

Баймұханова С.Б.
**Бухгалтерлік есептің теориясы
және тәжірибесі арасындағы
байланыс**

Есеп проблемаларының өзектілігі, олар кез келген қоғамда бар және өз шешімін табуды талап етеді. Бүгінгі күні барлық мемлекеттер мен континенттер ғалымдары ұлттық есеп жүйелерін жақындастыру, сәйкестендіру үшін бар күшті жандандыру қажеттілігін түсінді.

Сондықтан, мақалада бухгалтерлік есеп теориясы мен тәжірибесі арасындағы байланыс қарастырылып, көтеріліп отырған мәселеге қатысты бірқатар отандық және шетелдік авторлардың еңбектерін зерттей және оларды жүйелей отыра автордың көзқарасы, олардың мәні, айырмашылықтары негізделген. Зерттеудің негізгі ерекшелігі болып табылатын оның негізгі ғылыми нәтижесі, бухгалтерлік есептің теориясы мен тәжірибесіне қатысты, автордың өз көзқарастарын негіздеп, жасаған ұсыныстары.

Түйін сөздер: дедуктивті тәсіл, индуктивті тәсіл, прагматикалық тәсіл, этикалық тәсіл, мінез-құлықтық тәсіл, коммуникациялық тәсіл.

Baimukhanova S.B.
**Contact Methuen theory and
practice of accounting**

The relevance of accounting issues to be addressed in any society. At this time, all States and continents came to the conclusion that it is necessary to compare and make related national accounting system, and to resume all his strength. Therefore, the article considers the relationship between theory and practice of accounting by studying the works of a number of domestic and authors on this issue, the author defends their viewpoint and justify their meaning and difference. The originality of this research lies in the scientific results, which justifies the link between accounting theory and practice, and specific suggestions and vision of the author.

Key words: the deductive method, inductive method, pragmatic method, the ethical method, behavioral method, communication method.

Баймұханова С.Б.
**Связь между теорией и
практикой бухгалтерского
учета**

Актуальность учетных проблем требует своего решения в любом обществе. В данное время все государства и континенты пришли к выводу, что необходимо сопоставить и роднить национальные учетные системы, а для этого необходимо возобновить все свои силы.

Поэтому в статье рассмотрена связь между теорией и практикой бухгалтерского учета на основе изучения трудов ряда отечественных и зарубежных авторов по данной проблеме. Автор отстаивает свою точку зрения и обосновывает их значение и отличие. Оригинальность исследования заключается в полученных научных результатах, где обоснована связь между теорией бухгалтерского учета и его практикой, и конкретные предложения и видение автора.

Ключевые слова: дедуктивный метод, индуктивный метод, прагматический метод, этический метод, поведенческий метод, коммуникационный метод.

**БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕПТІҢ
ТЕОРИЯСЫ ЖӘНЕ
ТӘЖІРИБЕСІ
АРАСЫНДАҒЫ
БАЙЛАНЫС**

Бухгалтерлік есеп тәжірибе қажеттілігіне негізделіп, көп уақытқа дейін қолданбалы ғылым ретінде есептеліп келген. Әйтсе де, белгілі жағдайда ол шындығында солай, бірақ, мұндай келісу оған мұра ретінде үйлеспеушілік ереже қалдырды. Бір жағынан тәжірибеде қабылданған ереженің теориялық негізі жоқ деп айтуға болмайды, себебі өмірде қолданылатын кез келген есеп әдістері жинағының затқа қатысты оны жасауды ынталандыратын өзіндік көзқарасы және ерекше теориясы болады. Сонымен, біздің ойымызша бухгалтерлік есеп оның теориясының жоқтығымен емес, керісінше көптеген анық немесе толық емес бір-бірімен байланыссыз теориялардың болуымен сипатталады. Бухгалтерлік есепке, оның көмегімен белгіленген, жақында пайда болған немесе ұсынылған тәжірибелік процедураларды бағалауға болатын дәйекті теория жеткіліксіз.

Бухгалтерлік есептің теориясы мен оның тәжірибесі арасында белгілі байланыс бар. Себебі, теория бухгалтердің не істеуі керек немесе не істеп жатқандығына саналы түсінік беруге бағытталған. Мысалы, бухгалтерлік есеп теориясы мен тәжірибесі арасындағы байланысты Чимберс былайша ашып көрсетеді. «Теория тәжірибеге бағытталған. Біз ғылыми критерилерге жауап бере алмайтын әдістерді пайдалануымыз неғайбыл. Әйтсе де айқын үйлеспеушілікті жоятын әдіс ретінде, тәжірибелік қызметке сенімділік, қорытындыға негізділік, басқару аппараты мен клиенттерге көрсетілетін ақпараттық қызметке құндылық береді» – деген [1, 351 б.].

XX ғасырдың 90-шы жылдарынан бастап елімізде Қазақстандық есепті батыс мемлекеттері есебіне айналдыру қадамы әлі де болса жасалып жатыр. Бұл мәселе жөнінде профессор Ержанов М.С. «Біздің нормативті құжаттарымыз, оқулықтар мен оқу бағдарламалары американдықтарға түбегейлі жақындағанмен, біздің бухгалтерлер қауымының ойлау қабілеті жалпы бұрынғы күйінде қалған» деп өте дұрыс жазған [2, 13 б.]. Мұндай көзқарасты профессор К.Ш. Дюсембаевта кұптайды [3, 56 б.].

Керлингердің анықтамасы бойынша «теория құбылыстар бойынша көзқарас қалыптастыратын, осы құбылыстарды түсіндіруге және болжамдауға мүмкіндік беретін, құбылыстар туралы жүйе қалыптастырып, байланысқан анықтамалар мен тұжырымдама-

лардың қағидалар мен концепциялардың жиынтығы» [4, 11 б.].

Біз батыс теоретиктерінің пікірлерімен келісіп және оны тереңдете отырып, бухгалтерлік есептің теориясына былайша анықтама береміз: бухгалтерлік есеп табиғатын зерттеуге жалпы бағдар қалыптастыратын, концептуалдық, гипотетикалық, прагматикалық қағидалардың келісілген жиынтығы. Бухгалтерлік есеп теориясының негізгі мақсаты, осы анықтамаға сәйкес, есеп тәжірибесін дамытуға және бағалауға бағыт негіз бола алатын, қисынды қағидалар жүйесін беру. Сонымен қатар бұл анықтама саналы түрде кең мағынада берілген, теорияға дәстүрлі көзқараспен бірге есеп тәжірибесін дамыту және бағалау үшін және теорияға қазіргі көзқарастың сілтемелік жүйе ретінде оның көмегімен есеп тәжірибесін түсіндіруге және болжамдауға болатындығы қамтылған.

Бұл айтылғандардың әділеттілігін теорияға деген әртүрлі тәсілдерді қарастыра келе ақиқат деп санайсың, ол қазіргі уақытта да дамуда.

Бухгалтерлік есеп теориясын Стерлинг – есептік бағалауды, шешім қабылдау әдісі мен үлгісін байланыстыратын тәуелсіз пікір деп санайды [5]. Бұл жерде зерттеудің екі бағытын ажыратуға болады. Біріншісі болжамды есептік баға, ал екіншісі оның мінездемелік мағынасы. Жалпы бухгалтерлік есеп теориясының басты функциясы жаңа идеяларды дамыту және есептік процесті таңдау үшін концептуалды негіз құру.

Ғылыми басылымдар, бухгалтерлік есеп теориясын құрудың келесідей тәсілдерін қабылдауды куәлік етеді: дедуктивті, индуктивті, прагматикалық, этикалық, мінез-құлықтық, коммуникациялық.

Дедуктивті тәсіл теориясының құрылуы, бухгалтерлік есеп сияқты әлеуметтік ғылым үшін мақсат белгілеуден басталады.

Белкауидің танымы бойынша дедуктивті тәсіл келесілерден тұрады: қаржылық есептілік мақсатын анықтау; бухгалтерлік есеп «постулатын» таңдау; есеп «қағидасын» жасау; бухгалтерлік есеп «әдістемелік тәсілін» жасау [6, 60 б.].

Индуктивті тәсіл негіздеу әдісі, жалпы заңнамалар мен қағидаларға сәйкес бақыланатын бірегей құбылыстардан шығады. Бұл тәсіл қорытындыны ең жақсы тәжірибелік қағидалар негізінде жасайды.

Индуктивті тәсілдерге кіретіндер: барлық бақылауларды жазу; қайталанатын байланыстарды («ұқсастық» және «сол сияқты») айқындау үшін оларды талдау және жіктеу; қайталанатын байланысты көрсететін жалпылаудан индуктивті қорытынды шығару және бухгалтерлік есеп қа-

ғидаларынан бақылау; қорытындыны тексеру [6, 61 б.]. Ю индуктивті қисын да дәл дедуктивті тәсілдей ұқсас деп есептейді [7, 20 б.]. Бұлар, сондықтан бірін-бірі толықтыра отырып әр уақытта бірге қолданылады.

Шредер, Маккуллерс және Кларктердің түсіндіруі бойынша қазіргі жалпы қабылданған бухгалтерлік есеп қағидалары прагматикалық тәсілді қолдану нәтижесі болып табылады [8, 21-22 бб.]. Оның негізгі мақсаты оптималды болмағанмен «жұмыс үшін тиімді» проблеманың шешімін табу.

Бухгалтерлік есепті меңгеру әдетте есеп әдістемелері мен тәсілдерін зерттеу болып табылады. Әдістемелер мен ережелерді білу пайдалы да ақиқат. Бірақ әдістер мен ережелерді мазмұндау бухгалтерлік есептің өзін мазмұндау болып табылмайды. Олар бухгалтерлік есептің бір бөлігі, ол қалай ұсынылса солай жүргізіледі. Өздігінен олар бухгалтерлік есептің функциясы мен табиғаты туралы түсінік бере алмайды деген – біз шетелдік ғалымдар танымын бөлісеміз [9, 2 б.].

Бұл айтылғандардың мәні бухгалтерлік есеп теориясын қатал жасау үшін жалпы қоршаған ортаны бақылау қажет.

Этикалық тәсілдің негізгі тірегі шындық, әділдік және адалдық концепциялары. Этикалық аспект бүгін үлкен мәнге ие. Ұқсас сұрақтар бухгалтерлік есеп теориясына қосымша ретінде бұл тәсілдің шектеулігін ескертеді [9, 23 б.].

Мінез-құлықтық тәсіл жеке тұлғалар мен есептік ақпарат топтарының түсінуі мен реакциясына бағытталған. Оның маңыздылығы бухгалтерлік есептің мақсаты шешім қабылдау процессін қажетті ақпараттармен қамтамасыз ету деп санайды [9, 23 б.].

Коммуникациялық тәсіл де мінез-құлық тәсілі сияқты бухгалтерлік есепті ақпараттармен қамтамасыздандыру. Бухгалтерлік есепте оны қолдану мақсаты – есеп ақпаратын пайдаланушылар оны дайындаған адам мен бухгалтердің ойындай қабылдай алуын анықтау. Бұл тәсіл өзінің маңыздылығына қарамастан, зерттеудің глобальды әдістемесі болып табылмайды [9, 23 б.].

Қазіргі кезеңде, яғни экономикалық категорияларды творчестволық қайта ойлану кезінде, бухгалтерлік есептің теориялық және тәжірибелік мағынасын дәлдеу қажеттілігінің кезі келді. Бұл сұрақтың өзектілігі, біздің ойымызша, ғылыми жай-күйдегі пікірталастылық, оқу құралдарындағы, ғылыми еңбектердегі және басқа да есеп жүйесіне қатысты ақпарат көздеріндегі ескі түсініктерге байланысты нығая түседі.

Бухгалтерлік есеп теориясы сұрақтары бұрынғы совет мемлекеттері кеңістігінде әрдайым

бұрынғы «капиталистік» мемлекеттердің ұқсас зерттеулерінен жырақта тұрды. Біздің қалауымыз бірегей жалпы есеп теориясын жасау, ал бухгалтерлік есеп ғылым ретінде әлі де болса дамудың қарапайым деңгейінде.

Бұл жерде біз Я.В. Соколовтың «...ұлттық ғылымның әсіресе бухгалтерлік есептің ұлттық теориясы мен әдістемесінің, сондай-ақ ұлттық көбею теориясының болуы мүмкін емес. Ғылыми зерттеу нәтижелерін тәжірибе жүзінде қолдану – басқаша іс. Бұл жағдайда бухгалтерлік есептің ұлттық мектебі жөнінде айтуға болады және айтылуы тиіс, оның мәні жалпы ғылыми идеяны белгілі жағдайға трансформациялау, осы трансформациялау ережесін жасау...» [10, 7 б.].

Бухгалтерлік есеп теориясын қарастырушы жетекші авторлар Э.С. Хендриксон және М.Ф. Ван Бреда болып табылады. Олар өз кезегінде бухгалтерлік есеп теориясын дәстүрлі екі топқа бөледі: біріншісі персоналдық (күқық, жауапкершілік, көзқарас) және екіншісі материалистік (ресурстар, қорлар, қор көздері).

Осы тұрғыда біз Ф.С. Сейдахметованың бухгалтерлік есепті ұйымдастыруда ең маңыздысы оның ғылыми-теориялық негізін білу, ол оны дұрыс әрі біртұтас тәжірибелік қызметте қолданудың нәтижесі ретінде ұғынуды қамтамасыз етеді – деген ойымен толығымен келісеміз [11, 7 б.].

Бухгалтерлік есеп қазіргі уақытта саясат пен идеология сияқты ұлттық шекараны білмейді. Есеп проблемаларының өзектілігі, олар кез келген қоғамда бар және өз шешімін табуы талап етеді. Бүгінгі күні барлық мемлекеттер мен континенттер ғалымдары ұлттық есеп жүйелерін жақындастыру, сәйкестендіру үшін бар күшті жандандыру қажеттілігін түсінді.

Сондықтан, бухгалтерлік есеп ғылыми әдістемесі, бухгалтерлік есепті басқа әртүрлі мемлекеттер әдістемесі ерекшеліктеріне сәйкес ұйымдастыру қағидалары, әдіснамасы мен тәсілдері туралы теориялық танымдарды әрі қарай дамытуды талап етеді.

Экономиканы глобализациялау, регионалды экономикалық кеңістік құруда, инвестициялық мүмкіншілікті кеңейтуде, халықаралық қаржы нарығын дамытуда, ақпараттық технология аясы процессінің дамуы жағдайында қаржылық есептілік үйлесімділігі қажеттілігі үлкен мәнге ие.

Халықаралық үйлесімділік стандарты проблемалары 1975 жылы тамыз айында Хельсинкиде барлық еуропалық мемлекеттер, Канада және АҚШ мемлекеттері қол қойып, осы дәуір құжатында «Соңғы актта» тиісті орын алды. Дүниежүзілік қауымдастық өздерінің стандарттау бойынша халықаралық ұйымдары арқылы

әртүрлі қызмет аясы интеграциясы мен дамуына қатал талаптар қояды. Өз қызметін жақсы үйлестіре отыра, халықаралық ұйымдар өздерінің басты мақсаты бойынша – қоғамның цивилизация деңгейін көтеру бағытында жұмыс жасайды.

Бірыңғай бухгалтерлік есептілік болмаған жағдайда халықаралық инвесторлар, капиталдары мен инвестициялық тәуекелділіктерін кемітуге мүдделі тұлғалар, белгілі кәсіпорындар мен компаниялардың нақтылы қаржы жағдайларын анықтауға бағытталған қосымша талдамалы зерттеу жүргізуге мәжбүр болады және соның нәтижесіне капитал бағасы өседі.

Қазақстан Республикасы экономикасының нарықтық қайта құру жолына көшуі, оның жалпы дүниежүзілік тенденция арнасында дамитындығын болжады. Бұл бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік жүйелерінің өте маңызды қайта құру қажеттілігін туындатты. Оның мәні барлық элементтерді жаңа экономикалық шындыққа үйлестіру. Сөз бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікті жаңа экономикалық жүйеге үйлестіру үшін, біздің елімізде нарық қатынастарына негізделген кешенді шараларды қамтамасыз ету жөнінде болып отыр. Бұрынғы отандық директивалық жоспарлы экономика талаптарына жауап беретін бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік жүйесі халықаралық тәжірибемен байланыссыз және Қазақстан Республикасының дүниежүзілік кеңістікке енуіне кедергі жасады. Соңғы жылдары біздің елімізде отандық бухгалтерлік есеп жүйесі мен қаржылық есептілікті халықаралық стандарттарға сәйкестендіру мақсатында көптеген жұмыстар жүргізіліп, оның бастамасы 26 желтоқсан 1995 жылғы № 2732 «Бухгалтерлік есеп туралы» Заңдық күшке ие Қазақстан Республикасы Президентінің Жарлығы болды [12].

Бухгалтерлік есептің даму тарихы көптеген ғасырлардан бастау алып, оның өрістеу тенденциясы есеп қызметіне қойылатын талаптардың қатаюы мен бірте-бірте заңнамалық нормалардың ұлғаю аясының кеңеюі болып табылуымен сипатталады. Бұл тенденцияның тарихи себептері бар. Әуелі ежелгі қауым цивилизациясында да яғни салық түріндегі мемлекеттік кіріс және шығыс есебі, каналдар қазуға байланысты шығын, пирамидалар мен храмдар тұрғызуға байланысты және т.б. шығындар есебін жүргізбеусіз болмайтын еді. Меншік иегері өз мүлкінің немесе әртүрлі келісімдер есебін жүргізуі тиіс. Бухгалтерлік есеп ережелерін жүйелендіруге 15 ғасырда алғаш рет әрекет жасаған Лукой Пачоли. Оның (1494 ж.) «Трактат о счетах и числах» атты еңбегі бухгалтерлік баланс құру мен шару-

ашылық операцияларын екі жақты жазу арқылы көрсету, осы тақырыпқа байланысты алғашқы басылымдардың бірі болған. Бұл басылымды көптеген ғалымдар бухгалтерлік есептің бастамасы деп есептеген. Пачоли тәжірибедегі кездесетін бухгалтерлік есеп жүргізу тәсілдері мен әдістерін жүйелендіріп және талдап қорытындылаған. Дүние жүзі елдерінде екі жақты жазу жүйесінің даму тарихының бастамасы жеке меншік кәсіпкерлігінің дамуы, сауда және байлық көзінің туындаушысы ретінде пайдаланылатын несие және капиталмен байланысты.

Әйтсе де XIX ғасырда бухгалтерлік есеп жүйесін ұлттық деңгейде реттейтін заңнамалар болмады, бірақ бухгалтерлік есептің кейбір аясын мемлекет тарапынан реттеу әрекеті XVII ғасырда кездесетін. Мысалы, 1673 жылы Францияда Кольбердің Коммерциялық кодексі қабылданып, онда қатал бухгалтерлік құжат толтыру қажеттілігі туралы айтылғанмен, мұндай заңнама жалпы сипат алмады. Ұлыбритания елінде, мысалы, XVIII ғасырдың соңына дейін бухгалтерлік есептің бірнеше жүйесі қолданылды. Ұлттық деңгейде

бухгалтерлік есепті стандарттау процессінің алғы шарты болып XIX ғасырдағы өндірістік революция болды. Еңбек және капиталдың шоғырлануы, кең көлемдегі нарыққа қажетті тауар өндірісі заңнамалық нормаларға, соның ішінде бухгалтерлік есеп тәжірибесіне әсерін тигізді. Кәсіпорындардың акционерлік нысандарының дамуы жеке меншік кәсіпкерліктің пайда болуына, кәсіпорын қызметімен таныс емес, жалданбалы әкімшіліктің, яғни мерзім сайын меншік иегері алданда оған түсінікті және басқа компания есептілік мәліметтерімен салыстыруға болатын есеп беру қажеттілігі туындады.

Бухгалтерлік есеп аясында алғашқы заңнаманың бастамасы болып, Ұлыбританияда 1844 жылы қабылданған «Акционерлік ұйымдарды тіркеу заңы» және 1861 жылғы «Банкротқа ұшырау заңы» болып табылады. XIX ғасырда алғашқы кәсіби бухгалтерлер ұйымы – Бухгалтерлер ұйымы пайда болып, Шотландиядағы Эдинбург қаласында 1854 жылы тіркеледі. Көп ұзамай 1870 ж. Лондонда, 1887 ж. Нью-Йоркте және т.б. осындай ұйымдар пайда болды.

Әдебиеттер

- 1 Chambers R. The relationship between accounting and financial management. The Australian Accountant, 1950. – 20. – С. 333–335.
- 2 Ержанов М.С. Организация бухгалтерского учета и новая корреспонденция счетов: учебное пособие. – Алматы, 2005. – 340 с.
- 3 Дюсембаев К.Ш. Аудит и анализ в системе управления финансами. – Алматы, 2002. – 340 с.
- 4 Kerlinger F.N. Foundations of Behavioural Research. – New York: Holt, Rinehart and Winston, 1964. – 11 с.
- 5 Sterling R. On theory construction and verification. The accounting Review, July, – 1970. – С. 449–454.
- 6 Belkoui A.B. Accounting Theory (Third edition). – New York: HBJ, 1993. – 60 с.
- 7 Yu S.C. The Structure of Accounting Theory. University of Florida. – 1976. – 20 с.
- 8 Schroeder R.G., McCullers L.D., and Clark M. Accounting Theory. – New York: John Wiley, 1987. – С. 21–22.
- 9 Chambers R. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffe, New Jersey: Prentice Hall, 1966. – 2 с.
- 10 Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
- 11 Сейдахметова Ф.С. Современный бухгалтерский учет. – Алматы: ТОО «Издательство ЛЕМ», 2005. – 548 с.
- 12 О бухгалтерском учете» Указ Президента Республики Казахстан, имеющий силу Закона, от 26 декабря 1995 г. № 2732).

References

- 1 Chambers R. The relationship between accounting and financial management. The Australian Accountant, 1950. – 20. – S. 333–335.
- 2 Erzhanov M.S. Organizacija buhgalterskogo ucheta i novaja korrespondencija schetov: uchebnoe posobie. – Almaty, 2005. – 340 s.
- 3 Djusembaev K.Sh. Audit i analiz v sisteme upravlenija finansami. – Almaty, 2002. – 340 s.
- 4 Kerlinger F.N. Foundations of Behavioural Research. – New York: Holt, Rinehart and Winston, 1964. – 11s.
- 5 Sterling R. On theory construction and verification. The accounting Review, July, – 1970. – S. 449–454.
- 6 Belkoui A.B. Accounting Theory (Third edition). – New York: HBJ, 1993. – 60 s.
- 7 Yu S.C. The Structure of Accounting Theory. University of Florida. – 1976. – 20 s.
- 8 Schroeder R.G., McCullers L.D., and Clark M. Accounting Theory. – New York: John Wiley, 1987. – S. 21–22.
- 9 Chambers R. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffe, New Jersey: Prentice Hall, 1966. – 2 s.
- 10 Mjet'jus M.R., Perera M.H.B. Teorija buhgalterskogo ucheta. – M.: JuNITI, 1999. – 663 s.
- 11 Sejdahmetova F.S. Sovremennyj buhgalterskij uchet. – Almaty: TOO «Izdatel'stvo LEM», 2005. – 548 s.
- 12 О buhgalterskom uchete» Ukaz Prezidenta Respubliki Kazahstan, imejushhij silu Zakona, ot 26 dekabrja 1995 g. № 2732).

