



KAPITEL 1 / CHAPTER 1¹

PRINCIPLES AND QUALITY CHARACTERISTICS IN INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING SYSTEMS

ПРИНЦИПЫ И КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМАХ УЧЁТА

DOI: 10.30890/2709-2313.2022-08-03-014

Введение

Бухгалтерский учёт рассматривается как сложная социотехническая система, которая включает следующие основные подсистемы: практика и наука. Кроме них можно выделять и другие подсистемы, например, иерархия, структура учёта, организация бухгалтерского учёта, информационная система учёта, профессиональное образование бухгалтера. В данной статье рассматривается два иерархических уровня учёта: национальные системы в их взаимодействии с международной системой учёта. Различия между ними проявляются в системе используемых в них принципов и качественных характеристик. Принципы и качественные характеристики учёта как определенные категории в учётной системе рассматриваются многими авторами. Свой взгляд на их использование в теории и практике учёта авторы излагают в данной статье.

1.1. Принципы и «качественные характеристики в Концептуальных основах FASB

Одними из базовых категорий современного бухгалтерского учёта, по мнению многих учёных, являются категории «принципы» и «качественные характеристики». Появились они в бухгалтерском учёте сравнительно недавно: первая - в 30-е годы XX века как «Попытки определения «общепринятых принципов бухгалтерского учета» [1,с.62], а вторая (качественные характеристики), начала использоваться в 1970-е годы в Дискуссионном меморандуме, который предварял Концептуальную основу принятую FASB (Совет по разработке стандартов финансового учета США) в 1974 г.[1,с.82-83].

Общепринятое определение термина «принцип» даётся, в Словаре иностранных слов: «Принцип (лат. principium, основа, начало): 1) основное, исходное положение какой-либо теории, учения и т.д.; руководящая идея,

¹ Authors: Belyaeva L.A., Lukin V.A., Peniak Y.S.



основное правило деятельности ...» [2, с.400]. Это определение можно использовать не только в учёте, но и в других отраслях науки, техники, в общественной деятельности. Определение термина «качественные характеристики» в словарях, как правило, отсутствует, т.к. его относят к бухгалтерскому термину и не всегда приводят даже в экономических словарях.

В Концептуальной основе FASB, «принципы» это «положения, лежащие в основе определения размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации...» [1, с.83]. Данное определение вводит два параметра, определяющие отнесение учётного положения к принципам бухгалтерского учёта: оценка факта хозяйственной жизни и установление правил раскрытия его в учёте и отчётности. То есть если принятие и использование нового принципа приводит к изменению оценок фактов хозяйственной жизни или отражению их в учёте и отчётности по другим правилам, то такой принцип подпадает под определение принципа бухгалтерского учёта по версии FASB. Например, принцип начисления требует отражения в учёте момента реализации при отгрузке продукции покупателю, а кассовый принцип – при поступлении выручки от него и величина объёма реализации продукции будет отражён в отчётности по-разному.

Определение FASB отличается от приведенного выше общепринятого определения принципа. Такое понимание принципов не может изменяться без отхода от принятых основ научной теории, им нет альтернативы, в отличие от тех принципов бухгалтерского учёта, которые изменяются в зависимости от задач и целей учёта. Вызвано это тем, что «принципы бухгалтерского учета разрабатываются людьми, и в отличие от законов физики, химии и других естественных наук они не являются «вечными истинами» [3, с. 19].

Общепринятое определение принципа является безальтернативным (чтобы система учёта была понятной для всех пользователей) в отличие от определения бухгалтерских принципов по версии FASB, предполагающих альтернативу когда у бухгалтера есть выбор. Они определяют степень свободы бухгалтера. Разделение общепринятых безальтернативных принципов и альтернативных бухгалтерских принципов вопрос непростой. Каждый исследователь может решать его по-разному.

В исследованиях по бухгалтерскому учёту часто предлагают вводить в систему принципов именно безусловные, безальтернативные принципы, то есть переносят на учёт понимание принципа, характерное для естественных наук. Такие принципы есть и в бухгалтерском учёте, некоторые из них уже стали



«вечными истинами», их использование в учёте стало безальтернативным. Но кроме них есть и другие, те о которых говорится в определении FASB. И эти принципы (бухгалтерские и безусловные) нужно различать в теории и практике учёта.

1.2. Анализ существующих тенденций

В отечественных и зарубежных публикациях многие авторы предлагают свои дефиниции термина «принцип». Проведенный анализ А.В. Озеран показал, что большинство авторских определений термина «принцип» примыкает к одной из трёх точек зрения. Это или правило, или положение (базовое, исходное, начальное, универсальное, фундаментальное), или концепция (базовая, фундаментальная) [4, с.106-107,495-496]. Проведенный анализ терминологии, позволяет сделать вывод, что на данный момент определение принципа, сделанное FASB, является наиболее приемлемым с точки зрения науки и практики учёта[5].

Под качественными характеристиками согласно FASB понимаются «атрибуты учетной информации, которые имеют тенденцию повышать свою полезность...» [1, с.83]. И в данном случае, сколько бы ни вводилось новых качественных характеристик, каждая из них работает на усиление основной задачи, должна действовать в одном направлении – повышать полезность учётной информации.

Только определения FASB дают возможность однозначно идентифицировать бухгалтерские принципы и качественные характеристики учётной информации и отделить одно от другого. Однако сложность в том, что некоторые принципы проявляют свойства качественных характеристик и наоборот.

Определения этих категорий данные FASB не являются общепризнанными. Разные авторы дают свои трактовки, а часто вводят вместо них свои термины и категории. Так, по мнению Р. Энтони и Дж. Риса «... слово «*принцип*» используется для обозначения «общего закона или правила, принятого или объявленного как руководство к действию; согласованная позиция или основа поведения, или практики» [3, с.19]. Они не приводят перечень этих принципов, ссылаясь на то, что «эти принципы устанавливаются Советом по стандартам финансового учета» [3, с.19-20]. Однако в дальнейшем изложении авторы утверждают, что «принципы бухгалтерского учета



базируются на нескольких основных концепциях» [3, с.24], и приводят перечень этих концепций, «...которые широко признаны и применяются на практике бухгалтерами в Северной Америке» [3, с.24]: денежного измерения, обособленного предприятия, действующего предприятия, учета по стоимости, двойственности учета, учетного периода, консерватизма (осторожности), реализации, увязки, последовательности, существенности.

Из описания приведенных концепций становится понятным, что некоторые из них в нашем понимании являются элементами метода учёта, а другие вполне подходят под определение принципа [3, с.24-56].

Г.А. Вэлш и Д.Г. Шорт делят качественные характеристики на две группы: основные, их две – уместность и достоверность, и дополнительные – сопоставимость, существенность (или материальность, или порог признания) и полезность (соотношение затрат-выгод) [6, с.144-146], а принципов выделяют четыре: себестоимости, доходов (реализации), соответствия (регистрации затрат и доходов), полного раскрытия информации [6, с.147-148]. Кроме принципов и качественных характеристик они вводят также условности и ограничения, которые частично можно соотнести по смыслу с принципами и качественными характеристиками [6, с.146-149]. Что характерно, ни эти авторы, ни многие другие не определяют, что же они понимают под предлагаемыми ими терминами.

Такие же расхождения в терминологии характерны и для работ отечественных авторов, а также для нормативных документов по учёту, разработанных в разных странах. Анализ использования отдельных принципов и методов учёта по странам мира был проведен М.В. Корягиным [7]. В разных странах, как правило, используется своя система категорий, часто отличная от предлагаемой в международной системе учёта, и свой перечень принципов.

1.3. Принципы и качественные характеристики в международных стандартах

В международной практике эти термины рассматриваются в документах Комитета (после 2001 года – Совета) по международным стандартам учёта и финансовой отчётности. В этих документах принципы и качественные характеристики также не определяются, но даётся их перечень и раскрывается содержание каждого из них. В последнее время именно эти документы становятся базой для разработки и развития национальных систем учёта в



большинстве стран мира.

Уже в первом международном стандарте бухгалтерского учёта (МСБУ 1) «Раскрытие учётной политики (Описание методов учёта), введённом в действие с 1975 г., было определено три фундаментальных положения: продолжающееся функционирование, постоянство и начисление. Причём фундаментальное положение «постоянство» увязывалось только с выбором учётной политики предприятия. Согласно стандарта учётная политика должна быть постоянной и при её выборе и применении «должны быть приняты во внимание три соображения: (а) Предусмотрительность ...(b) Сущность ...с) Материальность» [8, с.38-39]. Таким образом, в МСБУ 1 заложено две базовые категории: основополагающие принципы учёта (фундаментальные положения) и требования к формированию и использованию учётной политике.

В дальнейшем представление о принципах и качественных характеристиках в международных стандартах развивалось в трех редакциях Концептуальных основ (1989 г., 2010 г. и 2018 г.).

В первой редакции Концептуальных основ декларируется наличие двух принципов: начисления (п. 22) и непрерывной деятельности (п. 23), а также двенадцати качественных характеристик [9]. Из них четыре были отнесены к основным (фундаментальным): понятность, уместность, достоверность, сопоставимость (п. 24); шесть к дополнительным (правдивое представление, существенность, превалирование сущности над формой, нейтральность, осмотрительность, полнота) и две определялись как ограничения (своевременность и соотношение затрат и выгод).

Концептуальные основы финансовой отчетности в редакции 2010 г. подтверждают наличие принципа начисления (п. ОВ17 – ОВ19) и допущения непрерывной деятельности (п. 4.1), а количество качественных характеристик уменьшают до семи, убрав пять и добавив одну (проверяемость) [10]. К фундаментальным качественным характеристикам отнесены уместность и правдивое представление, а качественная характеристика существенность дополняет уместность (п. QC5 – QC16). Отдельно выделены качественные характеристики, повышающие полезность информации. К ним отнесены сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность (п. QC19 – QC32). В силе осталось одно из ограничений (соотношение затрат на представление полезной финансовой информации и выгод).

В третьей редакции Концептуальных основ в группу качественных характеристик снова добавили превалирование сущности над формой и осмотрительность [12]. Однако в Концептуальных основах «...не определен



статус превалирования сущности над формой и осмотрительности. Что это: качественные характеристики или принципы? Согласно определению FASB – это принципы. Они не повышают качество отчётности, они по-другому представляют в отчётности результаты деятельности предприятия. А как представить в отчётности результаты деятельности предприятия зависит от цели, как самого предприятия, так и внешних пользователей этой отчётности, на которых она рассчитана. Разные группы внешних пользователей имеют разные интересы, поэтому обязательная финансовая отчётность не может в равной степени удовлетворить их всех. Изменение требований к отчётности приводят к использованию других принципов.

Отсюда принципы, которые в настоящее время используются в рамках двойной бухгалтерии, можно разделить на несколько групп, [14, с.204-205], [5, с.288-289]).). Первая группа – безусловные принципы (или постулаты), которые в рамках двойной бухгалтерии признаются бухгалтерами и пользователями отчётности практически во всех странах мира. В международной практике они зафиксированы в Концептуальных основах. В настоящее время Концептуальные основы к таким относят принципы начисления и постоянно действующего предприятия (непрерывной деятельности).

Вторая группа – принципы, принятые разными странами при формировании своей национальной системы учёта. Они отражаются в бухгалтерском законодательстве стран, в их национальных стандартах учёта или других нормативных документах по учёту. Так как на международном уровне понятия принципы и качественные характеристики однозначно не определены, каждая страна формирует свою систему принципов, часто противоречащих друг другу и международным требованиям [7].

Третья группа – принципы-требования, которые используются бухгалтерами только при выборе учётной политики или при формировании своего профессионального суждения. К таким требованиям относится требование последовательности учётной политики (п.13 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8) и ограничения на изменения в учётной политике, определённые в п.14 IAS 8 [15].

В литературе предлагаются разные классификации [4, с.147], [16, с.463, 470-472]) в зависимости от тех или иных критериев, поэтому предлагаемая группировка – это только один из возможных вариантов классификации принципов. Она позволяет лучше понять, в чём заключаются различия между национальными системами учёта разных стран. Одна из задач теории учёта – обосновывать воздействие на результаты ведения учёта тех или иных учётных



положений, в нашем случае учётных принципов и качественных характеристики рекомендовать к использованию те из них, которые дают возможность наиболее адекватно отразить эти результаты в отчётности.

Многие авторы, исследуя бухгалтерские принципы и качественные характеристики, рассматривают их обособленно. Однако отдельные качественные характеристики имеют отчётливые признаки бухгалтерского принципа, потому, что их использование или неиспользование в учёте влияет на результаты в отчётности. Мы ориентируемся на определения FASB, так как в документах Совета по международным стандартам учёта и финансовой отчётности эти категории никак не определены. Правда, в последней редакции Концептуальных основ даны определения основополагающей качественной характеристики и качественной характеристики, повышающей полезность информации, однако определение исходной категории «качественная характеристика» как и категории «бухгалтерский принцип» до сих пор отсутствует. Это какие-то эфемерные категории – вроде бы они есть, но что это такое никто однозначно не может определить. Существует попытка их конкретизировать: некоторые относить к принципам, а другие к качественным характеристикам, причём разные авторы одни и те же учётные положения относят к принципам, а другие – к качественным характеристикам. Определения FASB дают критерии их разделения. Если им следовать, то можно почти любую качественную характеристику определить как принцип и наоборот. Многие принципы и качественные характеристики проявляют свойства обеих категории. В учёте существует целый «спектр» учётных положений, промежуточных между «чистыми» принципами и «чистыми» качественными характеристиками.

Анализировать всю совокупность принципов и качественных характеристик, которые используются в учёте в разных странах или предлагаются к использованию разными авторами в одной статье сложно. Их насчитывается несколько десятков. Рассмотрим те принципы, которые в явном или скрытом виде содержатся в Концептуальных основах [12], а также те, которые М.В. Корягин анализирует в своей статье [7] как наиболее общие, используемые в большинстве стран мира и те, которые в анализе литературных источников, проведенном А.В. Озеран, предлагаются в качестве таковых наибольшим количеством исследователей [4]. Некоторые из них согласно определению FASB следует относить к качественным характеристикам. Это такие как надёжность и точность представления информации – ненадёжной или неточной информация не должна быть; существенности объединение в группы



– существенность (материальность) это, безусловно, качественная характеристика, а объединение в группы это технический приём, позволяющий удобней анализировать отчётную информацию и некоторые другие. По другим единства мнений нет; нормативные документы и разные авторы дают свои трактовки.

Если же рассматривать качественные характеристики в целом, то наиболее адекватный их анализ был проведен К.Ю. Цыганковым и Н.В. Фадейкиной. Общий вывод из их анализа: «Качественные характеристики, приведенные в главе 3 (анализировалась редакция Концептуальных основ 2010 года, [10]) есть характеристики любой отчетной информации и даже информации вообще» [17, с. 105]. К этому можно добавить, что независимо от того, включаются те или иные качественные характеристики в новую редакцию Концептуальных основ или нет – объективно они продолжают существовать и их подсознательное использование, при ведении учёта и подготовке отчётности необходимо.

По всей видимости, нет смысла спорить каких черт – принципа или качественной характеристики – больше у того или иного учётного положения. Их надо воспринимать такими как они есть, понимая их сущность и используя их возможности в науке и практике учёта при формировании учётной системы.

Выводы

Таким образом, принципы и качественные характеристики – это не противоречащие друг другу и не противоположные по смыслу категории. Это две категории обеспечивающие качество текущего учёта и финансовой отчётности и понятность их для осведомлённых пользователей. Но для того, чтобы осведомлённые пользователи понимали отчётность, они должны понимать глубинный смысл принципов, заложенных в её основу. Именно понимание сущности бухгалтерских принципов и следствий от их применения при составлении отчётности важно для пользователей, анализирующих отчётность интересующих их предприятий.

Принципы и качественные характеристики это категории, полезные для использования в теории и практике учёта. Причём отдельные качественные характеристики имеют отчётливые признаки бухгалтерского принципа и наоборот. Можно считать верным утверждение, что каждый принцип – это качественная характеристика для того, кто знает суть этого принципа, а каждая качественная характеристика – это принцип, на котором строится система



учёта.

Все учётные положения, относящиеся к принципам и качественным характеристикам, можно разделить на три группы: бухгалтерские принципы – учётные положения, выбор которых влияет на результаты в отчётности; качественные характеристики – положения, которые повышают полезность отчётности для пользователей; учётные положения, которые относятся к качественным характеристикам, но имеют признаки принципов и наоборот.

Определения бухгалтерских принципов и качественных характеристик учёта, данные FASB, чётко разграничивают эти понятия, однако тот факт, что многие учётные положения имеют свойства и качественных характеристик, и принципов усложняет картину и не позволяет однозначно распределить их по этим группам. В результате в нормативной базе и международной системы учёта, и в национальных системах разных стран отсутствует единообразное их представление.

Формирование системы учёта и финансовой отчётности любого государства обеспечивается системой бухгалтерских принципов, которые положены в её основу. Чем больше различий в используемых принципах – тем больше расхождений между практикой ведения учёта в этих странах, поэтому создать непротиворечивую систему бухгалтерского учёта в стране можно только проверив на совместимость все декларируемые в ней принципы.