

2.5. РАЗВИТИЕ ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПОСТИНДУСТРИАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКЕ

Легенчук С.Ф., д.э.н., доцент, зав. кафедрой фкндаментальных экономических дисциплин

Житомирский государственный технологический университета

Проведено тестирование принципов бухгалтерского учета на их соответствие требованиям постиндустриальной экономики. Предложены пути развития отдельных принципов бухгалтерского учета (осмотрительности (консерватизма), непрерывности, преваляирования сущности над формой).

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время целая группа отечественных и зарубежных исследователей в сфере бухгалтерского учета (Э. Брукинг, В.В. Бурцев, С.Ф. Голов, Р.Д. Экклз, К.Р. Элен, Дж. Класки, М.Ю. Медведев, М.С. Пушкар, Б. Райан, Р. Риверс, Г.-Я. Ван Тееффелен, Р.А. Хауелл) подвергают жесткой критике систему бухгалтерского учета (которая по их словам не изменилась со времен Л. Пачоли), отмечая о необходимости замены существующей двойной системы на новую информационную технологию, о перестройке ее базисных концептуальных основ. Вышеприведенные авторы стоят на позиции необходимости проведения глубоких и радикальных изменений в существующей учетной технологии обработки информации для принятия управленческих решений.

По нашему мнению, существующая система бухгалтерского учета с ее методологическим инструментарием еще способна обеспечивать потребности пользователей информации в современных экономических условиях. Однако она требует определенной адекватной модификации к новым потребностям пользователей в условиях экономических и институциональных изменений. Исходя из этого, выдвинут следующий тезис: для приведения действующей системы бухгалтерского учета к новым экономическим условиям не нужно изменять технологию или фундаментальные основы бухгалтерского учета, следует модифицировать лишь отдельные ее составляющие, требующие адекватных изменений относительно потребностей пользователей в условиях постиндустриальной экономики. Целью статьи является подтверждение вышеприведенного тезиса на основе усовершенствования отдельных принципов бухгалтерского учета, которые должны быть модифицированы в условиях перехода экономики в постиндустриальную фазу.

Анализ последних исследований и публикаций

Вопросам развития принципов бухгалтерского учета посвящены труды М.Дж. Гаффикина, С.Ф. Голова, Ю. Идзири, В. Кама, В.С. Кивачука, М.И. Кутера, Н.М. Малюги, Р. Маттессича, М.Р. Метьюса, В.Ф. Палия, В.Я. Соколова, Я.В. Соколова, Р. Стерлинга, Г. Уолка, Е.С. Хендриксена, А.Н. Хорина, Р. Чемберса, Р. Шредера и др. Отдельные аспекты развития принципов бухгалтерского учета в условиях цивилизационных и институциональных изменений также были раскрыты в наших предыдущих исследованиях [1; 3], однако в современных условиях следует провести тестирование принципов бухгалтерского учета на их соответствие требованиям и особенностям развития постиндустриальной экономики, влияние которой на развитие национальной бухгалтерской субкультуры с каждым годом становится все более значимым.

Принцип консерватизма (осмотрительности) в постиндустриальной экономике

Согласно учетному законодательству, необходимо обязательно придерживаться принципа консерватизма (осмотрительности) при выборе методов бухгалтерского учета, применяя профессиональное суждение бухгалтера. Существующую модель выбора методов учета на основе теории риска Ф. Найта [2, с. 30-31], исходя из которой информация об объекте характеризуется определенностью, вероятной неопределенностью (риском) и неопределенностью (рис. 1).

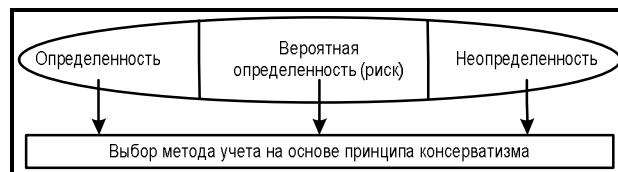


Рис. 1. Существующая модель выбора метода учета согласно принципу консерватизма

Однако такая модель выбора методов учета фактически не используется на практике, поскольку значительное количество предприятий осуществляет вуалирование показателей отчетности. Об этом также свидетельствует наличие значительного количества публикаций, посвященных учетной политике в части выбора методов учета (Т.В. Барановская, А.Н. Гомбоева, Т.А. Залышкина, Е.Е. Лялькова и др.), в которых даже не поднимается вопрос о роли принципа консерватизма при формировании учетной политики предприятия.

Существующая ситуация в данной сфере свидетельствует о несоответствии принципа консерватизма современным экономическим условиям, в частности, особенностям развития постиндустриальной экономики.

Учитывая существующие критические заявления исследователей против использования принципа консерватизма, а также критику широкого использования в учете справедливой стоимости (как основной альтернативной концепции консерватизму), предложено использовать дифференцированный подход к принципу консерватизма в бухгалтерском учете, который следует использовать в условиях перехода экономики в постиндустриальную стадию. По этому подходу выбор конкретного метода учета из существующего набора методов следует обосновывать достоверностью отражения информации об объекте, т.е. в зависимости от степени определенности относительно объекта учета, для которого выбирается этот метод (рис. 2).

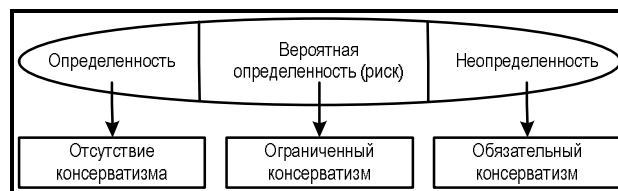


Рис. 2. Предложенная модель выбора методов учета на основе дифференцированного принципа консерватизма

Использование дифференцированного принципа консерватизма на основе предложенной модели при выборе методов начисления амортизации предполагает необходимость осуществления одного из трех вариантов действий:

- 1-й вариант. При полной определенности следует выбирать тот конкретный метод учета, который наиболее отвечает получению выгоды от актива, без использования принципа консерватизма (примером таких действий в условиях определенности является использование производственного метода начисления амортизации);
- 2-й вариант. Выбор одного из методов амортизации, которые относятся к группе «ускоренных» (наиболее консервативных) методов (кумулятивного, ускоренного уменьшения остаточной стоимости, уменьшения остаточной стоимости);
- 3-й вариант. Выбирается метод учета (наиболее консервативный), обеспечивающий увеличение стоимости обязательств и уменьшение стоимости активов и не препятствующий уменьшению расходов и увеличению доходов.

Принцип непрерывности в постиндустриальной экономике

Проведя исторический анализ возникновения и развития концепции непрерывности и проанализировав подходы ученых к пониманию ее сущности, было установлено, что принцип непрерывности определяет приоритетность оценки для активов и обязательств во время непрерывной деятельности либо во время деятельности, не являющейся непрерывной.

Оценка всех активов по исторической себестоимости, исходя из принципа непрерывности, через механизм амортизации, фактически выступает средством, обеспечивающим списание в состав расходов тех затрат, которые были реально понесены предприятием. Например, в случае, если бы нематериальный актив сразу же при создании был оценен не по первичной, а по справедливой стоимости, которая в большинстве случаев является намного большей, то путем амортизации к расходам предприятия были бы отнесены расходы, которые реально не были понесены.

Исходя из такой логики, все материальные и нематериальные активы, отражаемые в системе бухгалтерского учета, должны быть оценены по исторической стоимости, которая на сегодня еще является определенной бухгалтерской нормой. Однако что же делать, если с постепенным переходом к постиндустриальной экономике появляются такие виды активов, ценность которых для предприятия в большей мере вообще не зависит от понесенных на ее создание затрат? К тому же в условиях постиндустриальной экономики такие активы являются определяющим фактором создания дополнительной стоимости и получения прибыли предприятием.

Поэтому, что же необходимо усовершенствовать в системе бухгалтерского учета, в частности, относительно принципа непрерывности, чтобы бухгалтерский учет соответствовал потребностям пользователей в постиндустриальной экономике? Некоторые исследователи, несмотря на существующие запреты в международных стандартах финансовой отчетности и национальных положениях по бухгалтерскому учету, предлагают необоснованные решения относительно их капитализации, при этом совсем не учитывая требований принципа осмотрительности, нарушение которых приводит к разрушению всей системы принципов бухгалтерского учета, в частности, такой оси оценочных принципов как «осмотрительность – непрерывность – историческая себестоимость».

Единственным выходом из этой ситуации, по нашему мнению, является дифференциация использования принципа непрерывности для двух видов активов:

- при оценке активов, для которых оценка на основе прибавления расходов является нормальной и совпадает с их ценностью, использовать историческую оценку;
- при оценке активов, для которых оценка на основе прибавления расходов не является нормальной, использовать оценку, отражающую их ценность (экономическую сущность).

Принцип исторической стоимости в постиндустриальной экономике

В условиях формирования и развития постиндустриальной экономики перед бухгалтерским учетом появилась проблема гудвилла при приобретении. существование этой проблемы обусловлено не столько невозможностью разработки методологии его бухгалтерского отражения, а сколько увеличением размера гудвилла в балансах современных наукоемких предприятий, который является нестандартным активом, не поддающимся эффективному управлению.

Поэтому основной проблемой является то, что существующая историческая оценка активов в бухгалтерском учете не позволяет полностью отразить стоимость предприятия, которая была бы максимально приближена к рыночной. Это связано с тем, что историческая стоимость отдельных видов активов не отражает их ценности для предприятия. В условиях постиндустриальной экономики такими активами, для которых оценка на основе исторических расходов не отвечает их экономической сущности, являются интеллектуальные активы предприятия (объекты постиндустриальной экономики).

Поэтому в условиях постиндустриальной экономики для обеспечения правдивого и справедливого взгляда относительно объектов, отражаемых в финансовой отчетности, следует использовать смешанную модель оценки, использование которой базируется на основе принципа релевантной оценки. Исходя из такого принципа, для отдельных видов интеллектуальных активов, в зависимости от их экономической сущности, следует использовать адекватные методы оценки.

Подтверждением выдвинутого тезиса является тот факт, что постиндустриализация экономики также характеризуется финансовой глобализацией. Развитию же экономики постиндустриального типа сопутствует модель финансирования через рынок ценных бумаг, исходя из чего бухгалтерский учет должен генерировать информацию, ориентированную на этот рынок. Поэтому одним из требований к системе бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики является не ориентация бухгалтерской информации на рынок заемного капитала, характеризующаяся высоким уровнем консерватизма и использованием исторической оценки (что, например, характерно для такой страны, как Германия), а ориентация на рынок ценных бумаг, предполагающая необходимость предоставления информации о релевантной стоимости активов предприятия.

Принцип начисления в постиндустриальной экономике

В условиях перехода к постиндустриальной экономике этот принцип не критикуется исследователями, и, соответственно, не подлежит модификации. Это связано с тем, что ведение бухгалтерского учета на основе принципа начисления включает суждения о будущих денежных потоках. Таким образом, его использование обеспечивает предоставление необходимой бухгалтерской информации, имеющей прогнозную способность.

В то же время, как отмечает проф. О. Амант [4, с. 18], использование принципа начисления является лишь компромиссным вариантом между финансовой отчетностью на основе денежных потоков и отчетностью на основе чистой настоящей стоимости (рис. 3).

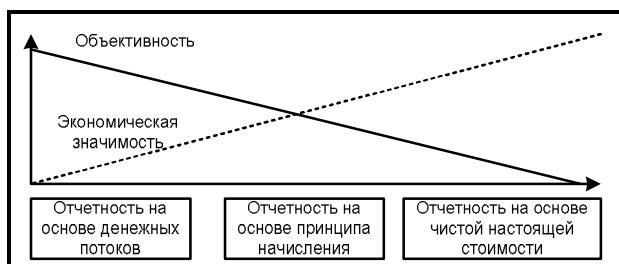


Рис. 3. Бухгалтерский компромисс между объективностью и экономической значимостью по О. Аманту

Данную зависимость также подтверждают проведенные нами исследования информационной емкости консерватизма в моделях признания доходов и расходов.

Исходя из такого подхода, если пользователи бухгалтерской информации готовы «пожертвовать» объективностью бухгалтерской отчетности в замен на повышение ее экономической значимости, то принцип начисления может быть модифицирован в чистый принцип начисления, по которому будут признаваться не только потенциально возможные расходы предприятия, а также и его потенциальные доходы. Такая модификация принципа начисления, по нашему мнению, может привести к повышению субъективизма бухгалтерской отчетности, что в свете корпоративных скандалов последнего десятилетия в целом может негативно отразиться на репутации бухгалтерского учета, как основной информационной технологии, обеспечивающей принятие управленческих решений.

Принцип полного освещения

Принцип полного освещения означает, что финансовая отчетность должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях хозяйственных действий, событий и искусственно созданных фактов хозяйственной жизни, способных повлиять на управленческие решения, принимаемые на основе такой информации. В условиях перехода к постиндустриальной экономике данный принцип также не поддается модификации, а наоборот, приобретает определяющего значения в построении системы учета, ориентированной на «постиндустриального пользователя».

Исходя из принципа полного освещения в финансовой отчетности, следует отражать всю информацию об объектах постиндустриальной экономики, относительно которой можно выделить две составляющих.

Первая составляющая касается объектов, которые уже отражаются в системе бухгалтерского учета, однако в составе других объектов учета. Например, информация о внутренне-созданных торговых марках или о человеческом капитале сотрудников предприятия частично отражается в учете, однако лишь в составе соответствующих расходов, что не позволяет обеспечить эффективное управление такими активами. Поэтому в данном случае принцип полного освещения следует интерпретировать как требование к отражению в финансовой отчетности не в составе расходов, а в составе активов тех

объектов, которые «приобрели» статус актива в условиях постиндустриальной экономики.

Вторая составляющая касается объектов постиндустриальной экономики, которые вообще сегодня не охватываются системой бухгалтерского наблюдения. Поскольку действующая система учета базируется на использовании затратного подхода, то ценность активов при их создании определяется понесенными на их создание затратами. Однако большинство объектов постиндустриальной экономики в своей основе содержит знание и инновации, для измерения ценности которых использование затратного подхода является нецелесообразным. Вследствие этого значительная часть их ценности не отражается в бухгалтерском учете и не позволяет управлять в полной мере такими активами. В данном случае принцип полного освещения следует интерпретировать как требование к отражению в финансовой отчетности не затратной стоимости интеллектуальных активов, а их ценности, исходя из экономической сущности конкретного актива.

Принцип превалирования сущности над формой в постиндустриальной экономике

Как отмечает П. Холгейт, в последние 20 лет значительную роль в бухгалтерском учете приобрела концепция превалирования сущности над формой. Ранее, в более простые времена, юридическая форма в целом давала соответствующий результат для системы учета. Однако в условиях, когда хозяйственные операции значительно усложнились, появляется значительное количество прецедентов, когда юридическая форма и экономическая сущность операций отличаются одна от другой. Постепенно становится понятно, что юридическая форма определенным образом не отражает коммерческой операции [5, с. 48].

Таким образом, на протяжении последних лет бухгалтерский учет постоянно усложняется в соответствии с усложнением хозяйственных операций (например, учет производных финансовых инструментов значительно сложнее учета простых векселей). Учет охватывает все новые объекты наблюдения, использует новые приемы и методы, совершенствуется его техническое обеспечение. Соответственно в постиндустриальной экономике некоторые положения бухгалтерских стандартов, являющиеся юридической формой или обязательственно-правовым слоем хозяйственных операций, не отражают все хозяйственные операции, характерные для наукоемких инновационных предприятий, деятельность которых связана с использованием знаний и интеллектуального капитала. Примерами таких операций являются инвестиции в человеческий и клиентский капитал, что обуславливает необходимость их включения в состав объектов бухгалтерского учета.

Вышеприведенные примеры использования принципа превалирования сущности над формой касаются уровня бухгалтерских стандартов и предполагают реализацию обоснованных положений относительно человеческого и клиентского капитала, то есть, их признания в качестве активов именно на этом уровне. Примером реализации принципа превалирования сущности над формой на уровне профессионального суждения является использование альтернативных элементов бухгалтерской методологии (методы начисления амортизации, оценки и т.д.), которые соответствуют экономической сущности объектов постиндустриальной экономики.

Принцип последовательности в постиндустриальной экономике

Принцип последовательности в постиндустриальной экономике остается без изменений и не имеет особенной значимой роли, поскольку не касается существенных характеристик объектов постиндустриальной экономики. Его предназначением является установление параметров использования предприятием избранной учетной политики относительно таких объектов.

ВЫВОДЫ

Проведя тестирование отдельных принципов бухгалтерского учета, которые имеют предпосылки к модификации в условиях изменения потребностей пользователей бухгалтерской информации, получены следующие результаты:

- учитывая наличие недостатков действующей концепции бухгалтерского консерватизма, что в особенности проявилось в условиях перехода экономики в постиндустриальную фазу развития, а также критику использования справедливой стоимости в современных условиях хозяйствования, для приведения бухгалтерского учета к требованиям постиндустриальной экономики предложено дифференцированный подход к использованию принципа консерватизма. Использование подхода базируется на концепции риска Ф. Найта и предполагает выбор конкретного метода в зависимости от степени определенности относительно объекта учета, для которого выбирается метод;
- учитывая появление объектов постиндустриальной экономики, для которых нормой оценки выступает не только историческая стоимость, предложено модифицировать принцип непрерывности в дифференцированный принцип непрерывности. Это предполагает в качестве нормы при непрерывной деятельности использовать оценку, отражающую его ценность, а при деятельности, не являющейся непрерывной, – ликвидационную стоимость;
- из-за использования смешанной модели оценки в национальных положениях по бухгалтерскому учету и системе международных стандартов финансовой отчетности предложено модифицировать принцип исторической себестоимости в принцип релевантной оценки, который предполагает, что приоритетной является оценка активов предприятия исходя из их ценности (экономической сущности). Исходя из такого подхода для оценки объектов постиндустриальной экономики следует использовать методы, отражающие их ценность для предприятия, которая может возрастать и уменьшаться в зависимости от влияния внутренних и внешних факторов;
- в условиях развития постиндустриальной экономики принцип начисления и принцип полного освещения не модифицируются. При этом принципу полного освещения отводится особая роль, поскольку он должен обеспечивать: отражение в финансовой отчетности объектов постиндустриальной экономики (приобретающие в таких условиях статус актива) в составе активов, а не расходов; отражение в финансовой отчетности не расходной стоимости объектов постиндустриальной экономики, а их ценности, исходя из экономической сущности конкретного объекта;
- принцип преваляирования сущности над формой в условиях развития постиндустриальной экономики остается без изменений и имеет одно из определяющих значений в дальнейшем развитии бухгалтерской методологии. Это объясняется тем, что именно на основе использования этого принципа в бухгалтерском учете следует использовать методологический инструментарий, отвечающий экономической сущности объектов постиндустриальной экономики, а не их юридической форме;
- в условиях развития учета, отвечающего требованиям постиндустриальной экономики, принцип последовательности остается без изменений, однако его предназначением является установление параметров использования предприятием избранной учетной политики относительно объектов постиндустриальной экономики.

Литература

1. Легенчук С.Ф. Метатеория бухгалтерского учета: история, современное состояние, направления развития [Текст] : монография / С.Ф. Легенчук. – Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 116 с.
2. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль [Текст] [пер. с англ. М.Я. Каждана]. – М. : Дело, 2003. – 360 с.
3. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
4. Amat O. The impact of post industrial society on the accounting compromise – experience in the UK and Spain / Oriol Amat, John Blake // Economics Working Paper 123. – 1995. – Pp. 1-20.
5. Holgate P. Accounting principles for lawyers / Peter Holgate. – Cambridge: Cambridge University Press, 2006. – 209 p.

Ключевые слова

Теория бухгалтерского учета; принципы бухгалтерского учета; постиндустриальная экономика.

Легенчук Сергей Федорович

РЕЦЕНЗИЯ

Статья С.Ф. Легенчука посвящена проблемам развития принципов бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики, выявлению их соответствия требованиям постиндустриальных пользователей.

Актуальность данной темы вызвана необходимостью адекватной модификации системы бухгалтерского учета условиям развития постиндустриальной экономики.

Развитие бухгалтерской науки в настоящее время характеризуется отсутствием единого подхода среди ученых относительно понимания роли принципов в функционировании учетной системы. Неразрешенным остается вопрос относительно конкретного набора бухгалтерских принципов, необходимости его изменения в условиях цивилизационной трансформации экономики. В рецензируемой статье автором выдвинута гипотеза о возможности приведения действующей системы бухгалтерского учета в соответствие к новым экономическим условиям путем модификации ее отдельных составляющих, требующих адекватных изменений относительно потребностей пользователей в условиях постиндустриальной экономики.

Автором было проведено тестирование отдельных принципов бухгалтерского учета, которые имеют предпосылки к модификации в условиях изменений потребностей пользователей бухгалтерской информации и получены следующие результаты.

1. В условиях постиндустриальной экономики модификации подлежат следующие принципы бухгалтерского учета:
 - принципа консерватизма – в принцип консерватизма, базирующийся на концепции риска Ф. Найта;
 - принцип непрерывности – в дифференцированный принцип непрерывности;
 - принцип исторической себестоимости – в принцип релевантной оценки.
2. Без изменений в условиях развития постиндустриальной экономики остаются принцип преваляирования сущности над формой, принцип начисления, принцип полного освещения и принцип последовательности.

Использование результатов, полученных автором вследствие тестирования бухгалтерских принципов, позволяет сформировать пути приведения системы учета в соответствие с новыми экономическими условиями, обеспечивая дальнейшее прогрессивное развитие науки о бухгалтерском учете.

Исходя из вышеизложенного, статья С.Ф. Легенчука «Развитие принципов бухгалтерского учета в постиндустриальной экономике» может быть рекомендована к публикации в международном издании.

Замула И.В., д.э.н., профессор кафедры анализа и статистики, Житомирского государственного технологического университета

2.5. ACCOUNTING PRINCIPLES DEVELOPMENT IN POSTINDUSTRIAL ECONOMY

S.F. Legenchuk, Doctor of Economic Science, Chair of Fundamental Economic Disciplines Department

Zhytomyr State Technological University

Testing of accounting principles to the postindustrial economy requirements has been carried out. The ways of some accounting principles development has been proposed (prudence (conservatism) principle, going concern principle, substance over form principle).

Literature

1. S.F. Legenchuk. Accounting theory and methodology in postindustrial economy conditions: Monograph / S.F. Legenchuk. – Zhitomir: ZSTU, 2010. – 652 p.
2. S.F. Legenchuk. Accounting metatheory: history, modern status, ways of development: Monograph / S.F. Legenchuk. – Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2011. – 116 p.
3. F. Knight. Risk, uncertainty and profit [tr. from engl. M.Y. Kazhdan]. – M.: Delo, 2003. – 360 p.
4. O. Amat. The impact of post industrial society on the accounting compromise – experience in the UK and Spain / Oriol Amat, John Blake // Economics Working Paper 123. – 1995. – P. 1-20.
5. P. Holgate. Accounting principles for lawyers / Peter Holgate. – Cambridge: Cambridge University Press, 2006. – 209 p.

Keywords

Accounting theory; accounting principles; postindustrial economy.