

6. Активність. Кадрова політика підприємств різних галузей споживчої кооперації має бути спрямована на активний вплив на роботу сил у всіх фазах її відтворення.

7. Соціальна спрямованість. Кадрова політика має орієнтуватися на одержання не лише економічного, але й соціального ефекту та забезпечувати належний соціальний захист працівників.

**Висновки.** Таким чином, підготовка й розвиток персоналу підприємств різних галузей споживчої кооперації як важлива складова кадрової політики сприятиме ефективному розвитку особистості, підвищенню продуктивності праці, конкурентоспроможності продукції, підприємства та споживчої кооперації в цілому.

#### *Список літератури*

1. Виноградський, М. Д. Управління персоналом [Текст] : навчальний посібник / М. Д. Виноградський, С. В. Беляєва. – К. : ЦНЛ, 2006. – 504 с.

2. Колпаков, В. М. Стратегический кадровый менеджмент [Текст] : учеб. пособие / В. М. Колпаков, Г. А. Дмитренко. – 2-е изд., перераб. и доп. – К. : МАУП, 2005. – 752 с.

3. Управління персоналом у XXI столітті: кадрова політика, мотивація, оплата праці [Текст] : монографія / Т. А. Костишина [та ін.] ; за ред. проф. Т. А. Костишиної. – Полтава : Полтавський Літератор, 2010. – 498 с.

4. Управління людськими ресурсами: (Понятійно-термінологічний словник) [Текст] : навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів / за ред. Г. В. Фокіна, О. В. Антоноука, М. Ф. Головатого. – К. : МАУП, 2006. – 496 с.

5. Хміль, Ф. І. Управління персоналом [Текст] : підручник для студентів вищих навч. закладів / Ф. І. Хміль. – К. : Академвидав, 2006. – 488 с.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.

© Л.Г. Войнаш, 2011.

УДК 657.1

**А.И. Нечитайло**, д-р екон. наук, проф. (*ГОУ ВПО СПбГЭИ, Санкт-Петербург*)

**Л.В. Панкова**, канд. екон. наук (*ГОУ ВПО СПбГЭИ, Санкт-Петербург*)

### **ПРИНЦИПЫ РАЗРАБОТКИ КОНЦЕПЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Розглянуто питання моделювання концепції бухгалтерського обліку та звітності в умовах різних облікових парадигм. При цьому побудова концепції бухгалтерського обліку та звітності узгоджується з різними підходами до суті процесу управління економікою підприємства.*

*Рассмотрен вопрос моделирования концепции бухгалтерского учета и отчетности в условиях различных учетных парадигм. При этом построение концепции бухгалтерского учета и отчетности увязывается с различными подходами к сущности процесса управления экономикой предприятия.*

*The article is devoted to the modeling of the accounting and reporting concept under different accounting paradigms. Construction of the accounting and reporting concepts is linked to different approaches to the essence of the economic management process of the enterprise.*

**Постановка проблемы в общем виде.** Построение социально ориентированной рыночной экономики требует развития организации управления предприятиями, как с позиции теоретических концепций, так и практических подходов к их реализации. Данное требование обусловлено необходимостью обновления социальных, экономических и управленческих отношений, вызываемых продолжающейся и в настоящее время трансформацией экономики Российской Федерации.

Однако, преобразования, проводимые в связи с этим в экономическом базисе производства, не сопровождаются адекватными действиями в системе управления экономикой ее основным производственным звеном — предприятием. Нарушение указанной взаимосвязи во многом обусловлено отсутствием серьезных теоретических исследований по проблемам управления предприятиями и экономикой в целом. В полной мере это касается такого элемента управления экономикой как построение концепции бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей целям и задачам нынешнего этапа развития страны.

Теоретическое обоснование узловых моментов, составляющих каркас ныне действующей концепции бухгалтерского учета и отчетности, сводится к механической рецепции западных теорий построения концепции без учета достижений национальной школы, что подрывает стабильность национального стереотипа методологии без его равноценной замены.

Между тем теория и практика бухгалтерского учета в нашей стране имеет громадный потенциал для выработки концепции бухгалтерского учета и отчетности, необходимой для управления эффективной деятельностью хозяйствующих субъектов в рыночных условиях. Только в нашей стране функционировали диаметрально противоположные концепции, практические апробации которых являются богатейшим ресурсом знаний о механизме функционирования той или иной концепции в различных условиях хозяйствования.

**Цель и задачи статьи.** За период с начала сороковых годов прошлого столетия до настоящего времени практический опыт позволяет выделить две концепции бухгалтерского учета, характерные для целей и задач управления своего времени, а также концепцию переходного периода от одной общественно-политической формации к другой. Целью статьи является рассмотрение механизма функционирования каждой из указанных концепций и их сравнительный анализ позволяет выделить их достоинства и недостатки.

**Изложение основного материала исследования.** Первая концепция сформировалась в годы планово-централизованных методов управления экономикой. Указанные методы управления, доминировавшие в экономике страны, привели к тому, что длительное время основной целью системы бухгалтерского учета являлось предоставление информации о народнохозяйственной эффективности предприятия. «...Можно сказать, что развитие системы счетов промышленного учета в основном было связано: с состоянием калькуляционного дела – кругом затрат, включаемых в себестоимость промышленной продукции и их группировкой; организацией финансов промышленности – порядком распределения прибыли, образования и использования специальных фондов и т.п. ...» [3, с. 42].

В соответствии с этим первая концепция связана с формированием в учете показателей, необходимых органам государственного управления, по однозначному алгоритму их формирования как показателей экономического эффекта с целью характеристики экономической системы данного отчетного периода в рамках плановых заданий предприятию органами государственного управления. Основным содержанием главных показателей бухгалтерской системы при таком подходе являлось соответствие полученных результатов плановым заданиям.

Соответственно, сама же учетная система имела одностороннюю направленность – предоставление информации органам государственного управления. Таким образом, учет формировал показатели, нацеленные только на обеспечение интересов указанных органов. При этом в значительной степени игнорировались интересы самих коммерческих структур, хотя следует отметить, что даже той информации, которая формировалась в указанный период, было достаточно для эффективного управления деятельностью предприятий.

Вторая концепция, сформулированная в последние годы, связана с отражением в бухгалтерском учете прибыли, направленной

на поддержание собственного капитала, и, как следствие, отражение в нем показателя соответствующего моделям принятия решений собственниками, инвесторами и кредиторами. При этом сам порядок формирования прибыли является вариативным в зависимости от выбранных элементов учетной политики. Обе концепции носят односторонний характер, в результате чего нарушаются интересы ряда пользователей учетной информации.

Столь существенные различия в концепциях бухгалтерского учета и отчетности в практике хозяйствования нашей страны вытекают из различий на право собственности на средства производства. Общегосударственная собственность диктует одни подходы к построению учетной концепции, а частная – другие.

Исходя из этого, начальным звеном в построении любой концепции является роль и функции устава, закрепляющие в нем средства собственника данного предприятия. В условиях планово-централизованных методов управления экономикой наделение предприятия какими-либо средствами для ведения хозяйственной деятельности осуществлялось органами государственного управления в виде вышестоящих организаций и закреплялось за ними в качестве уставного фонда. Соответственно, все операции по движению основных средств (в т.ч. по их амортизации и износу), а также безвозмездно полученных или переданных и изъятых материальных ценностей отражались с использованием счета «Уставный фонд». Этот счет являлся учетным регулятором операций по движению имущества, которым располагало предприятие, но полученного от вышестоящих организаций или передаваемого по их указанию. Поскольку таких операций в течение отчетного периода могло быть достаточное количество, то информация на данном счете могла меняться каждый отчетный период. Таким образом, этот информационный элемент на каждый отчетный период отражал движение и остаток средств, которыми располагало конкретное предприятие, но находящиеся под контролем вышестоящей организации.

Ныне действующая учетная концепция строится на безусловном постулате – устав отражает сумму вложений собственников, сформированную для осуществления финансово-хозяйственной деятельности. При этом его величина остается неизменной в течение всей деятельности предприятия. По решению учредителей (участников) величина уставного капитала может увеличиваться или уменьшаться, но при этом должны вноситься соответствующие изменения в устав. При этом требуется регистрация новой величины уставного капитала.

Уставный капитал акционерных обществ равен номинальной стоимости их акций независимо от фактически уплаченной за них цены. Аналогично уставный капитал ООО равен номинальной стоимости долей его участников.

Некоторые организации (полное товарищество, товарищество на вере (командитное)) по законодательству не имеют в составе учредительных документов устава, поэтому у них сумма средств, внесенных учредителями, называется складочным капиталом.

Как известно, государственные и муниципальные унитарные предприятия не наделены правом собственности на имущество, закрепленное за ними собственником, вследствие чего общая величина этого имущества получила название «уставный фонд». Исходя из этого, информационный элемент, предназначенный для отражения указанных средств должен был бы иметь наименование «Уставный (складочный) капитал (фонд)». Однако в действующей учетной практике для упрощения его назвали более коротко «Уставный капитал» [2, с. 441].

Соответственно, в течение всей деятельности предприятия сальдо по счету «Уставный капитал» остается неизменным. И только в тех случаях, когда учредители решат или увеличить, или уменьшить величину уставного капитала, а это бывает крайне редко, счет «Уставный капитал» или дебетуется (в случае уменьшения), или кредитуется (в случае увеличения).

Внешне этот счет представляет некий символ, поскольку по нему нет движения, но именно он является началом, дающим старт хозяйственной деятельности предприятия, и, одновременно, отражает сумму минимального размера имущества организации, гарантирующего интересы ее кредиторов.

Такой подход характерен для правовой персоналистической учетной теории, в соответствии с которой счет «Уставный капитал» должен всегда показывать зарегистрированную сумму уставного капитала, указанную в уставе организации. Если бы не было этого требования, то не возникала бы необходимость в счете «Добавочный капитал». Все факты хозяйственной жизни, связанные с капиталом организации, отражались бы на счете «Уставный капитал». Следовательно, счет «Добавочный капитал» в рамках действующей учетной концепции выступает как регулирующий дополнительный счет к счету «Уставный капитал», и записи по счету «Добавочный капитал» показывают прирост или уменьшение средств, вложенных собственником в предприятие, т.е. речь идет об уточнении оценки этих средств.

Также принципиально различными для рассматриваемых концепций являются подходы к отражению движения денежных потоков, амортизации, и ряда других.

Отражение денежных потоков базировалось на постулате, который гласил, что кругооборот имущества предприятия заканчивается только тогда, когда в процессе продажи поступили денежные средства или их эквивалент. Исходя из этого, развивались общетеоретические и учетные принципы, на которых базировалось формирование информации о процессах продажи. В подавляющем большинстве отраслей промышленности кругооборот средств предприятия привязывался к движению денежных средств, т. е. момент зачисления денежных средств от покупателей на расчетный счет поставщика квалифицировался как продажа. На этом обстоятельстве базировались и расчетные взаимоотношения предприятий и организаций с бюджетом по налогу с оборота (основной предпринимательский налог того времени), отчислениям от прибыли по установленным вышестоящей организацией нормативам<sup>1</sup> и др. Налогообложение предприятия осуществлялось только после оплаты покупателями стоимости отгруженных им товаров, в которую и включался указанный налог. То же следует сказать и о прибыли, большая часть которой подлежала перечислению в бюджет. Исходя из этого, предусматривалась добротная и единообразная схема корреспонденций счетов, отражающих указанные процессы.

И только для подрядных, геологических и проектных предприятий, продукцию которых принимало непосредственно государство в лице различных организаций, предусматривался метод учета реализации продукции и сдачи работ заказчикам (застройщикам) по отгрузке.

В действующей учетной концепции движение денежных потоков и кругооборот имущества предприятия, как правило, представляют собой самостоятельные учетные объекты, напрямую не

---

<sup>1</sup> По своей экономической природе указанные отчисления являлись таким же налогом, как и налог с оборота. Однако общегосударственная идеология того времени старалась исключать понятие прибыли из целей предпринимательской деятельности, обоснованность которой впрочем, находила свое отражение в значительном ряде, так называемых планоубыточных предприятий, деятельность которых была направлена на максимальное удовлетворение потребностей населения, а не на получение прибыли. Отсюда и соответствующая терминология, использовавшаяся в тот период – не увеличение прибыли, а снижение себестоимости, не отчет о прибылях и убытках, а отчет о финансовых результатах.

связанные между собой при формировании текущей информации о прибыли.

Эти различия находят свое отражение и в порядке формирования отчетной информации о процессах продаж и прибылях и убытках, сопутствующих им. Совпадение процесса формирования прибыли и движения денежных потоков, в условиях действия концепции плано-централизованных времен управления экономикой сопровождалось составлением одной отчетной, именованной как отчет о финансовых результатах. В то время как, в условиях действующей концепции, из-за несоответствия сумм полученной прибыли и наличием денежных средств, необходимо составлять две отчетные формы: отчет о прибылях и убытках и отчет о движении денежных средств. «Подытоживая, отметим, что современный бухгалтерский учет представлен двумя отчетными формами, отражающими один и тот же поток, но с разных точек зрения:

1) отчет о прибылях и убытках (с точки зрения права), «метод начисления»;

2) отчет о движении денежных средств (с экономической точки зрения), кассовый метод» [1, с. 220].

Существенными различиями в действии рассматриваемых концепций характеризуются и подходы, связанные с таким важным моментом в деятельности предприятий как обновление основных фондов.

В условиях действия первой из применявшихся учетных концепций была выработана оптимальная для плано-централизованных методов управления модель учета амортизации, показатели которой использовались в управлении экономикой предприятия. Ее суть заключалась в том, что в учете параллельно друг другу формировались показатели износа и амортизационного фонда, т.е. одновременно осуществлялось резервирование денежных средств на сумму начисленного в этом отчетном периоде износа. Тем самым создавался полноценный денежный резерв для восстановления амортизируемых объектов.

Использование второй из числа рассматриваемых концепций исключило процесс резервирования денежных средств для восстановления амортизируемых объектов. Сумма амортизации объектов возмещенная через выручку от продаж растворяется на счетах активов предприятия. При этом на счетах амортизации соответствующих амортизируемых объектов отражается сумма, не имеющая реального денежного воплощения. Таким образом, вся действующая система начисления амортизации по своей сути

предназначена только для выявления финансового результата предприятия, базирующегося на принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности в его действующей интерпретации.

**Выводы.** Все вышеизложенное показывает, что построение концепции бухгалтерского учета, отвечающей требованиям сегодняшнего дня возможно на базе концептуального каркаса, в котором можно разместить различные предметные элементы, заимствованные как из концепции планово-централизованных методов управления, так и из концепций ведущих западных стран.

*Список литературы*

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Магистр, 2009. – 479 с.
2. Соколов, Я. В. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета [Текст] / Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
3. Щенков, С. А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия [Текст] / С. А. Щенков. – М. : Финансы, 1973. – 144 с.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.

© А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, 2011.