

2.3. ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ СИСТЕМНОГО ПОДХОДА К ГАРМОНИЗАЦИИ УЧЕТА В ТЕЛЕКОММУНИКА- ЦИОННЫХ КОМПАНИЯХ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Дроздова Л.А., аспирант кафедры
«Бухгалтерский учет, статистика»

Московский финансово-правовой институт

Статья посвящена проблеме гармонизации учета в телекоммуникационных компаниях в контексте внедрения Международных стандартов финансовой отчетности. Рассматриваются теоретические аспекты системного подхода к адаптации учетного процесса на предприятии в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Категория «бухгалтерский учет» анализируется как системный институт, специфической особенностью которого является сочетание методов и приемов бухгалтерского учета с методами математического моделирования.

В настоящее время в Российской Федерации отсутствует императивное требование составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Вместе с тем, можно отметить опыт таких компаний, как «Газпром», «Норильский никель», «Ростелеком», «РТК-Лизинг», «Сбербанк» по составлению и опубликованию финансовой отчетности, отвечающей требованиям МСФО. В этом проявляется объективная гармонизация национальных стандартов учета и подготовки финансовой отчетности с международными стандартами. Потребность в составлении отчетности по МСФО обусловлена рядом объективных факторов, которые мы можем разделить на внутренние и внешние.

К внешним факторам гармонизации можно отнести такие, как:

- участие ценных бумаг компании в торгах на фондовом рынке;
- формирование консолидированной отчетности, если субъект входит в группу компаний;
- привлечение иностранных инвестиций;
- привлечение иностранных партнеров.

Внутренний фактор обусловлен международным признанием качества отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, что представляет значительное значение прежде всего для самих компаний. Отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, отличается прозрачностью и сопоставимостью.

Глобализация мировой экономики и связанное с этим переустройство экономических отношений потребовало концептуального пересмотра сложившейся теории, методологии и практики отечественного бухгалтерского учета в соответствии с международно-признанными принципами учета и МСФО.

В настоящее время тема внедрения в учетную практику принципов МСФО, в силу ее несомненной актуальности, приобрела большую популярность среди ученых. В основе точки зрения одних исследователей лежит мнение о том, что адаптация отечественного учета МСФО предполагает его переориентацию с учетного процесса на подготовку прозрачной отчетности [6, с. 26]. Другие авторы рассматривают МСФО как часть информационной системы [5, с. 19]

В данной статье автор сделал попытку рассмотреть один из методологических подходов к проблеме формирования отчетности в соответствии с МСФО в контексте определения бухгалтерского учета как системы. Специфической особенностью рассмотренной системы учета является сочетание методов и приемов бухгалтерского учета с методами математического моделирования.

Как известно, бухгалтерский учет в любой его системе решает две основные задачи:

- изображение или моделирование учетных событий (ситуаций) средствами языка бухгалтерских проводок с целью формирования первичной учетной информации;
- преобразование первичной информации в сводные бухгалтерские отчеты.

Первая задача, результатом которой является формирование первичной учетной информации, решается ситуативно, а потому имеет своим результатом многообразие ситуационных моделей, сформулированных в терминах используемого для этих целей языка бухгалтерских проводок. Несмотря на известную регламентацию, одна и та же ситуация может быть отражена различными группами взаимосвязанных проводок в зависимости от используемых для этих целей счетов, принятой учетной политики, а также других факторов, влияющих на принятие решений по конкретному изображению данной ситуации или учетного события.

Вторая задача – формирование сводных бухгалтерских отчетов заданной структуры на основе одного и того же множества бухгалтерских проводок, решается или должна решаться всегда однозначно, поскольку это отображение детерминировано самой технологией учета, независимо от формы ее реализации.

В контексте проблемы реформирования учета в соответствии с принципами МСФО можно сформулировать следующие задачи учета.

- Формирование достоверной бухгалтерской информации для заинтересованных пользователей финансовой отчетности через математические модели, где связь исходных данных и результатов устанавливается формулами и математическими уравнениями.
- Построение единой системы учета на основе математической модели учета.
- Разработка методики формирования финансовой отчетности в соответствии с принципами МСФО на базе национального учета.

Моделирование, по мнению автора, является ключевым методом решения поставленных задач по формированию отчетности. В связи с этим обратим внимание на ключевые положения исследователей о моделировании. Так, Я.В. Соколов определяет моделирование как «метод бухгалтерского учета, позволяющий изучать факты хозяйственной жизни и хозяйственные процессы не прямо и непосредственно, а через специально созданные их образы и описания – символы» [23, с. 127]. Он отмечает, что «основные традиционные приемы бухгалтерского учета (инвентаризация, регистрации, двойная запись, синтетические и аналитические счета, хозяйственные операции и баланс) являются проявлением различных сторон моделирования. По мнению В.Ф. Паляя и Я.В. Соколова, моделирование – это метод, внутренне присущий именно бухгалтерскому учету [16, с. 75].

Необходимо подчеркнуть, что моделирование является методом бухгалтерского учета как науки, который позволяет перейти от обобщения эмпирического опыта (бухгалтерской практики) к уровню абстрактно-теоретическому.

Можно согласиться с М.И. Кутером, которым отмечается, что с помощью моделирования появляется возможность комплексного, системного подхода к описанию бухгалтерского учета [12, с. 368]. Он выделяет ряд функций бухгалтерского моделирования.

Следует также отметить, что такие авторы, как А.Д. Шеремет и Р.С. Сайфулин, под моделированием понимают отражение действительности с помощью математических моделей – формул [28, с. 210].

По мнению автора, функции моделирования будут заключаться в следующем:

- в выборе правильных методологических решений проблемы гармонизации российского учета и международных стандартов;
- в наборе методических приемов, форм учета и отчетности, которые позволят использовать данные бухгалтерского учета для целей формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами;
- в формализации задач системы единого учета и этапов его организации.

Использование метода моделирования нам представляется оптимальным по нескольким причинам.

1. Прежде всего, он раскрывает сущность бухгалтерского учета как информационной технологии. «Анализ только определений, данных учету за последние 5-10 лет, – отмечают М.П. Орлов и Е.В. Крейнина, – показывает, что преобладающим становится определение бухгалтерского учета как системы измерения, обработки и передачи информации об определенном хозяйствующем субъекте (Б. Нидлз и др.), как системы наблюдения и регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи информации о фактах хозяйственной жизни, созданной для управления хозяйственными процессами (Я.В. Соколов, В.Ф. Палий и др.), как сложной, сознательно и искусственно конструируемой системы измерения, регистрации, сбора, обработки, анализа и представления данных о средствах и источниках средств предприятия» [14, с. 80]. Бухгалтерский учет, являясь одной из первых искусственно созданных информационных технологий, одновременно является и языком ее описания. Бухгалтерский учет как информационная технология принципиально и существенно отличается от многих других информационных технологий, прежде всего от статистики, тем, что одновременно включает в себя такой важный ее компонент, как язык описания самой технологии – язык бухгалтерских проводок. Это позволило ученым дать следующее определение бухгалтерскому учету как области экономической науки: «Бухгалтерский учет – это искусственно созданная глобальная модель информационной технологии двойственных по своей природе экономических отношений и языка ее описания» [11, с. 28]. Из представленного определения следует, что бухгалтерский учет и отчетность – это искусственно созданная система. Официальное толкование термина «технология, искусственная» – «... организованная совокупность процессов, элементов и методов, используемых для обработки информации» [3, с. 740]. На наш взгляд, более лаконичным является определение информационной технологии как технологии получения, преобразования и передачи информации. Данное определение включает те признаки, которые и характеризуют бухгалтерский учет как одну из искусственных информационных технологий.
2. Применение моделирования позволяет рассматривать бухгалтерский учет как искусственно созданную систему, по аналогии с которой можно выстроить необходимую систему соотношения национальных и международных учетных процедур.
3. Определение бухгалтерского учета как «глобальной модели», на наш взгляд, справедливо отражает возможности методологии и методики бухгалтерского учета изменяться в зависимости от экономических обстоятельств, его законодательной и нормативной базы, в различных

странах и в различные исторические периоды их развития и, наконец, адаптивность к любым техническим средствам реализации. При этом основные принципы учета сохраняются неизменными. В связи с этим американские ученые Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда пишут: «С тех пор, как 500 лет назад Пачоли написал свою книгу, бухгалтерский учет, в сущности, остался неизменным» [26, с. 167]. То есть, одним из качеств построенной модели учета доходов и расходов будет выступать способность адаптироваться к меняющимся условиям без изменения принципов ее организации.

Стремление к решению проблем бухгалтерского учета средствами математики характерно для исследований А.П. Рудановского и И.Ф. Шера, которые отмечали, что за процедурной стороной счетоводства скрываются модели и математические уравнения [19, с. 65].

Основная проблема построения модели системы единого учета доходов и расходов заключается в том, что она не может быть решена в системе традиционно применяемых средств и методов: в системе обычной алгебры чисел или скалярных величин, поскольку бухгалтерский учет работает не с отдельными числами, а с взаимосвязанными между собой бухгалтерскими структурами, организованными в виде таблиц чисел.

Построение необходимой модели возможно через инструментарию матричной алгебры, где объектами преобразований являются не отдельные числа, а таблицы чисел. Создателем данного раздела математики считается английский математик Дж. Сильвестр (1850). Прикладное использование матричной алгебра впервые получила в физике только через 75 лет, в квантовой теории атома Гейзенберга (1925). В настоящее время аппарат матричной алгебры находит повсеместное применение практически во всех экономических науках, но в бухгалтерском учете его использование ограничено решением некоторых частных задач управленческого учета в стандартной постановке задач оптимизации принятия решений.

Нами предлагается решение проблем гармонизации учета в виде компактного установления связей между первичными данными учета и его результатом – отчетностью – посредством формул.

Табличным структурам в математике естественным образом соответствуют математические структуры, называемые матрицами, которые, по определению, не что иное, как таблицы чисел. Но над ними в отличие от обычных таблиц определены известные математические операции:

- умножение на скаляр;
- сложение;
- вычитание;
- транспонирование;
- умножение и обращение матриц.

В матричной алгебре, как и в обычной алгебре, связи между величинами устанавливаются формулами и уравнениями, но входящие в них величины принимают значения не на отдельных числах, а на таблицах чисел заданной структуры и размеров.

Данное обстоятельство позволяет совершенно по-новому решать проблемы формирования балансовых отчетов предприятия и их анализа как решения математических уравнений, но связывающих между собой не отдельные числа, а различные структуры чисел, организованные в виде аналогов бухгалтерских табличных структур: матриц, векторов (отдельных строк и столбцов) и отдельных числовых величин – скаляров.

На наш взгляд, для предприятия построение системы информационно-технологических образов учетных процедур формирования бухгалтерской и налоговой отчетности на основе первичной учетной информации оптимально в рамках ситуационно-матричной бухгалтерии [9]. Разработчиком данной системы является профессор О.И. Кольвах. Здесь каждой форме представления учетной информации: журналу операций, шахматной ведомости, главной книге ставится в соответствие ее матричный образ. С другой стороны, каждой учетной процедуре ставится в соответствие эквивалент этой процедуры в системе операций матричной алгебры.

Основной задачей ситуационно-матричной бухгалтерии О.И. Кольвах видит реформирование бухгалтерского учета в соответствии со стандартами МСФО. Нами данный метод моделирования используется применительно к финансовой отчетности компаний телекоммуникационной отрасли.

Система средств и методов ситуационно-матричной бухгалтерии позволяет решить следующие задачи:

- Используя операции матричной алгебры, сформировать информационно-технологические образы преобразования данных бухгалтерского учета в данные, соответствующие принципам международных стандартов.
- Сформировать систему матричных образов основных регистров и форм отчетности:
 - журнала операций;
 - шахматной ведомости;
 - главной книги.
- Сформировать информационно-технологические образы учетных процедур преобразования первичной информации в сводные бухгалтерские отчеты, используя для этого элементарные операции матричной алгебры.

Из вышеизложенного следует, что использование методологического аппарата такого вида моделирования, как ситуационно-матричная бухгалтерия, позволяет свести все многообразие процедур бухгалтерского учета к компактным и понятным информационно-технологическим образам, определенным в системе понятий и операций матричной алгебры. Полученный таким образом класс моделей легко определяется на любом плане счетов и в любой системе учета. Поэтому ситуационно-матричную бухгалтерию можно, по нашему мнению, рассматривать как один из наиболее эффективных инструментов решения проблем реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Делая вывод, отметим следующее.

- Во-первых, процесс гармонизации учетных процедур в РФ динамично реализуется, несмотря на отсутствие в действующем законодательстве упорядоченной системы норм, регламентирующих внедрение международных стандартов.
- Во-вторых, в современной РФ гармонизация учетных стандартов носит объективно необходимый характер, выражая реальные потребности пользователей в подготовке финансовой отчетности. Нормативное упорядочивание процесса применения международных стандартов необходимо не столько для того, чтобы обязать компании использовать международные стандарты, сколько для повышения эффективности применения международных стандартов компаниями, которые уже их используют в подготовке отчетности.
- В-третьих, действующие учетные стандарты, несмотря на справедливую критику отдельных аспектов их формулировки и практики реализации, можно охарактеризовать как значительно приближенные к международным стандартам.
- В-четвертых, существующие противоречия могут быть скорректированы в учетной политике компании. Те отклонения в нормировании учетных процедур, которые не могут быть устранены учетной политикой предприятия, мо-

гут быть скорректированы выбранным способом гармонизации систем учета.

- В-пятых, в качестве формы гармонизации приоритетным является трансформация финансовой отчетности.
- В-шестых, в компании должен реализовываться принцип единого учета. По нашему мнению, процесс реализации гармонизации не должен сопровождаться внедрением параллельного учета – учета в соответствии с международными стандартами. Учет в соответствии с МСФО должен формироваться не как отдельная «ветвь» учета, но как качественная характеристика учетного процесса.

Таким образом, трансформация предполагает сформировать особую систему учета на предприятии. В связи с этим остановимся более подробно на родовых признаках системы.

Исследователь теории систем А.И. Уемов обобщил 35 различных определений системы [24]. По определению Акоффа и Эмери, «система – множество взаимосвязанных элементов, каждый из которых связан прямо или косвенно с каждым другим элементом, а два любые подмножества этого множества не могут быть независимыми». Дж. Ван Гиг дает достаточно краткое определение: «Система – совокупность или множество связанных между собой элементов». Наиболее емким нам представляется определение Р. Гибсона: «Система представляет собой интегрированную совокупность взаимодействующих элементов, предназначенную для кооперативного выполнения заранее определенной функции».

В научной литературе можно встретить два термина «бухгалтерский учет» и «система бухгалтерского учета». Как правило, между ними ставится знак равенства. В рамках нашей работы разграничение данных понятий имеет принципиальное значение, так как в качестве цели мы предполагаем построение модели именно системы единого учета.

Исследователь проблем типизации элементов бухгалтерского учета О.М. Островский дает следующее определение: «Система бухгалтерского учета – модель ретроспективного отражения документально оформленных и оцененных в стоимостных измерениях фактов хозяйственной деятельности предприятия, основанной на применении единого взаимосвязанного цикла счетов, регламентированного Планом счетов» [15, с. 49].

Мы можем определить систему единого учета как совокупность методов и способов получения достоверной и полной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами российского учета и МСФО.

При системном подходе к исследованию учета в компаниях телекоммуникационной сферы осуществляется переход от исследования отдельных элементов к исследованию целостных наборов элементов, подсистем и систем в целом и выяснению всех существенных взаимосвязей между ними. Данный подход нашел отражение в целом ряде фундаментальных работ по системным исследованиям [8, 24].

Системный подход реализуется в решении следующих основных задач:

- определение типа систем, к которому относится данное экономическое явление, то есть выяснение его места в классификации систем;
- определение системообразующих, исходных компонентов (элементов) системы;
- выделение иерархических уровней и подсистем данной системы и установление характера системообразующих связей между ними, элементами;

- фиксирование входов и выходов системы в отличие от входов и выходов ее элементов и подсистем;
- установление условий и границ существования системы.

Понятие системы охватывает комплекс взаимосвязанных элементов, действующих как единое целое. Руководствуясь тезисом о том, что любая система представляет собой своего рода модель, определим совокупность входящих в нее показателей.

С.Б. Барнгольц и М.В. Мельник выделяют такие показатели, как цель, метод ее достижения и система ограничений решения задачи [2, с. 100].

В систему входят следующие ниже перечисленные компоненты:

- структура – множество элементов системы и взаимосвязей между ними;
- входы и выходы – материальные потоки или потоки сообщений, поступающие в систему или выводимые ею;
- закон поведения системы;
- цель и ограничения.

Содержание вышеназванных компонентов в рамках системы единого учета представлено в табл. 1.

Таблица 1

КОМПОНЕНТЫ СИСТЕМЫ ЕДИНОГО УЧЕТА

№	Название компонента	Содержание компонента
1	Структура системы	Форма ведения учета; учетная политика предприятия; способы документирования хозяйственных операций; форма счетоводства; адаптивная модель учета доходов и расходов
2	Входы в систему	Первичная информация.
3	Выходы из системы	Бухгалтерская и налоговая отчетность
4	Закон поведения системы	Применение методов бухгалтерского учета: документация; инвентаризация; двойная запись; баланс; отчетность; оценка и калькуляция. Использование принципов бухгалтерского учета и принципов МСФО. Использование аппарата ситуационно-матричной бухгалтерии
5	Цель функционирования системы	Организация использования данных бухгалтерского учета для целей формирования отчетности в соответствии с МСФО
6	Ограничения	Предлагается для реализации в компаниях телекоммуникационной сферы

Принимая во внимание, что система единого учета, как и любая другая система, является прежде всего моделью, ее воплощение в практической деятельности предприятия можно определить как ее реализацию.

Как мы уже отмечали, в научной литературе встречаются такие термины, как «организация бухгалтерского учета» и «организация системы бухгалтерского учета». Проследим их соотношение и дадим определение «внедрение системы единого учета на предприятии».

Еще Л. Пачоли определил, как следует вести дела. В своем «Трактате о счетах и записях» он указал на необходимость «ведения дел своих в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований» [17, с. 18].

Н.А. Леонтьев под организацией бухгалтерского учета понимал «ряд действий лиц, которым поручено осуществление учета, направленных для достижения целей, поставленных перед учетом» [23, с. 483].

А.Н. Кашаев организации бухгалтерского учета давал такое определение: «... сочетание элементов учетного процесса в их статистическом и динамическом состоянии, обеспечивающее наиболее активное воздействие учет на процессы выполнения плана, а также сохранность производственных ресурсов и соблюдение режима экономии» [22, с. 520].

Актуально в современных условиях развития рыночной экономики звучит определение В.Б. Ивашкевича: организация бухгалтерского учета представляет собой комплекс мероприятий, направленных на рациональное сочетание его методов и средств с целью эффективного выполнения поставленных задач с минимальными затратами на содержание учетного аппарата [7, с. 146].

Н.П. Кондраков под организацией бухгалтерского учета понимает «систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции» [10, с. 62].

Наиболее разработанным является определение М.И. Кутера. Он организацию бухгалтерского учета определил как «комплекс мер по упорядочению работы, а) проводимых руководителем предприятия и способствующих повышению эффективности труда счетных работников, б) осуществляемых бухгалтерским аппаратом и направленных на обеспечение финансового контроля за деятельностью персонала» [12, с. 557]. При этом он рассматривает механизм организации учета как решение совокупности задач лиц, ответственных за организацию бухгалтерского учета. Следовательно, для организации бухгалтерского учета достаточным является решение следующих задач:

- выбор лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета;
- определение должностных обязанностей работников бухгалтерии;
- выбор степени централизации учета;
- выбор организационной структуры бухгалтерии;
- определение материально ответственных работников;
- порядок поведения инвентаризации;
- разделение учетных и хозяйственных функций;
- выбор формы бухгалтерского учета;
- утверждение рабочего Плана счетов и номенклатуры объектов аналитического учета.

На наш взгляд, необходимыми задачами являются также формирование учетной политики предприятия, разработка учетных регистров, выбор варианта подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Все вышеназванные определения относятся именно к организации учета на предприятии, так как предполагают выполнение ряда практических действий. Отождествление понятий «организация учета» и «организация системы учета», по нашему мнению, является некорректным, так как организация системы не сводится лишь к ее практической реализации. Определим содержание понятия «организация системы бухгалтерского учета».

Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Кодуэл оперируют термином «организация системы бухгалтерского учета». Они предусматривают три этапа [18, с. 90].

1. Обследование системы (system investigation), которое предполагает изучение потребности менеджеров в информации и ее источники, намечаются этапы и процедуры последующей обработки данных.
2. Проектирование системы (system design) предполагает описание новой системы или необходимых изменений.
3. Внедрение системы (system implementation).

Обратим особое внимание на следующие аспекты, которые прослеживаются в данной последовательности.

1. Подход к системе бухгалтерского учета именно как к модели (предполагается выявление необходимых тенденций к ее созданию и абстрактное моделирование).
2. Предполагается внедрение спроектированной модели системы в практическую деятельность.

В предлагаемой нами модели интегрируются две большие подсистемы учета (бухгалтерский учет, включая формирование финансовой отчетности в соответствии с российскими стандартами, и формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО).

При организации и ведении единого учета доходов и расходов на предприятии следует руководствоваться общими требованиями бухгалтерского законодательства и МСФО. Обобщив их, а также, принимая во внимание тенденции к объединению бухгалтерского и налогового учетов, сформулируем следующие принципы организации системы единого учета.

1. Принцип единства систем бухгалтерского учета в соответствии с национальными стандартами и МСФО. Этот принцип обусловлен потенциально императивным правилом Концепции развития бухгалтерского учета о применении МСФО. Методика формирования финансовой отчетности в целом должна исходить из основ классического бухгалтерского учета, независимо от того, в соответствии с какими стандартами она подготовлена.
2. Принцип системности накопления и обработки данных учета. Его реализация требует системности в процессе накопления и обобщения данных в учете, а также их отражения в отчетности. В ее основе должна быть схема отражения данных на счетах бухгалтерского учета, которая бы приводила к системному формированию информации, нужной в том числе и для формирования отчетности в соответствии с МСФО.
3. Принцип гармонизации национальных и международных стандартов формирования финансовой отчетности. Оптимизация функционирования и дальнейшего развития бухгалтерского учета, совершенствование взаимодействия с МСФО во многом определяется сопоставимостью и однородностью понятийного аппарата вышеуказанных систем.
4. Принцип прозрачности системы учета. Внедрение МСФО может усложнить систему учета на предприятии. Появление дополнительных учетных процедур требует увеличения штата работников и расходов на оплату труда. Внедрение системы единого учета позволит упразднить данные недостатки.

Для выполнения поставленных задач в соответствии с обозначенными выше принципами система единого учета, по нашему мнению, должна обладать следующими характеристиками:

- единая система должна быть эффективной, выгоды от обработки данных в ней должны быть равны или больше расходов на ее организацию. Это одно из доминирующих характеристик системы учета. По этому поводу профессор И.Ф. Шер отмечал: «Экономические границы счетоводства, в частности калькуляции и контроля, вообще проходят там, где затраты на теоретически возможное улучшение постановки дела в этих областях внутренней организации предприятия начинают становиться больше той частнохозяйственной выгоды, какую может извлечь из него предприниматель» [27, с. 442];
- сформированная в ее рамках информация должна быть надежной для принятия управленческих решений, формирования бухгалтерской и налоговой отчетности;
- доступность данной системы предполагает ее соответствие уровню квалификации и численности работников бухгалтерской службы компании связи;
- система должна быть способна к изменению и расширению, изменению условий хозяйственной деятельности компании, то есть быть адаптивной.

Известный специалист по системному анализу С.Л. Оптнер пишет, что система является всего-навсего средством, при помощи которого достигают решение проблемы. «По существу, система является абстрактной моделью имеющейся в реальности структуры» [13, с. 16].

Из этого положения можно сделать вывод о том, что система бухгалтерского учета является абстрактной моделью практической деятельности бухгалтеров.

Модель системы единого учета обладает следующими признаками.

1. По степени обобщения модель является изоморфной, так как отражает процесс учета, начиная с его формирования и заканчивая анализом полученных результатов.
2. По форме модель является аналитической, то есть представленной математическими формулами.
3. По виду модель является адаптивной.

Признак адаптивности является основополагающим при формировании методики учета доходов и расходов, так как именно он обеспечивает возможность использования данных бухгалтерского учета для трансформации в соответствии с международными стандартами.

Математический термин «адаптивная модель» получил экономическое звучание в работах профессора О.И. Кольваха применительно к деятельности кредитных организаций. Под понятием «адаптивная модель» им понимается интеллектуальные, информационно-технологические образы определенных типов банковской деятельности, способные настраиваться на регистрацию различных событий банковской деятельности, классифицировать их по типам деятельности, способу и характеру отражения, а затем накапливать информацию о событиях, выявлять редкие (аномальные) события и предоставлять информацию, понятную пользователям различных систем статистики и бухгалтерского учета [9, с. 19].

Адаптацию в широком смысле понимают как приспособление системы к изменению условий [20, с. 16]. Конкретизация определения адаптации связана с целями исследования и конструирования.

Адаптация в кибернетике – это накопление и использование информации для достижения оптимального в некотором смысле состояния или поведения системы при начальной неопределенности в изменяющихся внешних условиях [20, с. 112]. Адаптивной считают систему, которая может приспособливаться к изменениям внутренних и внешних условий. Наряду с понятием адаптивной системы существует понятие управления с адаптацией (адаптивное управление), т.е. управление в системе с неполной априорной информацией об управляемом процессе, которое изменяется по мере накопления информации и применяется с целью улучшения качества работы системы. Такое значение термина «адаптация» сложилось в теории управления под влиянием технических приложений. В литературе существуют также, кроме указанных, другие определения адаптации и родственных ей понятий [4, 21, 25, 1]. Сущность их заключается в следующем. Наши знания об объекте и среде, в которой он функционирует, неопределенны. Известна лишь принадлежность их к заданному классу. Кроме того, задана цель управления, от которой зависит желаемое поведение объекта. Необходимо найти алгоритм управления (адаптивный регулятор), обеспечивающий достижение цели за конечное время для любого объекта и условий его функционирования, принадлежащих заданному классу.

В заключение всего вышеизложенного отметим, что применительно к адаптивной модели единого учета на предприятии телекоммуникационной сферы можно дать следующее определение. Адаптивная модель единого учета – это система регистрации фактов хозяйственной деятельности предприятия, позволяющая реализовать следующие операции:

- обобщить первичные данные бухгалтерского учета;
- выявить отклонения в учете в соответствии с национальными и международными стандартами;
- сформировать показатели бухгалтерской отчетности;
- сформировать показатели финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Литература

1. Адаптивное управление динамическими объектами [Текст] / В.Н. Фомин, А.Л. Фрадков, В.А. Якубович. – М.: Наука, 1981.
2. Барнгольц С.Б., Мельник С.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта [Текст]: учеб. пособие / С.Б. Барнгольц, С.В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
3. Большой экономический словарь [Текст] / под ред. А.Н. Азриляна. – 5-е изд., доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.
4. Деревицкий Д.П. Прикладная теория дискретных адаптивных систем управления [Текст] / Д.П. Деревицкий, А.Л. Фрадков. – М.: Наука, 1981.
5. Долгополова Т.В. Реализация МСФО в информационной системе [Текст] // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №6. – С. 19-21.
6. Зырянова Т.В. Методологические и методические подходы к гармонизации бухгалтерского учета в условиях автоматизации и перехода на МСФО [Текст] / Т.В. Зырянова, Ж.Р. Скребкова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №7. – С. 27-39.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.
8. Калласс К.Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета [Текст] / К.Э. Калласс. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 176 с.
9. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения [Текст] / О.И. Кольвах. – Ростов н/Д: СКНЦВГи, 2000. – 243 с.
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 584 с.
11. Копытин В.Ю. Адаптивные модели при переходе банковской системы на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [Текст] / В.Ю. Копытин, О.И. Кольвах // Деньги и кредит. – 2002. – №10. – С. 17-30.
12. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. / М.И. Куттер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.: ил.
13. Оптнер С.А. Системный анализ для решения деловых и промышленных проблем [Текст]: пер.с англ. / С.А. Оптнер. – М.: Советское радио, 1969.
14. Орлов Н.П. О концепции бухгалтерского учета [Текст] / Н.П. Орлов, Е.В. Крейнина // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 4. – С. 80-85.
15. Островский О.М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета [Текст] / О.М. Островский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 207 с.
16. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 297 с.
17. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.: ил.
18. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.: ил.
19. Рудановский А.П. Теория учета: дебет и кредит как метод учета [Текст] / А.П. Рудановский. – 2-е изд. – М.: МАКИЗ, 1925.
20. Саридис Дж. Самоорганизующиеся стохастические системы управления [Текст] / Дж. Саридис. – М.: Наука, 1980.
21. Срагович В.Г. Адаптивное управление [Текст] / В.Г. Срагович. – М.: Наука, 1981.
22. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
23. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.: ил.
24. Уемов А.И. Системный подход и общая теория систем [Текст] / А.И. Уемов. – М.: Мысль, 1978. – 272 с.
25. Фишберг П. Теория полезности для принятия решений [Текст] / П. Фишберг. – М.: Наука, 1978.
26. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.: ил.
27. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / И.Ф. Шер; пер. с нем. С.И. Цедербаума. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 465.
28. Шеремет А.Д. Финансы предприятий [Текст] / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 343 с.

Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности; гармонизация; сводные бухгалтерские отчеты; бухгалтерские проводки; методы моделирования; ситуационно-матричная бухгалтерия; бухгалтерский учет; система бухгалтерского учета; система единого учета; адаптивная модель.

Дроздова Лариса Анатольевна

РЕЦЕНЗИЯ

На сегодняшний день в России отсутствует императивное требование составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Глобализация мировой экономики и связанное с этим переустройство экономических отношений потребовало концептуального пересмотра сложившейся теории, методологии и практики отечественного бухгалтерского учета в соответствии с международно-признанными принципами учета и МСФО.

В настоящее время тема внедрения в учетную практику принципов МСФО, в силу ее несомненной актуальности, приобрела большую популярность среди ученых. В основе точки зрения одних исследователей лежит мнение о том, что адаптация отечественного учета МСФО предполагает его переориентацию с учетного процесса на подготовку прозрачной отчетности.

В данной статье рассмотрены методологические подходы к проблеме формирования отчетности в соответствии с МСФО в контексте определения бухгалтерского учета как системы. Специфической особенностью рассмотренной системы учета является сочетание методов и приемов бухгалтерского учета с методами математического моделирования.

Статья весьма актуальна, имеет важное научно-практическое значение, отвечает всем предъявляемым требованиям и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, академик РАЕН

2.3. THEORETICAL SUBSTANTIATION OF THE SYSTEM APPROACH TO HARMONIZATION OF THE ACCOUNT IN THE TELECOMMUNICATION COMPANIES ACCORDING TO REQUIREMENTS IFRS

L.A. Drozdova, the Post-graduate Student of Faculty Book
Keeping, Statistics

Moscow institute of book keeping and audit

Article is devoted to a problem of harmonization of the account in the telecommunication companies in a context of introduction IFRS. Theoretical aspects of the system approach to adaptation of registration process at the enterprise according to the international standards of the financial reporting are considered. The category «accounting» is analyzed as system college which specific feature is the combination of methods and receptions of accounting to methods of mathematical modelling.

Literature

1. T.V. Zyryanova. Methodological and methodical approaches to harmonization of book keeping in conditions of automation and transition on IFRS [Text] / T.V. Zarjanova, Z.R. Skrebkova // the International book keeping. – 2008. – №7 (115). – p.27-39.
2. T.V. Dolgopolova. Realization IFRS in information system [Text] // the International book keeping. – 2008. – №6 (114). – p.19-21.
3. J.V. Sokolov. Bas of the theory of book keeping [Text]. – M.: The finance and statistics, 2000. – 496 p.: art.
4. V.F. Paly. Theory of book keeping [Text]: the textbook. / V.F. Paly, J.V.Sokolov. – 2 edition, is advanced and дополнено – M.: The Finance and statistics, 1988. – 297 p.
5. M.I. Kuter. The theory of book keeping [Text]: the textbook. – 2 edition, is advanced and added – M.: The Finance and statistics, 2002. – 640 p.: art.
6. A.D. Sheremet. Finance of the enterprises [Text] / A.D. Sheremet, R.S.Sajfulin. – M.: INFRA-M, 1999. – 343 p.
7. N.P. Orlov. About the concept of book keeping [Text] / N.P. Orlov, E.V. Krejulina // Book keeping. – 1997. – 4. – p. 80-85.
8. V.J. Kopytin. Adaptive models at transition of bank system to the international standards of the financial reporting (IFRS) [Text] / V.J.Kopytin, O.I.Kolvah // Money and the credit. – 2002. – 10. – p. 17-30.
9. The big economic dictionary [Text] / Under A.N. Azrilijana's edition. – 5 edition added and advanced – M.: College of new economy, 2002. – 1280 p.
10. S.E. Hendriksen. The theory of book keeping [Text] / Eldon S. Hendriksen, M.F.Van Breda. / Under edition of professor J.V.Sokolov. – M.: The Finance and statistics, 2000. – 576 p.: art.
11. A.P. Rudanovskij. The theory of the account: the debit and the credit as a method of the account [Text]. – 2 edition – M.: MARKIZ, 1925.
12. O.I. Kolvah. Situationally-matrix accounts department: models and conceptual decisions [Text]. – Rostov on Don: SKNCVGI. 2000. – 243 p.
13. A.I. Uemov. The system approach and the general theory of systems [Text]. – M.: The Idea, 1978. – 272 p.
14. O.M. Ostrovskij. Typical elements of the organization of book keeping [Text]. – M.: the finance and statistics, 1988. – 207 p.
15. K.E. Kallas. The organization of the automated information system of accounting [Text]. – M.: The finance and statistics, 1990. – 176 p.
16. S.B. Barngolts, S.V. Melnik. Methodology of the economic analysis of activity the managing subject [Text]: the manual. – M.: The Finance and statistics, 2003. – 240 p.
17. L. Pacholi. The treatise about accounts and records [Text] / under J.V.Sokolov's edition. – M.: the finance and statistics, 2001. – 368 p.: art.
18. J.V. Sokolov. Book keeping: from sources up to now [Text]: the manual. – M.: Audit, UNITI, 1996. – 638 p.
19. V.B. Ivashkevitch. Accounting in conditions of perfection of an economic mechanism [Text]. – M.: The finance and statistics, 1982. – 175 p.
20. N.P. Kondrakov. Book keeping [Text]: the manual. – 2 edition – M.: INFRA-M, 1999. – 584 p.
21. Principles of book keeping [Text] / B. Nidlz, H. Anderson, D. Kolduell / under J.V. Sokolov's edition. – 2 edition, a stereotype. – M.: the Finance and statistics, 2000. – 496 p.: art.
22. I.F. Sher. Accounts department and balance [Text] / Translation from German S.I. Tsederbaum. – M.: An economic life, 1925. – 465.
23. S.A. Optner. The system analysis for the decision of business and industrial problems [Text]. Translation from English M.: the Soviet radio, 1969.
24. O.I. Kolvah. Situationally-matrix accounts department: models and conceptual decisions [Text]. – Rostov on Don: SKNCVGI. – 243 pg.
25. Saridis D. Self-organizing stochastic control systems [Text]. – M.: A science, 1980.
26. D.P. Derevitskij. The applied theory of discrete adaptive control systems [Text] / D.P. Derevitsky, A.L. Fradkov. – M.: The Science, 1981.
27. V.G. Sragovich. Adaptive management [Text]. – M.: a science, 1981.
28. P. Fishberg. The theory of utility for decision-making [Text]. – M.: A science, 1978.
29. Adaptive management of dynamic objects [Text] / V.N.Fomin, A.L. Fradkov, V.A. Yakubovich. – M.: The Science, 1981.

Keywords

Telecommunication industry; Harmonization; Consolidated book-keeping tapes; Book-keeping wirings; Design methods, Situational-matrix book-keeping; Record-keeping; System of record-keeping; System of single account, Adaptive model.