

УДК338.24:657

ПРИНЦИПЫ И КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аубакирова Ботагоз Булатбековна

botka1997.14@mail.ru

Магистрант ЕНУ им. Л.Н. Гумилева

Научный руководитель – Аманова Г.Д.

Повышение эффективности экономики является ключевой задачей современной экономической стратегии государства. Особая роль в этом принадлежит бухгалтерскому учету, как важному средству управления ресурсами страны. Поставленные перед бухгалтерским учетом задачи по обеспечению информацией внутренних и внешних пользователей о показателях деятельности государственных учреждений в целях достоверной оценки ее финансового и имущественного положения свидетельствуют о повышении роли бухгалтерского учета как уникального источника для принятия обоснованных управленческих решений. В свою очередь возникновение новых экономических и правовых отношений между хозяйствующими субъектами различных организационно-правовых форм собственности, происходящие интеграционные процессы во всех сферах их деятельности с зарубежными партнерами предполагают гармонизацию бухгалтерского учета, ориентированного на использование общепринятых в мировой практике принципов и правил ведения бухгалтерского учета [1].

Составление финансовой отчетности базируется на основных принципах бухгалтерского учета. В условиях перехода к рыночной экономике в специальной литературе появилась новая самостоятельная категория - «принцип бухгалтерского учета». Вплоть до 90-х годов такой самостоятельной категории не было, хотя слово «принцип» и до этого встречалось в работах отечественных авторов по бухгалтерскому учету. Но оно не возводилось в особую категорию учета. На нем не заострялось внимание, сами принципы не систематизировались. Оно применялось редко, в частности, для разнообразия стилистики текста, и имело бытовой, расхожий характер (принципиальное положение, дело в принципе, принципиальный характер и т.п.). Появление в нашей учетной литературе «принципа», как особой категории бухгалтерского учета, стало результатом изучения

современной англосаксонской системы учета, основу которой составляют общепринятые принципы учета (GAAP), а также заимствования из западных источников. Перечни этих принципов механически воспринимались и переносились на нашу почву зачастую без критического анализа и необходимых комментариев. «Мы как бы исходим из того, - отмечают А.Н.Катаев и О.М. Островский, что все написанное и применяющееся там правильно, обоснованно, аргументировано, не подлежит какой-либо критике, кроме разве того, что «мы еще не созрели» [2].

Согласно Принципам подготовки и составления финансовой отчетности цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Таким образом, при формировании отчетной информации с учетом базовых положений МСФО бухгалтер должен стремиться к реализации главной цели финансовой отчетности – удовлетворению заинтересованных пользователей полезной информацией.

Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. В отличие от МСФО в вышеприведенном определении не указывается основное предназначение финансовой отчетности – принятие экономических решений.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Казахстан более широко трактует цель формирования финансовой отчетности, акцентируя внимание на главном ее предназначении: она должна отвечать интересам ее внутренних и внешних заинтересованных пользователей для принятия решений. Несомненно, признание данных целей – значительный шаг в сторону МСФО, хотя необходимо отметить, что на практике составители отчетности преследуют иные цели, прежде всего фискальные.

В казахстанских нормативных документах при перечислении пользователей отчетности акцент поставлен на руководителей, учредителей организации и собственников имущества, а инвесторы и кредиторы фигурируют в конце списка. С позиций МСФО основными пользователями финансовой отчетности являются инвесторы. В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора, неважно, собственника или кредитора. В этом его главное отличие от российского учета, который ведется администратором, действующим в интересах собственника, для отражения результатов деятельности объекта собственности.

Вышеизложенное позволяет заключить, что несмотря на существенное сближение целей составления финансовой отчетности и ее пользователей, определенные отличия в казахстанской и зарубежной системах учета до сих пор сохраняются. Они предопределяют расхождения между принципами учета, принятыми в Республике Казахстан и предусмотренными МСФО.

Важнейшее концептуальное отличие МСФО в том, что усилия бухгалтера в большей мере направлены на формирование достоверной информации о финансовом положении, чем о финансовых результатах. Об этом свидетельствуют и жесткие требования к признанию активов, и требование их оценки по справедливой стоимости.

Так что же означает «принцип бухгалтерского учета»? Патриарх американского учета Р. Энтони и профессор Мичиганского университета Дж. Рис под этим термином понимают «правила и согласованные изъятия бухгалтерского учета» [3]. По их мнению, слово «принцип» используется для обозначения «общего закона или правила, принятого или объявленного как руководство к действию; согласованная позиция или основа поведения или практики». По мнению Ф. Вуда принципы - это «правила, устанавливающие порядок записи данных о хозяйственных операциях» [4].

На наш взгляд, ответ на поставленный вопрос нужно искать, прежде всего, из уяснения сути самого слова «принцип». Это слово латинское - *principium* - и в переводе с него буквально означает начало или основа, т.е. основное исходное (базовое) положение какой-либо теории, учения, науки, мировоззрения. Принцип бухгалтерского учета - это ос-

новное исходное положение данной науки. Каждая наука должна базироваться на основополагающих принципах, которые вытекают из сути данной науки. Эти основные исходные (базовые) положения представляют собой концентрированную мысль об известной совокупности фактов, которая предопределяет все последующие, вытекающие из нее утверждения.

Для формулировки отдельных принципов бухгалтерского учета важно исходить не только из сути самого слова «принцип», но и из определения бухгалтерского учета, являющегося началом начал экономической науки, «азбукой и языком бизнеса» [3]. У нас есть устоявшееся и более или менее общепризнанное определение: бухгалтерский учет представляет собой сплошное, непрерывное, документальное и взаимосвязанное отражение в денежном выражении хозяйственных операций и явлений. Несколько иная его трактовка приведена в нашем Законе «О бухгалтерском учете». «Бухгалтерский учет, - отмечается в нем, - представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации об активах, собственном капитале, обязательствах, доходах и расходах субъекта...» [5]. Главное в этих определениях - это то, что учет в основе своей представляет собой, прежде всего, отражение элементов финансовой отчетности и хозяйственной деятельности с помощью специальных способов и приемов, составляющих метод бухгалтерского учета, содержание которого тесно переплетается с принципами учета. Отсюда возникает вопрос: нужна ли такая категория, как «принцип бухгалтерского учета», обходились же мы без нее безболезненно? Ответ на поставленный вопрос, на наш взгляд, однозначен: безусловно, нужна. Во-первых, каждая наука, в том числе и бухгалтерский учет, как было сказано выше, базируется на основополагающих принципах. Во-вторых, она нужна в свете проводящейся реформы учета, нацеленной на сближение его в международном масштабе. А единство терминологии - первое с чего должна проводиться унификация. Однако единообразной трактовки категории «принцип бухгалтерского учета» на сегодня нет. К тому же, если обратить внимание на содержание принципов, то, как справедливо отмечают А.Н. Катаев и О.М. Островский [2], «вполне отчетливо проявляется тенденция подмены одним термином «принцип бухгалтерского учета» таких общепринятых, обоснованных и устоявшихся десятилетиями разнообразных терминов и категории учета, как способы, приемы, элементы или слагаемые метода, взаимосвязь со смежными науками, правила, требования, стадии, функции, признаки, задачи учета, допущения и др.».

Большинство принципов относится к элементам метода бухгалтерского учета и требованиям, предъявляемых к нему. В частности, к элементам метода бухгалтерского учета и его приемам относятся приведенные в перечне такие принципы, как принципы увязки; раздельной оценки стоимости каждой составной части статьи активов, собственного капитала и обязательств предприятия; документирования; балансового обобщения; инвентаризации; калькуляции; счетов; двойной записи; отчетности; сравнимости и накопления.

К числу их авторы учебников по теории бухгалтерского учета относят еще «точность», «доступность», «действенность», «оперативность», «единство форм и методики составления отчетности», «гласность» [6]. Из этих требований лишь требование «гласность» в условия рыночной экономики потеряло свою былую значимость в связи с тем, что «содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной» [5].

Если согласиться с учеными Запада по определению сущности «принципа бухгалтерского учета», то число их можно значительно приумножить за счет вышеназванных требований, поскольку слово «требование» в учебниках по теории бухгалтерского учета подменяло понятие «принцип». К требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету, можно отнести и принципы относительности, интерпретируемости и коммуникации. Например, принцип относительности, суть которого заключается в том, что все данные, входящие в систему учета, носят не абсолютно точный, а условно точный - вероятностный характер, так как влияют оценка, потери, ошибки в учете, на наш взгляд, это

постоянное требование к учету, которые всегда аргументировалось как необходимость точности и объективности в учете. Сюда же относится и принцип дополнительности, который предполагает, что чем более точно количественно измерен один показатель, тем не менее, точно исчислен другой, связанный с ним показатель. Например, чем точнее оценивается стоимость имущества, тем не менее точным оказывается финансовый результат или чем точнее исчисляется величина последнего, тем не менее точной оказывается величина чистого дохода (убытка).

Принцип интерпретируемости означает, что информация, зафиксированная на каких-либо носителях, должна быть истолкована так, чтобы можно было принять действенное управленческое решение. Интерпретация предполагает прочтение данных учета пользователем по определенным правилам и согласно его целям. Принцип коммуникации предполагает передачу информации от одного пользователя (лица) к другому. Это тоже требование к организациям учета, а не его принцип. Чем меньше этапов и ступеней проходят учетные данные, тем они доступнее, рациональнее и экономичней.

Отдельные принципы относятся к другим наукам. Например, контроль, как известно, не принцип бухгалтерского учета, а одна из основных функций науки управления. Принцип автономности (Р. Энтони, Дж. Рис) или самостоятельности (Я. В. Соколов), означающий, что счета предприятия должны быть отделены (обособлены) от счетов его собственников, нельзя считать принципом бухгалтерского учета, так как он является принципом юридическим (предприятие юридически самостоятельно по отношению к своему собственнику).

Вызывает сомнение принцип непротиворечивости, который предложен профессором Соколовым Я.В. в следующей трактовке: «в системе учета не может быть норм, противоречащих друг другу» [7]. Однако далее он пишет, что «вся система нормативных документов, с которыми он работает, включает множество противоречивых требований». На наш взгляд, А.Н. Катаев и О.М.Островский справедливо отмечают: «А причем же здесь принцип бухгалтерского учета, если у нас сплошь и рядом одно ведомство не контактирует с другим, и даже в одном ведомстве принимают противоречивые решения, т.е. правая рука не знает, что творит левая» [2].

В Законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» на первом месте - принцип начисления, в англосаксонской системе учета - соотнесение доходов и затрат, у Р. Антони, А.Н. Катаева и О.М. Островского - двусторонность, (двойственность), у Р. Энтони и Дж. Риса - денежное измерение, у Ф. Вуда - стоимость, у Б.Нидлза, Х.Андерсона и Д.Колдуэлла - непрерывность, в учебнике «Введение в бухгалтерское дело» - юридическое лицо, у Я. В. Соколова - целостность, у А.К. Шишкина и др. - документирование. Следует отметить и тот факт, что авторы работ приводят различное количество принципов.

В перечне принципов, приведенных в Законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», большинство их относятся больше всего к требованиям, а не к принципам. Ими являются: понятность, достоверность, правдивое и беспристрастное представление, нейтральность, сопоставимость, значимость и завершенность. В указанном законодательном акте принципы отождествляются не только с требованиями, но и с методами учета. Так, при перечислении принципов, в соответствии с которыми осуществляется бухгалтерский учет и финансовая отчетность, отмечается (и причем первым) принцип начисления. В специальной литературе его называют методом, а не принципом. Если «начисление» называют принципом, то почему в специальной литературе не встречается словосочетание «кассовый принцип», а везде пишут «кассовый метод». На наш взгляд, эти два метода являются не самостоятельными принципами, а лишь составными элементами принципов реализации и соответствия.

Кроме того, в Законе отсутствует ряд важных основных принципов, на которых базируется составление финансовой отчетности (так, например, принципы денежного измерения, двусторонности, учетного периода, достаточной аналитичности, реализации, стоимости, соответствия, эффективности).

Из выше перечисленного можно сделать вывод о том, что принципы лежат в основе ведения всего учетного процесса. К главным и основным принципам относят принцип

начисления и принцип непрерывности деятельности.

Основными качественными характеристиками финансовой отчетности являются понятность, достоверность, надежность и сопоставимость.

Так как основной целью бухгалтерского учета и финансовой отчетности является представление полной и достоверной информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении, доставляемая информация должна быть понятной, уместной, надежной и сопоставимой.

Таким образом, в рамках подготовки финансовой отчетности характеристики уместности и своевременности означают, что информация должна быть представлена пользователям до того времени, как она утратит способность оказывать влияние на принятие решений и помогать им оценивать события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки в соответствующие временные рамки.

Обобщая вышеизложенное, можно сказать, что при составлении финансовой отчетности бухгалтер должен руководствоваться надежной концептуальной основой. Это требует предоставления полной, надежной, нейтральной, сопоставимой и полезной информации, согласующейся с целями составления финансовой отчетности и являющейся полезной с точки зрения принятия решений.

Список использованных источников

1. Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика. Справочное руководство. Профессиональная аудиторская организация «Коллегия аудиторов». Алматы 2007г. с.11
2. Катаев А.Н., Островский О.М. О принципах бухгалтерского учета /Бухгалтерский учет, 1996, №11.
3. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика, 1993.
4. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Пятое изд-е. Пер. с англ. в 4-х частях. - М.: Изд-во «Х.В.С.", 1993.
5. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 г № 234-III(с изменениями и дополнениями на 01.01.2020г.)
6. Макарова С.Б. Финансы Казахстана Журнал статья: Принципы и качественные характеристики бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. (04), апрель 2011. с. 38
7. Н.Н.Семенова, А.А.Семенова Вестник Российского университета кооперации статья: О развитии теории бухгалтерского учета в трудах Я.В. Соколова, № 1 (23), 2016. с.81