

УДК 657.01

Роль концепции бухгалтерского учета в развитии экономики

Аннотация. Концепция бухгалтерского учета определяет приоритетные направления развития бухгалтерского учета и отчетности. Она направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованных пользователей.

Статья посвящена роли концепции бухгалтерского учета в развитии экономики страны. Рассмотрены понятие концепции, основные принципы, составляющие основу концепции бухгалтерского учета. Особое внимание уделено сравнению целей бухгалтерского учета, выдвигаемых в рамках Концептуальных основ финансовой отчетности и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Обобщены требования, предъявляемые к информации, формируемой в бухгалтерском учете. Рассмотрены процессы развития концепции бухгалтерского учета и определена роль, которую они играют в улучшении экономической ситуации страны.

Ключевые слова: концепция бухгалтерского учета; концептуальные основы финансовой отчетности; принципы бухгалтерского учета; цель бухгалтерского учета; качественные характеристики финансовой информации.

Abstract. The concept of accounting determines priority directions of development of accounting and reporting. It is aimed at improving the quality of information, generated in accounting and reporting, and ensuring guaranteed access to interested users.

The article is devoted to the role of accounting concepts in the economic development of the country. It reveals definition of the concept, the basic principles that underlie the concept of accounting. Special attention is paid to the comparison of accounting purposes put forward in the «The Conceptual Framework for Financial Reporting» and «The concept of accounting in a market economy of Russia». It summarizes the requirements for the information generated in accounting. It considers the processes of development of accounting concepts and the role that they play in improving the economic situation of the country.

Keywords: accounting concept; the Conceptual Framework for Financial Reporting; accounting principles; the purpose of accounting; qualitative characteristics of financial information.



Гордова М. А.,

аспирантка

Финансового университета

✉ mamizereva@yandex.ru

В условиях глобализации необходимость обеспечения конкурентоспособности и транспарентности экономики приобретает все большее значение. Развитие рынков капитала требует высокой степени понимания инвесторами тенденций развития тех или иных рынков, уверенности в их укреплении, стабильности и ликвидности. В связи с этим в настоящее время все более важным становится качество экономической информации, которой обладают пользователи, ведь от этого зависят результаты решений, принимае-

мых на ее основе. Самым доступным источником такой информации является финансовая отчетность. Это объясняется тем, что одна из основных задач бухгалтерского учета — обеспечение пользователей полной и достоверной информацией о финансовых результатах деятельности организации и ее имущественном положении. Процессы глобализации, происходящие в современном мире, оказывают значительное влияние на формирование и развитие различных концепций, в том числе и концепций бухгалтерского учета, чем и объясняется актуальность выбранной темы.

Рассмотрим понятие «концепция» для того, чтобы внести ясность в значение данного термина. Концепция (от лат. *conceptio* — понимание, система) представляет собой определенный способ понимания, трактовки каких-либо явлений, основную точку зрения, руководящую идею для их освещения; ведущий замысел, конструктивный принцип различных видов деятельности [1]. С по-

Научный руководитель: **Парасоцкая Н. Н.**, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях».

мощью концепции задаются некоторые рамки, определяющие сущность и направление развития какого-либо явления.

Концепция представляет собой свод общепринятых теоретических принципов, которые составляют основу той или иной области исследования [2]. В свою очередь, принципом является исходное положение какой-либо теории, учения, мировоззрения, теоретической программы.

В качестве основных принципов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми составляется финансовая отчетность, выделяются следующие.

Принцип начисления. Обеспечивается признанием результатов хозяйственных операций, а также событий, не являющихся результатом хозяйственной деятельности по факту их совершения независимо от времени оплаты. Операции и события отражаются в бухгалтерском учете и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность предприятий, составленная по принципу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денег, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, о ресурсах, представляющих деньги, которые будут получены в будущем.

Принцип непрерывности деятельности. Финансовая отчетность предприятий обычно составляется при условии, что хозяйствующий субъект действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что он не собирается ликвидироваться и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, то финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться.

Хозяйствующие субъекты всего мира составляют финансовую отчетность и представляют ее внешним пользователям в соответствии с концепциями бухгалтерского учета, принятыми в их странах. Хотя может показаться, что такая финансовая отчетность схожа, существуют различия, которые обусловлены разными обстоятельствами, в том числе экономического, социального, юридического характера, а также тем, что при установлении национальных требований в разных странах во внимание принимаются потребности разных групп пользователей финансовой отчетности. Например, в странах, где осуществляется жесткое правовое регулирование экономической деятельности, в качестве основных и приоритетных пользователей финансовой отчетности рассматриваются правительство или банки, в то время как в других странах на передний план выводится удовлетворение финансовых запросов бизнеса. Таким образом, учитывая влияние внешней среды на бухгалтерский учет, можно

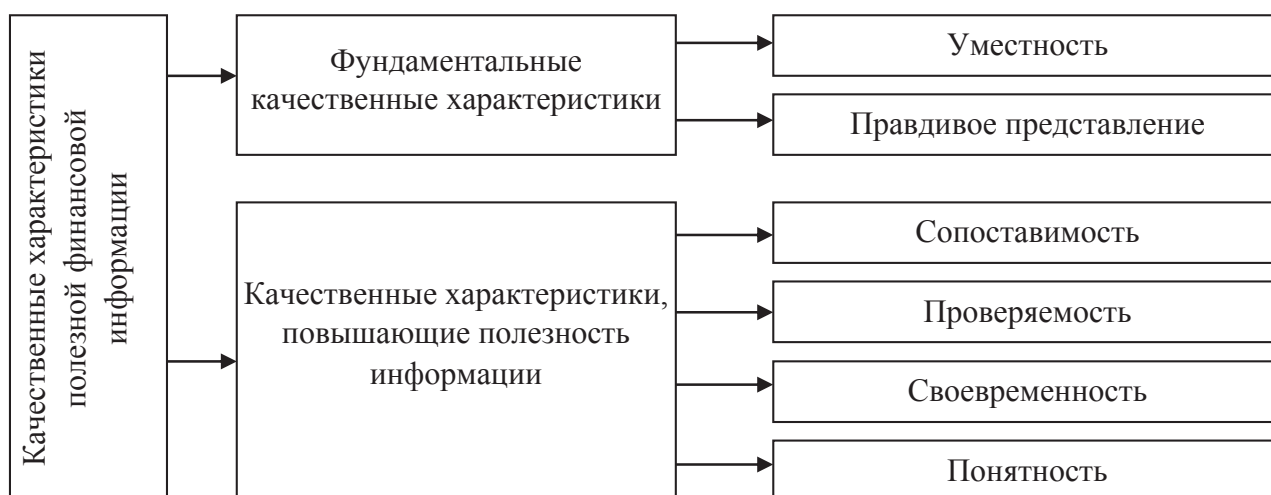
предположить, что страны со схожими социально-экономическими условиями будут иметь много общего и в самой системе бухгалтерского учета.

В некоторых странах, например в США, роль бухгалтерского учета заключается в удовлетворении потребностей инвесторов и кредиторов, в большинстве стран Южной Америки — в предоставлении достоверной информации государственным органам с целью осуществления контроля за надлежащим исполнением налогового законодательства, в других странах — в достижении определенных макроэкономических целей (например, обеспечение заданных темпов роста национальной экономики) [3].

Российская концепция бухгалтерского учета, так же как и Концептуальные основы финансовой отчетности, разработанные Советом по МСФО и представляющие собой совокупность принципов, положенных в основу всех международных стандартов и интерпретаций, на первое место выводит цели бухгалтерского учета, причем цели признаются разными в зависимости от пользователей информации, формируемой в бухгалтерском учете.

В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*), положенными в основу практики бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, цель финансовой отчетности «заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов» [4]. Таким образом, Концептуальные основы выделяют круг лиц, которые являются приоритетными пользователями финансовой отчетности по МСФО: существующие инвесторы, потенциальные инвесторы, заимодавцы и другие кредиторы. Среди прочих пользователей называются: руководство отчитывающейся организации, регулирующие органы и общественность.

В соответствии с Концепцией бухгалтерского учета, принятой в Российской Федерации, информация в системе бухгалтерского учета формируется как для внешних, так и для внутренних пользователей. В соответствии с данной концепцией цель бухгалтерского учета в отношении внешних пользователей состоит в предоставлении информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений; в отношении внутренних пользователей — в подготовке информации, полезной руководству для принятия управленческих решений [5]. В Концепции перечислены группы заинтересованных пользователей



Качественные характеристики полезной финансовой информации

и цели, которые они преследуют, при этом приоритетная группа пользователей не выделяется. Реализация целей Концепции является предпосылкой последовательного и успешного развития рынков капитала, поскольку на их основе принимаются решения о распределении ограниченных ресурсов, часто определяющие развитие экономики на многие десятилетия вперед.

К сожалению, устоявшиеся формы финансовой отчетности пока еще не могут удовлетворить весь спектр информационных потребностей разных групп пользователей. Поэтому концепция бухгалтерского учета должна постоянно совершенствоваться с целью ускорения интеграции экономики страны в мировую экономику, увеличения притока иностранных инвестиций, повышения конкурентоспособности отечественных организаций на международных рынках, оживления фондового рынка.

При ознакомлении с финансовой отчетностью у пользователей могут возникнуть различные вопросы о порядке признания тех или иных элементов, составляющих финансовую отчетность. При этом мнение пользователей может быть отличным от мнения руководства, представившего данную отчетность. На фоне различия мнений может возникнуть конфликт понимания. В качестве доказательной базы правомерности отражения в финансовой отчетности результатов хозяйственной деятельности служат требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете, определенные концепцией бухгалтерского учета.

Концепция бухгалтерского учета устанавливает качественные характеристики информации и присущие им ограничения, определяет механизм признания и оценки элементов, составляющих финансовую отчетность, понятие капитала и поддержания величины финансового и физического капитала.

Концептуальные основы финансовой отчетности определяют качественные характеристики как фунда-

ментальные и повышающие полезность информации (рисунок).

Фундаментальные качественные характеристики включают в себя ряд характеристик другого уровня. Так, на уместность влияет прогнозная ценность, подтверждающая ценность и существенность информации. На правдивое представление также влияет ряд характеристик: полное отображение, нейтральное отображение и отсутствие ошибок.

К основным требованиям, предъявляемым к информации Концепцией бухгалтерского учета, принятой в Российской Федерации, относятся уместность, надежность и сравнимость.

В результате последовательного применения требований, предъявляемых к финансовой информации, и при условии соответствия стандартам бухгалтерского учета обеспечивается достоверное и объективное представление финансовой отчетности.

Практическое применение требований, предъявляемых к финансовой информации при ее подготовке, заключается в обосновании принятых руководством хозяйствующего субъекта решений о признании элементов финансовой отчетности.

Согласно Концептуальным основам выделяются пять элементов финансовой отчетности:

- **активы (assets)** — это ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод;
- **обязательства (liabilities)** — это существующая обязанность организации, возникающая в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды;
- **собственный капитал (equity)** — это остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств;

- **доходы (*income*)** — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала;

- **расходы (*expenses*)** — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения активов или их стоимости либо увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между собственниками [4].

Первые три элемента связаны с оценкой финансового положения. Остальные элементы связаны с оценкой результатов финансово-хозяйственной деятельности.

В тексте Концептуальных основ финансовой отчетности устанавливается необходимость их периодического пересмотра на основании опыта Совета по МСФО по работе с ними. Совет по МСФО постоянно пересматривает практику применения международных стандартов и *Framework*, учитывает замечания.

Так, в 2010 г. Совет по МСФО внес изменения в разделы Концептуальных основ, которые описывали цели финансовой отчетности и характеристики полезной финансовой информации, и уже использует тексты этих глав при разработке МСФО. Также в 2010 г. Совет по МСФО опубликовал Проект документа, касающийся определения понятия отчитывающейся компании, и выполнил значительную работу по другим частям. В 2010 г. Совет по МСФО приостановил работу над Концептуальными основами для того, чтобы сосредоточиться на более срочных проектах, возникших в связи с финансовым кризисом. Перед приостановкой проекта в 2010 г. Совет по МСФО проводил работу совместно с Советом по стандартам финансового учета США (*FASB*). В настоящее время работа над проектом ведется только Советом по МСФО.

В июле 2013 г. Совет по МСФО (*IASB*) опубликовал очередной дискуссионный документ «Внесение изменений в Концептуальные основы составления финансовой отчетности». Цель внесения изменений заключалась в развитии финансовой отчетности путем обеспечения Совета по МСФО полным и актуальным набором понятий для использования при разработке или внесении изменений в Международные стандарты финансовой отчетности.

При работе над Дискуссионным документом Совет по МСФО сконцентрировал внимание на тех аспектах, которые вызывали проблемы на практике или которые требовали обновлений для отражения концепций, разработанных Советом по МСФО в других проектах. Среди них отметим следующие.

Определение активов и обязательств. В Дискуссионном документе предлагалось усовершенствовать суще-

ствующие определения активов и обязательств, а также ввести дополнительные комментарии в развитие этих определений. Дискуссионный документ предложил пересмотренные определения, которые более четко отразили бы факт того, что актив является ресурсом, а обязательство — обязанностью; уточнили статус тех ресурсов и обязанностей, в отношении которых нет уверенности, что они приведут к притоку или оттоку экономических выгод;

Признание и прекращение признания активов и обязательств. Несмотря на то что существующие Концептуальные основы содержат критерии признания активов и обязательств, их необходимо было обновить, чтобы они соответствовали современным представлениям Совета по МСФО и другим его разработкам. Согласно Дискуссионному документу компания должна признавать все активы и обязательства, за исключением случаев, когда Совет по МСФО решает, что в результате признания актива/обязательства пользователи финансовой отчетности получают информацию, которая будет неуместной или недостаточно уместной для обоснования затрат, понесенных для ее получения; либо отсутствуют методы оценки актива/обязательства, которые бы обеспечили достаточно достоверное представление как активов или обязательств, так и соответствующих доходов или расходов.

В существовавших Концептуальных основах не рассматривался вопрос прекращения признания, хотя Совет по МСФО регламентирует прекращение признания различных активов и обязательств в некоторых из последних МСФО. Согласно Дискуссионному документу компания должна прекратить признание актива/обязательства (или части актива/обязательства), когда они больше не отвечают критериям признания. Если в результате хозяйственной операции компания сохраняет часть ранее признанного актива/обязательства, Дискуссионный документ предполагает, что Совету по МСФО, возможно, будет необходимо определить, как лучше отражать такую хозяйственную операцию и связанные с ней изменения соответствующих экономических ресурсов или обязанностей. Например, Совет по МСФО может требовать более полного раскрытия информации, отдельного представления или продолжения признания такого актива или обязательства.

Оценка. В существующих Концептуальных основах содержится мало руководств относительно оценки и о том, когда необходимо использовать конкретные методы оценки. Дискуссионный документ предлагает руководство по оценке, которое может быть включено в новую редакцию Концептуальных основ.

Капитал. В Дискуссионном документе предлагается оставить без изменений определение капитала.

Прибыль или убыток и прочие компоненты совокупного финансового результата. Дискуссионный документ предлагает, чтобы Совет по МСФО разработал принципы, помогающие ему решать, какие статьи доходов и расходов должны признаваться в составе прибыли или убытка, а какие — в составе прочих компонентов совокупного финансового результата.

Представление и раскрытие информации. Совет по МСФО рассматривает вопросы представления и раскрытия информации в проекте Концептуальных основ и планирует в будущем усовершенствовать существующие МСФО [6].

В дальнейшем Совет по МСФО рассматривал полученные предварительные мнения и комментарии от сторон, заинтересованных в финансовой отчетности, в дискуссионном документе (*Discussion Paper*), что являлось первым шагом к внесению изменений в Концептуальные основы составления финансовой отчетности. На текущий момент Совет по МСФО готовит новую редакцию Концептуальных основ, которую планируется утвердить в 2015 г. Таким образом, решения по новой редакции Концептуальных основ будут определять решения, которые Совет по МСФО примет при разработке или внесении изменений в МСФО.

Теория и практика бухгалтерского учета в Российской Федерации позволяют выделить две основополагающие концепции. Первая существовала в условиях плановой экономики и была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Государство в лице отраслевых министерств и ведомств выступало главным потребителем информации бухгалтерского учета. Изменение общественных отношений предопределило необходимость трансформации бухгалтерского учета, в связи с чем на основе исследования опыта США и стран континентальной Европы разработана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. В развитие данной концепции была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, целью которой являлось приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО [7].

Из-за значительных изменений, произошедших в области бухгалтерского учета и отчетности Российской Федерации, во многом предопределенных реализацией вышеупомянутой программы, в 2004 г. была одобрена Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, под которой понимался период 2004–2010 гг. [8].

За период реализации Концепции проведена большая созидательная работа, однако много задач на се-

годняшний день еще не решено. Поэтому необходимо очертить новый круг мероприятий, реализация которых позволит развивать российскую концепцию бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобализации и межгосударственной интеграции стран, происходящих в мире.

В заключение отметим, что общемировая тенденция глобализации экономики требует согласованных усилий разных, в первую очередь ведущих, рыночных стран по обеспечению достоверности и сопоставимости финансовой информации о компаниях. Наличие и доступность такой информации приведет к более эффективному распределению капитала, более широкому выбору возможностей капиталовложений и росту их рентабельности, упрощению выхода на мировой рынок. Благодаря сокращению административных расходов на подготовку отчетности по стандартам, которые не важны для инвесторов, откроются возможности снижения расходов организаций по привлечению инвестиций, что приведет к развитию новых бизнес-структур, появлению новых рабочих мест, снижению безработицы, к экономическому росту страны в целом.

Литература

1. Большой энциклопедический словарь / под общ. ред. А. М. Прохорова. 2-е изд. М.: Большая Российская энциклопедия; СПб.: Норинт, 1997. 1408 с.
2. Петриченко Д. О. Качественные характеристики полезной финансовой информации как основа для формирования профессионального суждения // Инновационное развитие экономики. 2012. № 2 (8). С. 76–82.
3. Жарикова Л. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008. 160 с.
4. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/Official-Unaccompanied-IFRS-Translations.aspx> (дата обращения: 31.03.2015).
5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
6. Прокопович Д. Обзор планируемых изменений в Концептуальные основы составления финансовой отчетности по МСФО. URL: http://prokopovich.org/2013/09/26/planned_changes_to_conceptual_framework/ (дата обращения: 02.04.2015).
7. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
8. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс]: одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».