожидаемой суммы.

Отечественные бухгалтерские регулятивы, основанные на нормах права, не учитывают возможность экономической характеристики признания элементов бухгалтерской отчетности. Например, Н. В. Предеус предложил решить эту проблему при помощи изменения юридической характеристики отражения долговых обязательств, доходов и расходов во времени путем введения в договоры условия об изменении цены в зависимости от сроков исполнения обязательств. По его мнению, при обосновании изменения договорной цены целесообразно применять механизм дисконтирования, позволяющий учесть временной фактор при признании в бухгалтерском учете элементов статической и динамической отчетности. Такой подход к формированию информации существенно изменит информационное наполнение статического и динамического балансов в части отражения дополнительного дохода или упущенной выгоды и обеспечит возможность формировать релевантные данные, отвечающие информационным потребностям пользователей отчетности.

Бухгалтерский баланс представляет собой бухгалтерскую отчетную форму о финансовом положении организации. Состав имущества и обязательств, порядок их раскрытия (отражения) в балансе во многом определяет финансовое благополучие организации в будущем. В этой связи является важным вопрос регулирования показателей бухгалтерского баланса. При этом информация, содержащаяся в отчетности, может существенно отличаться от истинного положения дел в организации. Регулирование показателей бухгалтерского баланса достигается при помощи так называемой балансовой политики. Кроме того, появление балансовой политики экономического субъекта в настоящее время связано также с современными тенденциями в развитии теории и методологии современного бухгалтерского учета. Понятие «балансовая политика» в мировой учетно-экономической практике появилось в 20-е гг. XX в. Тогда и заговорили о новой учетной науке – балансоведении, предметом исследования которой является процесс формирования и «украшения» бухгалтерского баланса организации.

Под *балансовой политикой* понимают переоформление баланса при соблюдении действующего законодательства в области регулирования бухгалтерского учета, при котором возможны изменения структуры капитала и размера прибыли, для того чтобы оказать влияние на основные показатели баланса. При этом баланс за один и тот же год может содержать различные модификации в обе стороны (ухудшение показателей для налоговых ведомств, улучшение – для банков). Эти маневры во многом зависят от целей управления и могут меняться: например, можно улучшить показатели с целью привлечения новых акционеров, если фирма нуждается в увеличении капитала, или ухудшить их, если необходимо уменьшить выплату дивидендов и увеличить размер резервируемой прибыли.

В рамках балансовой политики эти действия не должны носить противоправный характер и реализуются путем умелого использования тех средств бухгалтерского учета, которые не запрещены законом. Акционеры, кредиторы, органы государственной налоговой службы, сотрудники предприятия, инвесторы, имеющие доступ к «внешним» балансам, не должны предъявлять претензий к составителям отчетности, а должны полагаться на собственную компетентность. При этом составителям финансовой отчетности следует учитывать то обстоятельство, что если показатели прибыли, например, сильно занижались, то наступит день, когда все же придется опубликовывать реальную отчетность.

В последние годы наблюдается значительное усложнение правил ведения бухгалтерского учета, появляются все новые и новые объекты учета, совершенствуются методы и приемы оценки имущества и обязательств, повышается при этом роль профессионального мнения бухгалтера при формировании информации в темпе с развитием и совершенствованием самих бизнес-процессов и их правового регулирования. Достаточно отметить для наглядности, что международные стандарты финансовой отчетности в совокупности включают более 150 стандартов, изложенных на 1500 страницах и более. Следовательно, чем сложнее эти правила, тем шире возможности их профессионального истолкования в нужном для управленческого персонала аспекте, вводя тем самым в заблуждение не только пользователей информации, но также аудиторов, подтверждающих достоверность этой информации.

Таким образом, сложившиеся в современных условиях тенденции развития бухгалтерского учета также способствуют формированию не только собственно учетной политики экономического субъекта, но и балансовой политики, т. е. политики представления экономической информации пользователям.

В целом балансовая политика реализуется двумя методологическими подходами: вуалирование и фальсификация.

Вуалирование классифицируется как регулирование бухгалтерского баланса в рамках требований нормативных документов, которое может быть без злого умысла.

Фальсификация бухгалтерского баланса рассматривается как умышленное искажение данных бухгалтерской отчетности, имеющей целью завышение или занижение финансового результата компании, и, следовательно, искажение уровня рентабельности предприятия. Такой подход основан на нарушении действующего бухгалтерского законодательства и носит незаконный характер.

Целью вуалирования является умышленное искажение отдельных статей актива или пассива баланса для того, чтобы регулировать отражение финансового положения организации. **Целями фальсификации** выступают обман или злоупотребление доверием потенциальных инвесторов для причинения им имущественного вреда.

Рассмотрим влияние некоторых оценочных резервов на финансовые результаты деятельности организации. Порядок формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей определен Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов. Однако применение данного положения на практике вызывает ряд вопросов. Резерв создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете, или по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных запасов. Для определения суммы резерва производится расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов. Однако Инструкция не разъясняет, как определить моральное устаревание запасов, как подтвердить расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов, как должны оцениваться запасы, текущая рыночная стоимость которых в одном отчетном периоде была ниже фактической себестоимости, а в следующем отчетном периоде выросла.

Большинство ученых сходятся во мнении, что в реальной ситуации возможно формирование резервов под снижение стоимости материальных ценностей только в отношении таких материально-производственных запасов, как готовая продукция и товары, на которые установлены продажные цены. Формирование резерва под снижение стоимости сырья и материалов будет означать манипулирование показателями финансовых результатов, поскольку организация не имеет возможности достоверного подтверждения текущей рыночной стоимости таких запасов. В случае если текущая рыночная стоимость запасов в одном отчетном периоде была ниже фактической себестоимости, а в следующем отчетном периоде выросла, следует оценивать их по наименьшей стоимости, что рекомендуют Международные стандарты финансовой отчетности.

Подход к оценке резервов, возмещаемой стоимости активов позволяет сократить текущие расходы организации. В соответствии с Концепцией подготовки отчетности и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», любые активы должны учитываться по стоимости, не превышающей их возмещаемую оценку. Например, стоимость электростанции в отчетности не должна превышать сумму дисконтированных будущих денежных потоков, которые эта электростанция принесет компании. Для того чтобы это выяснить, компании проводят тест на обесценение актива. Тест предполагает построение долгосрочной (не менее пяти лет) модели будущих потоков денежных средств, получаемых от данного актива. При этом используется большое количество допущений в отношении будущих цен реализации, объемов потребления, ставки дисконтирования, которые значительно влияют на чистую приведенную стоимость актива.

Резервы предстоящих платежей формируются в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода, что прямо сказывается на финансовых результатах деятельности организации за отчетный период. Организация может создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящие расходы на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Республики Беларусь.

Необходимость создания резервов строго регулируется в МСФО. При этом создание резервов по большей части происходит экспертным методом, что ведет к субъективности в определении размера обязательства. Так, для оценки резервов в торговле компания собирает и обрабатывает статистику за предыдущие периоды. Если таких данных нет, то компания использует экспертные мнения специалистов.

К наиболее распространенным способам косвенного воздействия на финансовые результаты деятельности организации в рамках ведения балансовой политики можно отнести варьирование способами начисления амортизации основных средств и методами оценки товарно-материальных запасов. Существенное влияние на показатель прибыли организации в части основных средств могут оказать установленные сроки полезного использования и применение различных методов начисления амортизации.

Кроме того, организация может осуществлять капитальные вложения, т. е. строительство и приобретение зданий, машин, оборудования и других основных средств. В дальнейшем за счет начисления амортизации будут увеличиваться затраты на производство и, соответственно, уменьшаться финансовые результаты деятельности организации. При этом, поскольку амортизационные отчисления по основным средствам начинаются с момента их ввода в эксплуатацию, организация может использовать отсрочку этого момента с целью отражения более высокой прибыли.

Также к занижению себестоимости выпускаемой продукции и завышению прибыли может привести перевод части основных средств на консервацию на срок более трех месяцев, так как амортизационные отчисления по данной группе основных средств не производятся согласно действующему законодательству.

Еще одним способом воздействия на финансовые результаты является способ списания стоимости материальных запасов, применяемый в рамках ведения балансовой политики. Выбор одного из предлагаемых законодательством методов (по средней себестоимости, себестоимости ФИФО, себестоимости каждой единицы) может существенно отразиться на величине прибыли. Использование метода ФИФО целесообразно на небольших предприятиях (так как эффект от этих методов наибольший, когда оценивается малый объем информации) и для оценки дорогостоящих материалов. В то же время использование методов ФИФО или средней себестоимости в условиях повышения цен приводит к увеличению балансовой прибыли, в том числе и налогооблагаемой.

Еще один механизм проведения балансовой политики заключается в способе формирования себестоимости продукции. Себестоимость продукции для целей отчетности

может формироваться как полная, так и сокращенная (концепция маржинальной себестоимости). Чем больше товарные запасы, тем больше прибыль, исчисленная в соответствии с концепцией полной себестоимости, и меньше прибыль – в соответствии с маржинальной концепцией, и наоборот. Система учета себестоимости должна раскрываться в учетной политике организации. Следует отметить, что во избежание манипулирования прибылью и межотраслевой сопоставимости целесообразно формировать себестоимость в соответствии с концепцией полного калькулирования.

В сфере учета финансовых инструментов существует много возможностей для управления результатами деятельности компании. Интересным примером повышения финансовых результатов является реструктуризация заемных средств. Часто компании удается договориться с банком о новых сроках возврата кредитных средств. При этом стороны заключают дополнительное соглашение, в котором прописывают новый график погашения кредита, часто прощаются проценты, пени, штрафы за несвоевременное погашение. При этом новая справедливая стоимость кредита требует анализа: если она более чем на 10 % отличается от предыдущей стоимости, компании необходимо провести выбытие старого займа и признать в отчетности новый заем. Разница в стоимости учитывается как доход.

Способы управления финансовыми результатами в условиях применения белорусских и международных стандартов имеют разную направленность (в белорусском учете – на снижение налогооблагаемой прибыли, в международном – на увеличение прибыли), что, однако, не исключает их практическую ценность.

Таким образом, балансовую политику экономического субъекта можно сравнивать с творческим учетным процессом, если при этом не происходит фальсификация учетной информации на основе нарушения действующего бухгалтерского законодательства. При этом этот процесс носит двойственный характер: с одной стороны, балансовая политика характеризуется как совокупность учетных методов регулирования баланса, не соответствующих методам принятой учетной практики организации, а, с другой стороны, балансовая политика все же есть процесс подгонки показателей отчетности для «обмана» пользователей – потенциальных инвесторов.

ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСКАЯ НАУКА И ПРАКТИКА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ

На современном этапе эволюция бухгалтерского учета происходит по следующим основным направлениям:

- предоставление информации о ресурсах: приобретенных торговых марках и брендах, обеспечивающих стратегическое развитие предприятия. Наиболее перспективным является учет активов внешней среды предприятия – ресурсов предприятия, которые невозможно полностью контролировать, но использование которых приведет к получению экономических выгод в будущем (торговые марки и бренды, созданные на предприятии);
- предоставление нефинансовой информации о ресурсах предприятия в виде социального и человеческого капитала предприятия, о собственности и ресурсах предприятия;
- предоставление перспективной и прогнозной вероятностной информации для принятия решений на основе стратегической информации о реализации стратегии предприятия в части отражения будущих событий, т. е. моделирования реальных событий, на основе

которых составляется стратегическая отчетность (стратегические балансы, внутренние стратегические отчеты и др.);

- включение в состав объектов бухгалтерского учета не только собственности коммерческой организации, но и всех контролируемых ею ресурсов;
- использование вместо исторических оценок оценки по справедливой стоимости и прогнозных оценок;
- ориентация в предоставлении бухгалтерской отчетности не на конкретную группу пользователей, а на создание общепользовательской ориентации бухгалтерской отчетности.

Следует выделить два основополагающих направления в развитии бухгалтерского учета, на которые необходимо обратить внимание:

- интеграция учетно-отчетной информации в общую систему управления и, как следствие, влияние на развитие учета методологического аппарата экономического анализа;
- формирование и развитие отчетности в области устойчивого развития как более широкого формата представления о деятельности компании относительно бухгалтерской отчетности.

Относительно первого направления можно отметить, что общепризнанным является понимание того, что в системе бухгалтерского учета формируются базовые информационные потоки бизнеса независимо от его размеров, характера, страны реализации и т.д. Вместе с тем, очевидно, что осуществление коммуникативной функции бухгалтерского учета возможно только через механизм интерпретации и обработки учетно-отчетной информации и представлении ее уже в формате готовых экономических показателей, традиционно используемых для оценки деятельности организации. Таким инструментом выступает анализ, который фокусирует в себе все проблемы современного бухгалтерского учета и одновременно задает направления его развития. При этом и сам анализ непрерывно совершенствуется, что определяет актуальность оценки вопросов не только его текущего состояния, но и перспектив дальнейшей эволюции.

Являясь в наиболее широком смысле методом познания целого посредством исследования его составных частей и соотношений между ними, экономический анализ эволюционировал параллельно с бухгалтерским учетом и отчетностью. Постепенно произошло сближение этих направлений и формирование бухгалтерского анализа, а также развитие монетарной теории бухгалтерского учета, объединяющей элементы финансового анализа и традиционные учетные методы и актуализирующей задачи учета и анализа денежных потоков. Также в настоящее время важнейшим принципом построения учетной системы признан принцип начисления. Его суть заключается в том, что операции отражаются на счетах по мере их совершения, а не в момент оплаты. Этот принцип закреплен в МСФО.

Основными неоспоримыми достоинствами подобного подхода являются:

- 1) по возможности полное отражение в балансе хозяйствующего субъекта его экономического потенциала;
- 2) обеспечение в большинстве случаев имущественной определенности в отношении участвующих в хозяйственном обороте организаций: имущество принимается на учет по мере перехода на него права собственности;

3) выполнение функции интеграции национальных учетных систем на основе единого методологического подхода.

Вместе с тем современные учетные теории, которые, базируясь на методе начисления, имеют следующие до конца не решенные задачи:

1) в учете отражается движение средств по стадиям воспроизводственного процесса не опосредованно сопутствующим движением финансовых ресурсов, как следствие, не формируется информация о финансовом наполнении важнейших результативных показателей: налогооблагаемой прибыли, чистой прибыли и т.д.

2) финансовые потоки не разграничены по их собственникам: поставщикам, работникам, бюджету, учредителям, кредитно-финансовым организациям;

3) не формируется информация о финансовом обеспечении монетарных обязательств, то есть обязательств, которые в нормальных условиях функционирования экономики должны быть погашены только денежными средствами: задолженность по заработной плате, по платежам в бюджет, банковским учреждениям.

Разрешить указанные противоречия предлагается с использованием методологического инструментария монетарной теории учета и анализа.

Теория и методология бухгалтерского учета развивается вместе с появлением оригинальных авторских концепций моделей бухгалтерского учета, при этом происходит уточнение и развитие парадигмы бухгалтерского учета в соответствии с объективными условиями развития экономики. На современном этапе экономические субъекты формируют интегрированные учетно-аналитические системы с применением в их рамках различных видов учета, а также финансовой и нефинансовой отчетности.

К современным тенденциям развития теории бухгалтерского учета также относится *исследование диалектики категорий учета и отчетности*. По устоявшейся традиции отчетность рассматривается как один из элементов метода учета. Это подразумевает некую второстепенность отчетности по отношению к учету. Поэтому возникает потребность широкого круга пользователей в документально подтвержденной отчетной информации, что задает требования к учету как по спектру необходимых для измерения и отражения объектов, так и по методам их учетных оценок. Это касается обобщения в отчетности справедливых согласованных между всеми участниками бизнеса стоимостных количественных оценок о величине активов капитала, обязательств, доходов, расходов и финансовых результатов. Несовершенство рыночных оценок при формировании публичных финансовых отчетов компаний, неубедительная доказательность данных финансовой отчетности, ее разночтения с данными бухгалтерской отчетности вводили в заблуждение инвесторов и подвергали необоснованным рискам их управленческие решения.

Еще одним важным аспектом проблемы отчетности субъектов хозяйствования является их теоретическая, методологическая и методическая несовместимость с *системой национальных счетов*. Установлено, что финансовые и бухгалтерские отчеты компаний не содержат в себе всего набора данных, которые необходимы для расчета макроэкономических показателей, таких, например, как валовой внутренний продукт, национальный доход, добавленная стоимость и др. В связи с этим можно представить, что предприятия не принимают участия в создании валового внутреннего продукта, не оказывают влияния на величину национального дохода, не имеют никакого отношения к наращиванию добавленной стоимости. А ведь очевидно, что это не так. Следовательно,

создание интегрированной системы отчетности компаний и национальных счетов является важной задачей науки о бухгалтерском учете.

Приведенные выше доводы настоятельно диктуют необходимость *создания специальной теории отчетности субъектов хозяйствования*. Эта теория, с одной стороны, должна реально и оперативно отражать в интересах собственников и инвесторов справедливую согласованную стоимость активов, капитала, обязательств, доходов, расходов и финансовых результатов деятельности компаний. С другой стороны, в интересах государства теория отчетности должна служить органичным информационным элементом системы расчета макроэкономических показателей и позволять снабжать необходимыми данными систему национальных счетов. Создание такой теории может быть одним из фундаментальных направлений совершенствования МСФО.

Отсутствие должного теоретико-методологического единства между бухгалтерским учетом и отчетностью порождает объективные противоречия в процессах формирования учетных и отчетных данных. Их устранение должно осуществляться на основе обеспечения сопоставимости информационных массивов, достижения согласованности и преемственности оценок экономических показателей на микро-, мезо- и макроуровнях, за счет тождественности форматов, а также необходимости и достаточности объемов данных для различных пользователей и уровней управления. Для решения этих проблем и должна быть создана современная теория отчетности.

Унификация и стандартизация бухгалтерского учета может осуществляться «по вертикали» (агрегирование данных дочерних, территориальных и подобных компаний в рамках единого холдингового объединения) и «по горизонтали» (по отдельным объектам учета и экономическим показателям). До настоящего времени унификация в виде международных и региональных учетных стандартов осуществлялась преимущественно по второй, более простой «горизонтальной» форме. Можно предположить, что и в дальнейшем рекомендательная унификация, официально регламентирующая общепринятые точки зрения по бухгалтерскому измерению стоимости, будет развиваться по этому направлению. Перспективы «вертикальной» (корпоративной) унификации представляются достаточно проблематичными в силу естественной незаинтересованности владельцев транснациональных корпораций в прозрачности своих счетов и отчетов. Можно усомниться в том, что в природе вообще когда-либо существовал полный консолидированный финансовый отчет какой-либо действительно гигантской международной корпорации, составленный по общепринятым специфицированным нормам международных бухгалтерских стандартов. Во-первых, в силу широкой территориальной разбросанности коммерческих подразделений и существования в связи с этим мультивалютных оценок, лишаящих смысла консолидацию к некой единой мировой валюте; во-вторых, в силу разнонаправленных инфляционных процессов; в-третьих, в существовании разнохарактерных бизнес-структур (банков, промышленных концернов, страховых, транспортных и иных компаний, благотворительных фондов, мультимедийных объединений и т. п.); в-четвертых, в отсутствии целесообразности глобального агрегирования бухгалтерских отчетов большого количества разностильных субъектов хозяйствования после того, как прибыли уже сформированы и распределены.

Принимая во внимание возросший динамизм и мобильность экономических процессов, увеличившуюся производительность труда, а также быстрдействие и масштабы международных сделок, представляется целесообразным увеличить частоту составления бухгалтерской финансовой (внешней) отчетности и сделать ее не ежегодной, а ежемесячной или ежеквартальной. Такой подход позволит более оперативно принимать в

расчет бухгалтерских показателей такой важный фактор, как время. Современные компьютерные технологии позволят это сделать без существенного роста затрат на получение отчетных данных.

Актуальной видится модификация состава и структуры отчета о движении денежных средств, предлагается сделать в нем акцент на разделение собственных и заемных финансовых потоков. Это позволит сделать более прозрачным то, какие расходы денежных ресурсов (на текущее потребление, накопление, дивиденды) осуществляются за счет каких источников (выручка, прибыль, кредиты, целевое финансирование, капиталы собственников). Ни прямой, ни косвенный методы составления отчетности о движении денежных средств, рекомендуемые в настоящее время, не дают полного представления о принадлежности оборачивающихся на счетах предприятий денег.

Перспективным направлением является расширение перечня объектов учета. В настоящее время они группируются в основном по пяти разделам: активы, собственный капитал, обязательства, доходы и расходы. При этом трудно составить целостное представление о характере сделок, невозможно оценить действительные источники приращения стоимости (использование дешевых кредитов, курсовые валютные разницы, диспаритет цен на основные виды сырья и готовую продукцию, манипуляции с расходами и доходами будущих периодов, погашение текущих расходов предыдущими накоплениями прибыли или выручкой и т. д.). Это приводит к искажению налоговых баз, конечных финансовых результатов и оценке действительного финансового положения предприятия. Единый учет движения стоимости по всему завершённому кругообороту хозяйственной сделки, а не обособленный учет ее отдельных стадий (приобретение, хранение, производство, реализация) способствовал бы более точной и реальной оценке экономического эффекта от деятельности субъекта хозяйствования, использования собственных и заемных финансовых ресурсов, качества менеджмента. Отражение в отчетности не отдельно взятых операций, а целостных завершённых и незавершённых сделок и применявшихся финансовых схем поможет инвесторам, правительству и различного рода кредиторам принимать решения по транзакциям с теми или иными субъектами хозяйствования, оценивать эффективность от использования собственных и заемных финансовых ресурсов, умение распоряжаться краткосрочными и долгосрочными капиталами.

Предполагается усовершенствовать показатели бухгалтерской отчетности. Предлагается отражать в бухгалтерском балансе не только статичные показатели (остатки), но и динамику развития предприятия, способную характеризовать процессы формирования основных финансовых пропорций предприятия (между накоплением и потреблением, собственными и привлеченными инвестициями, законченными и отложенными сделками, возникновением и погашением обязательств, структурой выручки и денежных платежей и т. д.). Для этого можно было бы фиксировать в отчетности матричную корреспонденцию оборотов между основными группами счетов.

Важным направлением в теории бухгалтерского учета является определение оценки имущества. Инфляция, частые изменения курсов валют, а также различия в уровнях экономического развития различных стран и регионов отрицательно сказываются на достоверности данных, полученных по принципу «исторически сложившихся затрат». Поэтому возникает необходимость дополнять такие оценки бухгалтерских показателей отчетности системой специальных корректировок и поправок стоимости активов, прибылей, обязательств на факторы, непосредственно не связанные с деятельностью предприятия. Это приблизит бухгалтерскую стоимость к справедливой или рыночной.

Другими словами, аналитический и синтетический учет по-прежнему может базироваться на исторически сложившихся затратах, которые на стадии составления отчетности будут трансформироваться при помощи набора специальных методик по переоценке активов и обязательств в рыночные оценки.

Еще одним направлением в развитии бухгалтерского учета может стать трансформация собственности. Характерные для современной экономики активные изменения имущественных отношений (слияния и разделения компаний, их приватизация или национализация и т. п.) актуализируют проблему отражения в учете экономических интересов так называемых миноритарных акционеров. Прежде всего это относится к оценке их долей в имуществе, финансовых результатов, обязательств, капиталов и накоплений.

Унификация и стандартизация бухгалтерского учета неразрывно связаны с развитием международных стандартов. Представляется, что совершенствование положений международных стандартов финансовой деятельности должно осуществляться в направлении большей конкретизации дефиниций, учетных приемов и способов, возможного устранения многовариантности допускаемых бухгалтерских расчетов. Для успешного распространения идей МСБУ (МСФО) представляется весьма важным существенное расширение круга специалистов из разных стран (включая развивающиеся), которые бы принимали участие хотя бы в роли наблюдателей в процедурах подготовки стандартов.

ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

ТЕМА 1. ГЕНЕЗИС ТЕОРИЙ И КОНЦЕПЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

Вопросы для обсуждения:

1. Каковы были основные этапы развития бухгалтерского учета от древних времен до современности?
2. Какие ключевые события и личности повлияли на формирование современных теорий бухгалтерского учета?
3. Как изменились концепции бухгалтерского учета в ответ на изменения в экономической среде и технологическом прогрессе?
4. В чем состоят основные различия между различными школами бухгалтерского учета (например, континентальная, англосаксонская)?
5. Какое влияние оказали международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) на развитие теорий бухгалтерского учета?

Тестовые задания:

1. Какой из следующих этапов является первым в становлении бухгалтерского учета как науки?

- А) Появление двойной записи.
- Б) Формирование первых бухгалтерских стандартов.
- В) Разработка основ теории бухгалтерского учета.
- Г) Использование учета для налоговых целей.

2. Когда началось развитие бухгалтерского учета в период античности?

- А) III век до н.э.
- Б) IV век н.э.
- В) IX век н.э.
- Г) XV век н.э.

3. В какой области произошли значительные преобразования в бухгалтерском учете в «литературный период» (XVI - XVII вв.)?

- А) Внедрение компьютерных технологий.
- Б) Развитие принципов двойной записи.
- В) Появление международных стандартов бухгалтерского учета.
- Г) Создание интернет-платформ для учета.

4. Какая из следующих научных теорий была наиболее популярна в XVIII - XIX веках?

- А) Парадигма наибольшего благосостояния.
- Б) Теория субъективной стоимости.
- В) Экономическая теория.
- Г) Классическая теория маркетинга.

5. Какое важное достижение характеризует развитие науки и научных школ в XX веке в бухгалтерском учете?

- А) Введение поведенческой теории.
- Б) Модификация принципов кассового учета.
- В) Принятие Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).
- Г) Разработка концепции эмоционального интеллекта.

6. Какая из следующих концепций относится к современным теоретическим подходам в бухгалтерском учете?

- А) Историческая концепция.
- Б) Социологическая концепция учета.
- В) Концепция налогового учета.
- Г) Экспериментальная концепция.

7. Какой метод бухгалтерского учета был разработан в период античности?

- А) Метод нарратива.
- Б) Метод двойной записи.
- В) Метод горизонтального анализа.
- Г) Метод хронологической записи.

ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

Вопросы для обсуждения:

1. Каковы основные концепции бухгалтерского учета и в чем их ключевые отличия?
2. Как мировые стандарты бухгалтерского учета (IFRS и GAAP) влияют на разработку национальных стандартов?
3. Как концепция материальности влияет на формирование отчетности предприятия?
4. Что означает дискретный учет и перманентный учет? Их влияние на построение моделей статического и динамического учета?
5. Как изменения в экономической среде и технологии (например, цифровизация) влияют на развитие концепций бухгалтерского учета?

Тестовые задания:

1. Что подразумевается под понятием «парадигма» в бухгалтерском учете?

- А) Система бухгалтерских стандартов.
- Б) Общепризнанная совокупность понятий, теорий и методов исследования.
- В) Конкретная бухгалтерская методика.
- Г) Подход к оценке активов компании.

2. Какая из следующих парадигм не относится к теориям бухгалтерского учета?

- А) Социологическая парадигма.
- Б) Психологическая парадигма.
- В) Бухгалтерская парадигма.
- Г) Информационная парадигма.

3. Какое из следующих утверждений описывает социологическую парадигму в бухгалтерском учете?

- А) Ориентирована на поведение пользователей финансовой информации.
- Б) Рассматривает влияние социальных и культурных факторов на бух. учет.
- В) Фокусируется на экономической рациональности учета.
- Г) Изучает психологические аспекты принятия финансовых решений.

4. Какой подход в бухгалтерском учете акцентирует внимание на понимании поведения пользователей финансовых данных?

- А) Экономическая парадигма.
- Б) Социологическая парадигма.
- В) Бихевиористическая парадигма.
- Г) Психологическая парадигма.

5. Какой из принципов бухгалтерского учета наиболее тесно связан с информационной парадигмой?

- А) Принцип денежного измерения.
- Б) Принцип преемственности.
- В) Принцип полной достоверности.
- Г) Принцип существенности.

ТЕМА 3. ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

Вопросы для обсуждения:

1. Содержание и понятие теории бухгалтерского учета?
2. Как современная экономика и развитие технологий (например, блокчейн и искусственный интеллект) могут изменить традиционные теории бухгалтерского учета?
3. В чем заключается разница между теоретической и практической стороной бухгалтерского учета, и как эти аспекты взаимодействуют друг с другом в рамках бухгалтерского учета?
4. Основные теории бухгалтерского учета и их особенности?
5. Характеристика нормативной и позитивной теорий бухгалтерского учета?

Тестовые задания:

1. Что является важнейшей задачей научной деятельности в области бухгалтерского учета?

- А) Упрощение бухгалтерских процедур.
- Б) Приращение нового знания в области бухгалтерского учета.
- В) Стандартизация учетной отчетности.
- Г) Автоматизация бухгалтерского учета.

2. Что является организационной формой научного знания в контексте бухгалтерского учета?

- А) Бухгалтерский отчет.
- Б) Методология учета.
- В) Теория.
- Г) Практика ведения учета.

3. Что из перечисленного не является составной частью при формировании теории?

- А) Цель и задачи исследования.
- Б) Проблема и вопрос.
- В) Формирование новых стандартов.
- Г) Средства и методы.

4. Что положено в основу нормативной теории бухгалтерского учета?

- А) Логическое обоснование ведения бухгалтерского учета
- Б) Объяснение природы, правил ведения бухгалтерского учета.
- В) Двойная запись
- Г) Балансоведение

5. Что положено в основу позитивной теории бухгалтерского учета?

- А) Логическое обоснование ведения бухгалтерского учета
- Б) Объяснение природы, правил ведения бухгалтерского учета.
- В) Двойная запись
- Г) Балансоведение

ТЕМА 4. БАЛАНСОВЕДЕНИЕ И БАЛАНСОВАЯ ПОЛИТИКА.

Вопросы для обсуждения:

1. Какова роль балансового учета в финансовом управлении предприятия, и каким образом он влияет на принятие управленческих решений?
2. Какие ключевые элементы балансовой политики компании могут влиять на ее финансовую устойчивость и способность к росту?
3. В чем заключается разница между отчетностью на основе принципов бухгалтерского учета и балансом, составленным в соответствии с менеджеральными потребностями?
4. Как изменения в налоговой политике и регулировании могут повлиять на балансовую политику предприятий?
5. Какие методы анализа баланса являются наиболее эффективными для оценки финансового состояния предприятия, и как они могут быть применены для стратегического планирования?

Тестовые задания:

1. Какое из следующих понятий является ключевым в балансовом учете?

- А) Кэш-флоу
- Б) Операционный учет
- В) Баланс
- Г) Счета затрат

2. Какое значение имеет структура активов и пассивов в бухгалтерском балансе для анализа финансового состояния организации?

- А) Определяет прибыльность компании.
- Б) Позволяет увидеть ликвидность и финансовую устойчивость.
- В) Нет никакого значения.
- Г) Указывает на количество сотрудников в компании.

3. Какое утверждение о бухгалтерском балансе верно?

- А) Бухгалтерский баланс всегда отражает текущие доходы компании.
- Б) Бухгалтерский баланс составляется на момент времени и показывает финансовую позицию на эту дату.
- В) Бухгалтерский баланс не включает необоротные активы.
- Г) Бухгалтерский баланс составляется только раз в год.

4. Какой из перечисленных принципов используется при составлении бухгалтерского баланса?

- А) Принцип объективности
- Б) Принцип непрерывности
- В) Принцип последовательности
- Г) Принцип единообразия

5. Что из перечисленного является обязательным при составлении бухгалтерского баланса?

- А) Учет кредитов международных организаций.
- Б) Учет всех компаний в одной отчетности.
- В) Отражение справедливой стоимости активов и обязательств.
- Г) Объединение всех активов и обязательств в одну категорию.

ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСКАЯ НАУКА И ПРАКТИКА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ.

Вопросы для обсуждения:

1. Как современные технологии, такие как искусственный интеллект и блокчейн, влияют на бухгалтерскую практику и процессы учета?
2. Какие изменения в бухгалтерском законодательстве и стандартах (например, IFRS или GAAP) должны быть учтены бухгалтерами в условиях глобализации экономики?
3. Какова роль бухгалтера в стратегическом управлении компанией сегодня, и каким образом это повлияло на профессиональные компетенции бухгалтеров?
4. Что означает концепция устойчивого учета и как бухгалтерская наука может поддерживать предприятия, стремящиеся к более устойчивому развитию и социальной ответственности?
5. Каковы основные трудности, с которыми сталкиваются бухгалтеры в условиях кризисов (например, экономических или пандемических) и какие стратегии могут быть разработаны для их преодоления?

Тестовые задания:

1. Какие ресурсы предприятия считаются наиболее перспективными для современного учета?

- А) Оборудование и техника
- Б) Торговые марки и бренды
- В) Финансовые инвестиции
- Г) Земельные участки

2. Какая информация предоставляется для принятия стратегических решений?

- А) Исторические данные о доходах
- Б) Перспективная и прогнозная вероятностная информация
- В) Отчеты о затратах
- Г) Данные о запасах

3. Какой подход используется вместо исторических оценок для оценки активов?

- А) Оценка по себестоимости
- Б) Оценка по рыночной стоимости
- В) Оценка по справедливой стоимости
- Г) Оценка по ликвидационной стоимости

4. Какая ориентация выбрана для предоставления бухгалтерской отчетности?

- А) Для конкретной группы пользователей
- Б) Для внутреннего пользования
- В) Общепользовательская ориентация
- Г) Для государственных органов

5. Какой принцип построения учетной системы признан важнейшим на современном этапе?

- А) Принцип двойной записи
- Б) Принцип начисления
- В) Принцип материальности
- Г) Принцип консерватизма

РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

Перечень вопросов к зачету по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета»

1. Статические и динамические концепции бухгалтерского учета.
2. Актуарная концепция бухгалтерского учета.
3. Концепция стратегического учета.
4. Современные концепции развития национального учета.
5. Концепция МСФО.
6. Меновая теория бухгалтерского учета
7. Балансовая теория европейской и московской школ бухгалтерского учета.
8. Эволюционные теории бухгалтерского учета.
9. Парадигмальный подход Т.С. Куна в развитии научных основ бухгалтерского учета.
10. Теории бухгалтерского учета нормативного подхода.
11. Новые направления развития нормативной теории бухгалтерского учета.
12. Позитивный подход к теории бухгалтерского учета.
13. Институциональные теории бухгалтерского учета.
14. Современные тенденции развития теорий бухгалтерского учета.
15. Унификация, стандартизация и гармонизация концепций и теорий бухгалтерского учета.
16. Прогнозная способность бухгалтерского учета.

ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

Р-1

20 24

Учреждение образования
«Брестский государственный технический университет»

УТВЕРЖДАЮ

Проректор по учебной работе

М.В.Нерода

« 28 » 06 2024 г.

Регистрационный № УД-241318уч.

Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета

Учебная программа учреждения высшего образования
по учебной дисциплине

для специальности углубленного высшего образования:

7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

2024

Учебная программа составлена на основе образовательного стандарта по специальности углубленного высшего образования ОСВО 7-06-0411-01-2023 Бухгалтерский учет, анализ и аудит, Инструкции БрГТУ по разработке учебных программ № 57 от 01.06.2020 г. и учебного плана специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

СОСТАВИТЕЛИ:

Панков Д.А., доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит, доктор экономических наук, профессор

Потапова Н.В., заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит, кандидат экономических наук, доцент

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Необходимость обращения к теориям и концепциям бухгалтерского учета определяется возрастающими требованиями к качеству учетной информации. Изучение фундаментальных основ теории бухгалтерского учета, современных тенденций их развития углубит понимание экономических процессов на предприятии и позволит комплексно изучить методологию учетных процессов.

Учебная дисциплина «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета» является государственным компонентом учебного плана по специальности 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит углубленного высшего образования.

Цель изучения дисциплины - формирование теоретических знаний о фундаментальных основах теории бухгалтерского учета, о состоянии и существующих направлениях ее развития, а также способности адаптировать и применять инструментарий различных теорий в научных исследованиях, разработках и на практике.

Основные задачи:

– овладение знаниями о концепции, парадигме, теории бухгалтерского учета;

– изучение истории создания основных концепций и теорий бухгалтерского учета;

– освоение сути основных концепций и теорий, лежащих в основе и повлиявших на методологию и методики современного бухгалтерского учета;

– изучение современных и новых концепций и подходов в методологии национальной системы бухгалтерского учета, МСФО и других стран;

– приобретение навыков использования фундаментальных знаний в профессиональной деятельности.

Требования к профессиональным компетенциям включают способность:

- УК-1. Быть способным применять методы научного познания (анализ, составление, систематизация, абстрагирование, моделирование, проверка достоверности данных, принятие решений и др) в самостоятельной исследовательской деятельности, генерировать и реализовывать инновационные идеи.

- УК-3. Проявлять инициативу, в том числе в ситуациях риска, разрешать проблемные ситуации на основе инновационного подхода.

- УК-4. Использовать фундаментальные экономические знания в профессиональной деятельности. Быть способным выявлять основные противоречия, закономерности и тенденции развития теории бухгалтерского учета,

- УПК-3. Быть способным выявлять основные противоречия, закономерности и тенденции развития теории бухгалтерского учета, адаптировать и применять инструментарий различных теорий в научных исследованиях и разработках.

В результате изучения дисциплины магистрант должен:

знать;

– историю создания основных концепций и теорий бухгалтерского учета;

– сущность и содержание основных концепций современного бухгалтерского учета, их противоречия и взаимосвязь;

– национальную концепцию развития и принципы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь, основополагающие принципы МСФО;

– сущность и содержание признанных теорий бухгалтерского учета, лежащих в основе и повлиявших на методологию и методики современного бухгалтерского учета;

– направления развития теории и методологии бухгалтерского учета;

уметь:

– выявлять основные противоречия и закономерности современных теорий и концепций бухгалтерского учета;

– формировать, оценивать и представлять информацию об экономических и финансовых событиях, являющихся предметом теории бухгалтерского учета;

– понимать и критически оценивать тенденции развития теорий бухгалтерского учета;

владеть:

– фундаментальными экономическими знаниями в области бухгалтерского учета;

– способность адаптировать и применять инструментарий различных теорий бухгалтерского учета в научных исследованиях, разработках, на практике.

Полученные знания по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета» являются базой для изучения специальных дисциплин магистерской программы.

Всего часов по дисциплине «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета» в соответствии с учебным планом

для дневной формы обучения:

всего 90 часов, из них всего часов аудиторных – 36, в том числе 16 часов – лекции, 16 часов – практические занятия, 4 часа – управляемая самостоятельная работа. Рекомендуемая форма контроля знаний – зачет в 1-м семестре.

для заочной формы обучения:

всего 90 часов, из них всего часов аудиторных – 8, в том числе 4 часа – лекции, 4 часа – практические занятия. Рекомендуемая форма контроля знаний – зачет в 1-м семестре.

План учебной дисциплины для дневной формы получения высшего углубленного образования

Код специальности	Наименование специальности (профилизация)	Курс	Семестр	Всего учебных часов	Количество зачетных единиц	Аудиторных часов (в соответствии с учебным планом УМО)				Академических часов на а курсовую работу	Форма аттестации
						Всего	Лекции	Практические занятия	УСР		
7-06-0411-01	Бухгалтерский учет, анализ и аудит	1	1	90	3	36	16	16	4	-	Зачет (1 сем.)

План учебной дисциплины для заочной формы получения высшего углубленного образования

Код специальности	Наименование специальности (профилизация)	Курс	Семестр	Всего учебных часов	Количество зачетных единиц	Аудиторных часов (в соответствии с учебным планом УМО)				Академических часов на а курсовую работу	Форма аттестации
						Всего	Лекции	Практические занятия	УСР		
7-06-0411-01	Бухгалтерский учет, анализ и аудит	1	1	90	3	8	4	4	-	-	Зачет (1 сем.)

СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА

1.1 ЛЕКЦИОННЫЕ ЗАНЯТИЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Генезис теорий и концепций бухгалтерского учета.

Этапы становления бухгалтерского учета как науки. Бухгалтерский учет в период античности и средневековья. Развитие теории бухгалтерского учета в «литературный период» (XVI - XVII вв.). Научные теории, концепции и гипотезы в XVIII - XIX вв. Развитие науки и научных школ в XX в. Обзор современных концепций и теорий бухгалтерского учета.

Тема 2. Концепции бухгалтерского учета.

Парадигма бухгалтерского учета на разных этапах развития.

Научные концепции бухгалтерского учета. Реализация стратегической и динамической концепций в методологии и методиках современного бухгалтерского учета, их противоречия и взаимосвязь. Актуарная концепция бухгалтерского учета, концепция стратегического учета.

Концепции развития бухгалтерского учета. Современная концепция развития национального учета. Концепция МСФО.

Тема 3. Теория бухгалтерского учета.

Меновая теория бухгалтерского учета петербургской школы.

Балансовая теория европейской и московской школ бухгалтерского учета.

Эволюционный подход к формированию теории бухгалтерского учета.

Эволюционные теории бухгалтерского учета.

Парадигмальный подход Т.С.Куна в развитии научных основ бухгалтерского учета.

Нормативный подход к формированию теории бухгалтерского учета.

Теории бухгалтерского учета нормативного подхода. Новые направления развития нормативной теории бухгалтерского учета.

Позитивный подход к теории бухгалтерского учета.

Институциональный подход и глобализационные процессы.

Институциональные теории бухгалтерского учета.

Тема 4. Балансоведение и балансовая политика.

Эволюционно-адаптивная теория бухгалтерского учета (баланса).

Балансоведение как прикладная наука об экономической сущности баланса и использовании балансовой информации в целях управления предприятием. Виды производственных балансовых отчетов и алгоритм их составления.

Сущность и цель балансовой политики. Способы регулирования статей баланса в рамках действующего законодательства. Воздействие балансовой политики на финансовые результаты деятельности организации.

Тема 5. Бухгалтерская наука и практика на современном этапе развития.

Современные тенденции развития теорий бухгалтерского учета.

Адаптация и применение инструментария различных теорий бухгалтерского учета на практике.

Унификация, стандартизация и гармонизация концепций и теорий бухгалтерского учета.

Прогнозная способность бухгалтерского учета. Стратегический бухгалтерский учет.

1.2. ПРАКТИЧЕСКИЕ (СЕМИНАРСКИЕ) ЗАНЯТИЯ, ИХ СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Генезис теорий и концепций бухгалтерского учета.
Обзор современных концепций и теорий бухгалтерского учета.

Тема 2. Концепции бухгалтерского учета.
Основные характеристики концепций бухгалтерского учета.

Тема 3. Теория бухгалтерского учета.
Основные характеристики теорий бухгалтерского учета.

Тема 4. Балансоведение и балансовая политика.
Балансовая политика как составная часть учетной политики организации.

Тема 5. Бухгалтерская наука и практика на современном этапе развития.
Стратегический бухгалтерский учет: практический аспект.

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

(дневная форма получения углубленного высшего образования)

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов			Количество часов самост. работы	Форма контроля
		Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа под контролем		
1	Генезис теорий и концепций бухгалтерского учета	2	2		10	Беседа в диалоговом режиме, тесты
2	Концепции бухгалтерского учета	4	4	1	10	Беседа в диалоговом режиме, тесты
3	Теории бухгалтерского учета	4	4	1	12	Беседа в диалоговом режиме, тесты, реферат
4	Балансоведение и балансовая политика	4	4	1	12	Беседа в диалоговом режиме, тесты, реферат
5	Бухгалтерская наука и практика на современном этапе развития	2	2	1	10	Беседа в диалоговом режиме, тесты, реферат, эссе
	Итого	16	16	4	54	Зачет

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

(заочная форма получения углубленного высшего образования)

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов			Количество часов самост. работы	Форма контроля
		Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа под контролем		
1	Генезис теорий и концепций бухгалтерского учета	1			16	Беседа в диалоговом режиме, тесты
2	Концепции бухгалтерского учета	1			16	Беседа в диалоговом режиме, тесты
3	Теории бухгалтерского учета	1	1		18	Беседа в диалоговом режиме, тесты, реферат
4	Балансоведение и балансовая политика	1	1		18	Беседа в диалоговом режиме, тесты, реферат
5	Бухгалтерская наука и практика на современном этапе развития		2		14	Беседа в диалоговом режиме, тесты, реферат, эссе
	Итого	4	4	-	82	Зачет

4. ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

4.1. Перечень литературы

Основная литература

1. Пономаренко, П. Г. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / П. Г. Пономаренко, Е. П. Пономаренко. - Минск : Вышэйшая школа, 2021. - 487 с. - Гриф Министерства образования Республики Беларусь. - 400 экз. - ISBN 978-985-06-3379-8.

2. Маханько, Л. С. История бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Л. С. Маханько. - Минск : БГЭУ, 2024. - 154 с. - Библиогр.: с. 135–137 (32 назв.). - Допущено Министерством образования Республики Беларусь в качестве учебного пособия для студентов учреждений высшего образования по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". - 400 экз. - ISBN 978-985-564-448-5.

3. Статкевич, Д. А. Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит : учебное пособие / Д. А. Статкевич. – Минск : РИВШ, 2023. – 367 с. – 300 экз. - Допущено Министерством образования Республики Беларусь. – ISBN 978-985-586-683-2.

Дополнительная литература

4. Пашковская, Л. В. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : учебно-методическое пособие / Л. В. Пашковская ; Министерство образования Республики Беларусь, Белорусский государственный экономический университет. - 3-е изд., стереотип. - Минск : БГЭУ, 2019. - 68 с. - Библиогр.: с. 68 (10 назв.). - ISBN 978-985-564-259-7.

URL: <http://edoc.bseu.by:8080/handle/edoc/81600>

5. Основы организации международного налогообложения : учебник / Е. Ф. Киреева [и др.] ; под ред. Е. Ф. Киреевой. – Минск : БГЭУ, 2022. – 307 с. – Библиогр.: с. 305–307 (39 назв.). – Гриф Министерства образования Республики Беларусь. – 200 экз. – ISBN 978-985-564-380-8. Поленова, С. Н.

6. Бухгалтерское дело [Текст] : учебник / С. Н. Поленова, Н. А. Миславская ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. - М. : Дашков и К, 2021. - 382, [2] с. - Библиогр.: с. 381-382 (24 назв.). - 500 экз. - ISBN 978-5-394-03671-2.

7. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. - 12-е изд., перераб. и доп. - Минск : Амалфея, 2019. - 603 с. - Библиогр.: с. 596-597.

8. Бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / А. С. Чечеткин, С. А. Чечеткин. - 2-е изд., перераб. и доп. - Минск : ИВЦ Минфина, 2020. - 563 с. - Библиогр.: с. 547–551

9. Сушко, Т. И. Бухгалтерский финансовый учет в промышленности [Текст] : учебник / Т. И. Сушко. - Минск : Вышэйшая школа, 2020. - 451 с. : ил. - Библиогр.: с. 442–447

10. Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь – [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.minfin.gov.by/ru/accounting/>

11. Бухгалтерский учет и анализ : научно-практический журнал

12. Главный бухгалтер : практический журнал для бухгалтеров / ООО "Агентство Владимира Гревцова". - Минск : Белорусский дом печати, 1997 – . - ISSN 1818-0221. URL: <http://glavbuh.by/>

4.2. Перечень компьютерных программ, наглядных и других пособий, методических указаний и материалов, технических средств обучения

В процессе обучения сочетаются как активные, так и интерактивные формы проведения занятий (компьютерные симуляции, деловые игры, разбор ситуаций, мастер-классы). В качестве информационных источников используются инновационные компьютерные технологии и интернет-ресурсы (сайты образовательных учреждений, ведомств, информационно-справочные системы), как обязательный компонент стандартов образования.

При проведении занятий в аудитории применяется интерактивное оборудование (компьютер, мультимедийный проектор), для демонстрации

презентаций по темам лекций, что позволяет значительно активизировать процесс обучения.

Для усвоения учебного материала предусмотрено:

- проведение лекций с использованием презентаций Power Point, с элементами дискуссии, проблемные лекции;
- проведение практических занятий с обсуждением лекционного материала, выполнением тестовых заданий;
- написание и защита реферата или эссе;
- самостоятельная подготовка с использованием учебного материала, предоставленного в Google Class, изучением основной и дополнительной литературы.

4.3. Перечень средств диагностики результатов учебной деятельности

Для диагностики результатов учебной деятельности используются:

1. Устная защита практической работы.
2. Устный опрос.
3. Решение задач.
3. Устный зачет (доклад по теме реферата и эссе с презентацией).

Допуском к сдаче зачета является успешное выполнение тестов и подготовка реферата. Устный опрос по темам лекционных занятий оценивается на основе полноты и точности изложения ответов на поставленные вопросы.

Примерный перечень тем рефератов и эссе для сдачи зачета:

17. Статические и динамические концепции бухгалтерского учета.
18. Актуарная концепция бухгалтерского учета.
19. Концепция стратегического учета.
20. Современные концепции развития национального учета.
21. Концепция МСФО.
22. Меновая теория бухгалтерского учета
23. Балансовая теория европейской и московской школ бухгалтерского учета.
24. Эволюционные теории бухгалтерского учета.
25. Парадигмальный подход Т.С. Куна в развитии научных основ бухгалтерского учета.
26. Теории бухгалтерского учета нормативного подхода.
27. Новые направления развития нормативной теории бухгалтерского учета.
28. Позитивный подход к теории бухгалтерского учета.
29. Институциональные теории бухгалтерского учета.
30. Современные тенденции развития теорий бухгалтерского учета.
31. Унификация, стандартизация и гармонизация концепций и теорий бухгалтерского учета.
32. Прогнозная способность бухгалтерского учета.

4.4. Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы обучающихся по учебной дисциплине

Самостоятельная работа магистрантов дневной формы получения углубленного высшего образования по дисциплине составляет 4 часа и включает: изучение учебной и научной литературы, включая периодические издания и информационные ресурсы.

Для выполнения самостоятельной работы используются информационно-методические материалы, указанные в разделе 4.1. Форма контроля знаний – устный опрос на практических занятиях.

В самостоятельную работу по дисциплине входит неконтролируемая самостоятельная работа:

Для дневной формы получения углубленного высшего образования в объеме 54 часа, в том числе:

- работа над лекционным материалом, учебной литературой – 15 часов;
- подготовка к практическим занятиям – 15 часов;
- подготовка к зачету – 24 часа.

Для заочной формы получения высшего образования в объеме 82 часа, в том числе:

- работа над лекционным материалом, учебной литературой – 30 часов;
- подготовка к практическим занятиям – 28 часов;
- подготовка к зачету – 24 часа.

Содержание и формы самостоятельной работы определяются обучающимся самостоятельно в соответствии со следующими рекомендуемыми ее видами:

Основными направлениями самостоятельной работы являются:

- первоначальное подробное ознакомление с программой учебной дисциплины;
- ознакомление со списком рекомендуемой литературы по дисциплине в целом и по ее разделам, наличие ее в библиотеке и других доступных источниках, изучение необходимой литературы по теме, подбор дополнительной литературы;
- изучение и расширение лекционного материала преподавателя за счет специальной литературы, консультаций;
- подготовка к практическим занятиям по специально разработанным планам с изучением основной и дополнительной литературы;
- подготовка к выполнению диагностических форм контроля (опросы, контрольные работы, тесты и т.п.);
- подготовка и написание рефератов;
- подготовка к зачету.

Данный вид самостоятельной работа контролируется обучающимся самостоятельно с помощью тестовых заданий, вопросов для самоконтроля, в ходе подготовки и защиты реферата или эссе.

Перечень вопросов, вынесенных на самостоятельное изучение:

1. Этапы становления бухгалтерского учета как науки [1, 2, 3, 11-12].
2. Бухгалтерский учет в период античности [1, 2, 3, 11-12].
3. Бухгалтерский учет в период средневековья [1, 2, 3, 11-12].
4. Развитие теории бухгалтерского учета в «литературный период» (XVI - XVII вв.) [1, 2, 3, 11-12].
5. Научные теории, концепции и гипотезы в XVIII - XIX вв. [1, 2, 3, 11-12].
6. Развитие науки и научных школ бухгалтерского учета в XX в. [1, 2, 3, 11-12].
7. Обзор современных концепций и теорий бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
8. Парадигма бухгалтерского учета на разных этапах развития. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
9. Научные концепции бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
10. Реализация стратегической и динамической концепций в методологии и методиках современного бухгалтерского учета, их противоречия и взаимосвязь. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
11. Актуарная концепция бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
12. Концепция стратегического учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
13. Современная концепция развития национального учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
14. Концепция МСФО. [1, 2, 3, 4-9; 8; 11-12].
15. Меновая теория бухгалтерского учета петербургской школы. [1, 2, 3, 4-9].
16. Балансовая теория европейской и московской школ бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9].
17. Эволюционный подход к формированию теории бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9].
18. Эволюционные теории бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9].
19. Парадигмальный подход Т.С. Куна в развитии научных основ бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9].
20. Нормативный подход к формированию теории бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 10].
21. Позитивный подход к теории бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9].
22. Институциональные теории бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9].
23. Эволюционно-адаптивная теория бухгалтерского учета (баланса). [1, 2, 3, 4-9].
24. Балансоведение как прикладная наука об экономической сущности баланса и использовании балансовой информации в целях управления предприятием. [1, 2, 3, 4-9].
25. Виды производственных балансовых отчетов и алгоритм их составления.
26. Сущность и цель балансовой политики. [1, 2, 3, 4-9].
27. Способы регулирования статей баланса в рамках действующего законодательства. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
28. Воздействие балансовой политики на финансовые результаты деятельности организации. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].

29. Балансовая политика как составная часть учетной политики организации. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
30. Современные тенденции развития теорий бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
31. Адаптация и применение инструментария различных теорий бухгалтерского учета на практике. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
32. Унификация, стандартизация и гармонизация концепций и теорий бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].
33. Прогнозная способность бухгалтерского учета. [1, 2, 3, 4-9; 11-12].