

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

**ДЖОЛДОШЕВ Б.М.,
БУЛАНОВА З.Ш.**

Бухгалтерский учет – это сфера деятельности, которая оказывает влияние на многие стороны повседневной жизни общества. Достижения в области научно-технического прогресса изменяют все аспекты бухгалтерского дела. Географическая близость континентов и стран, тесные экономические связи, активное участие иностранных компаний в инвестиционной деятельности, расширяющаяся экспансия зарубежного капитала и т.п. заставляют по-новому взглянуть на учетную систему в целом. В настоящее время ученые, работающие в этой области, признают необходимость и целесообразность сближений национальных учетных систем. Они призывают заложить в основу всей системы учета признак «понятности», определяющий ключевое качество любой учетной информации. Этот важный критерий нашел отражение во всех международных стандартах бухгалтерского учета. Считается недопустимым представлять информацию, недоступную для понимания пользователей, уровень профессиональной культуры и образования которых из года в год возрастает. В Республике Казахстан актуальность этого положения усугубляется в связи с переходом на государственный язык.

Осознавая важную роль учета, Международный конгресс бухгалтеров утвердил герб бухгалтера, предложенный французским ученым Ж.Б. Дюмарше, на котором изображены солнце, весы и кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука, доверие, независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерского учета финансами хозяйственной деятельности, весы – баланс, а кривая Бернулли – это символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

Первый Международный конгресс бухгалтеров 1904 г., проходивший в Сент-Луисе (США), положил начало этому процессу.

Вопросы бухгалтерского учета, их методологическая интерпретация в странах постсоветского пространства всегда находились в отрыве от аналогичных исследований развитых западных стран. Поэтому актуально мнение российских ученых, утверждающих, что «не может быть так называемой национальной науки, а тем более национальной теории и методологии бухгалтерского учета, как и невозможна национальная теория умножения». Особо важным становится знание научно-теоретических основ организации учета, которые способствуют правильному и целостному восприятию и, как следствие, применению их в практической деятельности. Одними из ведущих авторов, рассмотревших теорию бухгалтерского учета в последние годы, являются Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. Изложенная в их работе констатация аспектов учета в определенной степени дает возможность лучше понять суть и смысл понятий, присущих современной учетной системе.

Под учетной системой (от греч. system – целое, составленное из частей, соединение) понимается определенная целостность или множество элементов учета, находящихся во взаимосвязи друг с другом. Иначе говоря, такая система включает в себя логический комплекс, в котором обобщается информация, направленная на правильное измерение конечных результатов деятельности в целях обеспечения интересов экономического субъекта и государства. Оптимальной учетной системой будет та, которая отвечает требованиям точности, своевременности, низкой себестоимости и исключает возможность хищения или обмана и т.д.

Наиболее заметный вклад в историю учета внес Лука Пачоли –францисканский монах, математик с мировым именем, человек универсальных знаний, который впервые систематизировал основы бухгалтерии. Его трактат «О счетах и записях» (трактат XI книги

«Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях») появился в Венеции в 1494 г. и был посвящен теоретическим исследованиям в области учета. Эта книга – одна из первых публикаций на тему, раскрывающую смысл и цели учетных записей, а также их толкование.

Более подробно развитие учетной науки рассмотрено в работах российских ученых Я.В. Соколова, В.И. Кутера, немецкого ученого И.Ф. Шерри, французских ученых Н. Лепоте, А. Гильбо и др.

Развитие учета – это результат многовекового взаимодействия и развития культур разных стран, стимулированное систематическим ростом технического прогресса. Завершающим этапом, характерным для нынешнего развития, является стратегическая система, основанная «на интеграции видов учета, с определением результатов предприятия по географическим зонам, группам населения и другим параметрам, а самое главное – с определением финансового положения в перспективе».

В наиболее общем виде интеграция (лат. *integratio* – объединение в целое каких-либо частей) – процесс взаимного объединения различных элементов учетной системы. Интеграция учета в некоторых случаях может не затрагивать предметную и методологическую обособленность учета, т.е. автономность касается лишь отдельных видов, технических и организационных аспектов.

Следует отметить, что для правильного оперирования терминами учета, не искажая их подлинного смысла, важно основываться на философских категориях: сущность, явление, отражение, объект и т.д. Но в современной литературе, посвященной проблемам бухгалтерского учета, сложился определенный разрыв в раскрытии понятий учета как постсоветских, так и зарубежных авторов. Продолжают свое существование устаревшие категории, не говоря об отсутствии однозначности в интерпретации многих терминов учетной системы в целом.

Существуют и другие обстоятельства, которые расширяют понятия учета в связи с международным пространственным охватом. В частности, получают распространение такие новые модификации учета, как:

- креативный — творческий, что делает современного бухгалтера творцом или «конструктором правды»;
- социальный, расширяющий традиционный учет и нацеленный на интересы пользователей информации;
- учет человеческих ресурсов, рассматривающий кадровый потенциал как один из важных ресурсов и, следовательно, его непременно включение в состав актива предприятия.

О значительных возможностях интеграции свидетельствуют многочисленные исследования зарубежных авторов. В некоторых из них предлагается изменить отношение к бухгалтерскому учету и двойной записи, внося в эту науку новые конкретные категории.

Например, американский ученый К.Писнелл отмечает, что «бухгалтерский учет – это не наука, это деятельность в сфере услуг». По его мнению, бухгалтерский учет может быть приравнен не к науке, а к таким сферам деятельности, как медицина и юриспруденция, сутью которых является удовлетворение социальных потребностей.

Полемизируя, можно привести точку зрения Л. Бернштейна, утверждающего, что «бухгалтерский учет относится к социальной науке, и цели его выражаются и определяются социально». Именно поэтому, считает он, «гармонизация международной практики бухгалтерского учета остается трудной и иллюзорной».

Идея гармонизации (от греч. *harmonia* – согласованность, стройность в сочетании чего-либо) подразумевает приведение к единообразию проблем бухгалтерского учета и его процессов и процедур, т.е. «гармонии» в международном аспекте. Она получила развитие в рамках Европейского сообщества (ЕС) начиная с 1961 г. и ее суть заключается в том, что в любой стране могут существовать своя модель организации учета и система регулирующих ее стандартов. В целях формирования концепции развития учета в странах ЕС была образована исследовательская

группа. Результаты ее работы были опубликованы в виде нормативных документов, которые были включены каждым членом ЕС в законодательство в части бухгалтерского учета.

Данная идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета последовательно реализовывалась в рамках Европейского Союза (ЕС). Суть ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирующих. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в странах-членах ЕС, т.е. находились в относительной «гармонии» друг с другом. Результатами деятельности, направленной на гармонизацию бухгалтерского учета и отчетности, стали нормативные документы, включенные каждым членом ЕС в свое национальное законодательство.

Идея стандартизации (англ. standart – образец, эталон, модель, принимаемые за исходные для сопоставления с ними других подобных объектов) учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. В его функции входят разработка и публикация международных стандартов бухгалтерского учета.

Термины «стандартизация» и «гармонизация» первоначально различались как по заложенной в них идеологии, так и по принципам реализации. Однако, как справедливо заметила В.А.Терехова, в последние годы оба термина зачастую используются как синонимы или как взаимодополняющие друг друга понятия.

Стандарты бухгалтерского учета — это второй уровень регулирования учетной системы, они являются нормативно-правовыми документами, обязательными для исполнения всеми субъектами, представляющими финансовую отчетность. На основе стандартов устанавливаются базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам (участкам) учета, а также по отраслевым и иным отличительным особенностям хозяйствующих субъектов.

Под термином стандартизация учета понимается применение совокупности законодательно установленных процедур в целях упорядочения деятельности в учетной системе субъектов (предприятий, организаций и учреждений) для правильного ведения бухгалтерского учета.

В целом, стандарты подразделяются на такие виды, как национальные, международные, локальные и корпоративные.

Национальные стандарты (положения), – нормативы по бухгалтерскому учету, издаваемые для пользования отдельной страной, которые дополняются методическими рекомендациями (инструкциями по их применению). К примеру, в Казахстане изданы свои национальные стандарты бухгалтерского учета, в США – это система GAAP (общепринятые принципы бухгалтерского учета).

Международные стандарты – это правила, рекомендованные к применению странами, входящими в состав Комитета по международным стандартам финансовой отчетности.

Локальные стандарты разрабатываются каким-либо общественным органом для группы стран в виде директив, нормативов. Например, директивы ЕЭС в области корпоративного законодательства, в том числе и по финансовому и управленческому учетам.

Корпоративные издаются отдельными организациями, и их суть сводится к формулировке принципов регулирования деятельности предприятия путем издания внутренних нормативных документов, закрепляющих эти принципы.

Стандарты описывают разные аспекты учета и служат методологической основой, инструментом для анализа правильности применения тех или иных его методов и приемов. В целом они представляют собой достаточно полную и стройную систему и условно подразделяются на следующие группы:

- оценочные – раскрывают информацию о методах оценки активов и обязательств, а также затрат и доходов. Эти стандарты обычно предполагают альтернативные (один из двух или нескольких методов) оценки и признания;
- пояснительные – описывают содержание информации, которая присутствует в пояснительной записке к финансовым отчетам;

- отраслевые – специализированные стандарты, информируют о специфике ведения учета в отдельных отраслях.

В рамках перехода Республики Казахстан на принятую в международной практике систему учета 1997 г. было введено 20 стандартов бухгалтерского учета, которые в настоящее время дополняются количественно и сопровождаются разработкой методических рекомендаций по их применению. Так, в 2005 году в Казахстане действовало уже 33 стандарта. Как и в международной практике, стандарты учета в Казахстане можно подразделить на:

- общеметодологические;
- стандарты по вопросам социальной политики;
- стандарты по отдельным видам имущества и средств и др.

Стандартизация учетной системы – это объективная потребность, которая заключается в исследовании, сравнении и классификации существующих в разных странах систем учета, разработке рекомендаций по унификации учета и отчетности.

Непосредственно стандартизацией международного учета занимается созданный в 1973 г. Комитет по международным бухгалтерским стандартам (независимая неправительственная организация). Каждый стандарт содержит следующую обязательную информацию:

- объект учета – определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим объектом;
- признание объекта учета – описание критериев отнесения объектов учета к различным элементам отчетности;
- оценка объекта учета – рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
- отражение в финансовой отчетности – раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

Характеризуя проблему стандартизации учетной системы Казахстана, следует подчеркнуть необходимость умеренного использования зарубежного опыта в национальном регулировании.

В большинстве стран стандарты разрабатываются по принципу «ad hoc», т.е. по мере возникновения потребности в них. Однако в современном виде национальные стандарты учета западных стран, отвечающие международным стандартам, приведены в соответствие с общими их концептуальными основами и принципами. В полной мере международными стандартами руководствуются только транснациональные корпорации, для которых применение национальных методов учета каждой страны затрудняет их деятельность.

Используемая литература:

1. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 456 с.
2. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. — М.: Финансы и статистика, 1994. - 189 с.
3. Петрова Ю.В. Система внутреннего контроля предприятия в условиях предпринимательских рисков // Аудиторские ведомости. - 1998. - № I.- С. 27-48.