

## **ЗНАЧЕНИЕ ИДЕНТИФИКАЦИИ И ЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ В МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Голочалова Ирина, др., конф.унив., МЭА  
topotah5@yandex.ru*

*Цуркану Виорел, др.хаб., проф.унив., МЭА  
vturcanu@mail.ru*

***Аннотация:** Информация об экономической действительности трансформируется составителем отчетности и находит в ней свое отображение. От качества осуществления этой трансформации зависит признание финансовой отчетности как достоверной. С этой целью составителем отчетности применяется логический прием профессионального суждения – идентификация, которая призвана способствовать выполнению требования достоверности информации. Однако идентификация достаточно новый элемент, который характерен методологии МСФО. Для установления назначения*

идентификации авторы данной статьи проводят исследование через призму эволюции методологии бухгалтерского учета.

**Abstract:** Compiler of financial statements is transforming information about economic events. Recognized of financial statements as the transparency are depending of quality was transforming this information. With this purpose compiler of financial statements realize of identification. Identification is logical method of professional judgment, which promote for requirement transparency information. Because at present time identification significance to methodology of accounting. However it was not always. In this article authors are looking importance to the identification through prism of evolution to the methodology of accounting.

**Ключевые слова:** методология бухгалтерского учета, идентификация, экономическое событие, достоверная информация

**Key words:** methodology of accounting, identification, economic event, transparency information

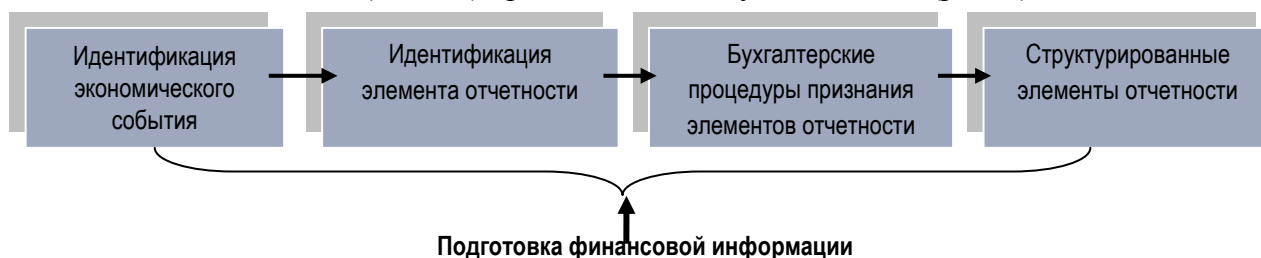
**Квалификация JEL: M41**

**Введение.** В системе бухгалтерского учета и отчетности получил широкое распространение термин “идентификация”, однако использование этого термина никак не поясняется, ни в качестве понятия, ни как действие.

В общем смысле под **идентификацией** понимается процесс установления и распознавания уникальности реального объекта, который нацелен на обеспечение соответствия этого объекта юридически подтвержденным данным, во избежание подмены одного объекта другим. Высокая степень адекватности распознавания, обеспечивающего максимально полной информацией, подтверждает эффективность проведенной идентификации.

В условиях разнообразия финансово-экономических событий, по завершению которых необходимо оценить и признать права и обязанности их участников, ключевое значение имеет идентификация, что четко обозначено в Концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности (далее, Концепция МСФО). В соответствии с Концепцией МСФО *идентификация объекта, как элемента финансовой отчетности*, заключается в выявлении условий признания (критерии): поступление в организацию или выбытие из нее будущих экономических выгод, связанных с этим объектом, представляется вероятным; и объект имеет первоначальную стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена

В обобщенном виде место идентификации в системе Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО) представим в следующей схеме (рис. 1).



**Рис. 1. Место идентификации в системе бухгалтерского учета согласно Концепции МСФО**

*Источник: разработано авторами*

Информация о реальной экономической действительности формируется в отчетности ее составителем под влиянием конкретных операций, фактов и событий деятельности каждой организации, которые являются объектами наблюдения в системе бухгалтерского учета. Следовательно, *идентификация, с точки зрения бухгалтерского учета – это логический прием профессионального суждения для определения места в отчетности результатов воздействия хозяйственных операций, фактов и событий, и, следовательно, составной*

*элемент методологии учета наряду с признанием и оценкой.* По технике проведения идентификация автономна от других приемов, способов и методов бухгалтерского учета, тогда как с точки зрения применения профессионального суждения этот логический прием (способ, средство) является отправной точкой для процесса включения в Отчет о финансовом положении или Отчет о совокупном доходе объектов, удовлетворяющих определению элемента финансовой отчетности – признания.

Исследование будет проведено в следующей последовательности:

- формирование идентификации в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета;
- идентификация и ее значение в контексте методологии МСФО;
- применение идентификации как логического приема в методологии учета.

**Формирование идентификации в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета.** На начальных этапах развития (**первый этап эволюции методологии учета**) бухгалтерского учета центральное место как объект наблюдения занимала коммерческая сделка, которая учитывалась в системе двойной записи. Каждая сделка должна быть отражена дважды в одинаковой сумме, и это правило (двойственность объекта наблюдения) положено в основу двойной записи – символического изображения реальной действительности. Эти записи, без какого – либо логически обоснованного экономического анализа, группировались и в обобщенном виде представлялись в Балансе. Главное в двойной записи было установление права на владение имуществом. Поскольку, в первую очередь, сделка **персонализировалась** (субъект сделки), то в основу двойной записи была положена персонализация счетов (объект сделки), а *юридический подход, который и определял необходимость ведения бухгалтерского учета для подтверждения правовых отношений между участниками воспроизводственного процесса движения и сохранности имущества, использовался для отображения объекта наблюдения.*

В XIX столетии с развитием промышленности в Европе стали появляться акционерные общества, хозяйственная деятельность которых зачастую представляла собой сочетание и коммерческой и производственной деятельности. В этих условиях объектом наблюдения в бухгалтерском учете уже выступают хозяйственные операции, являющиеся фактами хозяйственной деятельности и оказывающие влияние на финансовое положение организации.

На этом этапе эволюции (**второй этап**) системы бухгалтерского учета выделился *экономический подход подготовки информации, обусловленный необходимостью исследования результатов хозяйственной деятельности,* а сама система бухгалтерского учета разделилась на две подсистемы: практика (прикладной аспект); теория (концептуальный аспект). Практика, уже прошла определенную эволюцию, а теория, основной задачей которой являлось раскрытие содержания хозяйственных операций и определение связи между экономическими и юридическими категориями, – как наука о сущности и структуре объектов наблюдения организации, только начала свое развитие.

В классической теории бухгалтерского учета для отражения воздействия каждого объекта наблюдения необходимо было провести **квалификацию факта хозяйственной деятельности**, то есть отразить не только его юридический аспект, но с целью исчисления финансового результата учесть его экономическое содержание. Квалификация сопряжена с проблемой классификации счетов с целью установления типа объектов учета подлежащих отражению в отчетности. Однако, несмотря на смещение акцента в сторону экономического содержания факта хозяйственной деятельности, при отражении в учете и подготовки отчетности главенствующее положение сохранял принцип права собственности.

В связи с тем, что характеристики факта хозяйственной деятельности стали определяющими при подготовке информации для ее представления в отчетности, было предложено множество классификационных группировок, разработчиком одной из которых являлся представитель французской бухгалтерской мысли П. Гарнье. Ученый предложил все факты хозяйственной жизни делить на юридические (договоры поставки, аренды), экономические (изменения цен) и материальные (потери от стихийных бедствий, износа

основных средств). Описания фактов по возможности должно происходить сразу же после их возникновения по времени, стоимости и обстоятельствам, с ними связанными. Создателями четкого экономического подхода в бухгалтерской науке стали представители французской бухгалтерской школы Э. Леоте и А. Гильбо. Для них учет заключался в ведении счетов, с помощью которых достигалась регистрация, систематизация и координация фактов хозяйственной жизни [6]. Другим сторонником экономического подхода является Ж.-Б. Дюмарше, по мнению которого предметом учета, выступает оценка. Она имела два смысла: политэкономический – стоимость и бухгалтерский – оценка, которая определяется внешними факторами и позволяет объединить различные объекты учета. В качестве оценки выступает не сама стоимость, а цены, которые Ж.-Б. Дюмарше определял как производные стоимости и времени [6].

Особое внимание факту хозяйственной деятельности, как объекту наблюдения, уделил Я. В. Соколов, который разработал теорию слоя. Ее сущность состоит в том, что отдельный вид информации формируется в определенном слое факта хозяйственной деятельности, при чем, с точки зрения воздействия на содержание отчетности, наиболее значимыми из этих слоев, являются финансовый слой, в котором формируется информация об имуществе и источниках его образования, и правовой слой (юридический), где представлены правовые отношения между субъектами хозяйственной операции [2].

Необходимо подчеркнуть существенное значение квалификации факта хозяйственной деятельности, так как она (квалификация) позволяет подчеркнуть, с одной стороны, юридическую природу события (формирование информации относительно долгов и требований к субъекту хозяйствования), а с другой – указывает на его экономическую природу (эффективность использования имущества). Но, очевидно, что юридический и экономический подходы противоречат друг другу, и невозможно было отразить в отчетности организации одновременно и экономические, и юридические трактовки факта хозяйственной деятельности. *Итак, факт хозяйственной деятельности как объект наблюдения сменил коммерческую сделку, а его квалификация, как бухгалтерский способ распознавания, заменила персонализацию, при сохранении определяющего влияния юридического подхода при подготовке информации для отчетности.*

Изменившиеся экономические условия потребовали концептуальных изменений в методологии учета (**третий этап**), и в первую очередь в части установления объектов наблюдений. Одним из сторонников пересмотра традиционных позиций является российский ученый М. Л. Пятов, который указывает, что “реальные факты обличаются в оболочку экономических, юридических, бухгалтерских и прочих понятий, ...которая определяет, каким мы воспринимаем факт хозяйственной жизни, как оцениваем его влияние на финансовое положение организации, как представляем данные о нем в финансовой отчетности” [1]. По его мнению, на суждение пользователя финансовой отчетности организации могут повлиять моменты хозяйственного процесса не формирующие активы и пассивы в рамках принятой интерпретации содержания баланса [1]. Действительно факты хозяйственной жизни отражаются в учете, если их экономическая трактовка сочетается с юридическим содержанием, но современное состояние экономических отношений таково, что юридическая трактовка события (факта хозяйственной жизни) зачастую противоречит его экономической трактовке. Приведем пример, которым российский ученый М.Л. Пятов обосновывает необходимость смены объекта наблюдения в системе учета: Осуществленная операция по поставке материалов – это реальные факты хозяйственной жизни, которым соответствуют реальные объекты учета. Однако эффект деятельности организации демонстрируется в целом с использованием таких категорий как доходы, расходы и прибыль/убыток (финансовый результат), которые по сути, представляют собой результат применения профессионального суждения составителя отчетности о хозяйственной реальности, и не имеют материальности. Но анализ и интерпретация событий, которые влекут за собой возникновение таких категорий, требуют их отражения как объектов учета, что приводит к постепенному переходу от констатации реальности к рассуждению

(логическому приему) и формирования мнения о ней. Исходя из сказанного, следует, что факт хозяйственной жизни как ключевой объект наблюдения в классической методологии учета утратил свое значение.

В основу современной методологии учета должен быть положен такой объект наблюдения, который учитывает экономическую трактовку, ее превалирующее значение, и, необходимость применения профессионального суждения. Современная методология учета (методология МСФО) основана на ресурсной теории: активы отождествляются с ресурсами с определенным уровнем доходности и все, что не может быть источником дохода должно быть исключено из баланса. Одновременно становится неважным, находятся ли объекты у организации на правах собственности. Тезисом ресурсной теории принят следующий тезис: нахождение оптимального сочетания ресурсов для достижения максимального удовлетворения потребностей. В этих условиях перед составителем отчетности стоит задача: определить место в отчетности воздействия на нее экономического события. Для этого и был выработан новый **логический прием – идентификация**.

*Итак, сегодня юридический подход, заложенный в классической методологии учета, сменился экономическим подходом, экономическое событие заменило факт хозяйственной жизни, а идентификация как логический прием составителя отчетности сменил квалификацию факта хозяйственной жизни. Экономический подход характерен МСФО.*

Принцип приоритета содержания над формой – центральный принцип в системе МСФО, отражающей идеи англо-американской школы учета. Суть этого принципа – каждый факт, операция и событие, отражаемые в бухгалтерском учете имеют как экономические, так и юридические характеристики. С точки зрения юридической трактовки, в первую очередь имеют значение права и обязательства лиц – участников хозяйственных процессов, связанных с фактом хозяйственной жизни, с экономической – влияние данного факта на имущественное и финансовое положение организации, и финансовые результаты ее деятельности. Отражение данных характеристик является задачей учета. Формируя методологию учета необходимо выбрать, как следует отражать данный факт в учете: с точки зрения экономики или права.

В обобщенном виде сравнительный анализ трансформации логического приема подготовки отчетности в зависимости от эволюционной стадии балансовой концепции представлен в таблице 1.

**Таблица 1**

**Трансформация логического приема подготовки отчетности в контексте эволюции методологии учета**

Период эволюции	Объект наблюдения	Подход подготовки отчетности	Счета учета	Логический прием	Концепция баланса
до XIX ст.	торговая сделка	юридический	персоналированы	персонализации	принцип балансового равенства
конец XIX ст. начало XX ст.	хозяйственная операция	юридический	классифицированы по имущественному признаку	квалификации	статическая
XX ст.	состояние, факт хозяйственной деятельности, события	юридический	классифицированы по экономическому признаку	квалификации	динамическая
современность	экономическое событие	экономический	классифицированы по элементам отчетности	двухэтапная идентификация	МСФО (смешанная)

*Источник: разработано авторами*

Следует отметить, что при идентификации практически всегда существует возможность выбора решения и это является принципиальной основой современной методологии учета.

**Идентификация и ее значение в контексте методологии МСФО.** Согласно Концепции МСФО с идентифицируемого экономического события начинается признание каждого элемента финансовой отчетности, под которым понимается установленный порядок оформления и регистрации идентифицируемого факта (события), направленный на присвоение прав и обязанностей участникам этого факта (события).

Число возможных идентификаций бесконечно, однако, из набора возможных идентификаций более эффективной является та, которая в наибольшей степени учитывает реальность, соответствует текущим и стратегическим целям развития системы, то есть позволяет сформировать достоверную информацию, полезную пользователям для принятия решений. Такой подход в идентификации в полном объеме соответствует методологии МСФО, центральное положение в которой занимает концепция достоверности.

При анализе экономического события перед составителем отчетности стоит задача профессионального характера, решение которой позволит достоверно сформировать информационную систему: идентифицировать экономическое событие и провести классификацию для его символического отображения. Идентификация экономического события состоит из двух этапов:

**1 этап** – идентификация во времени, что обусловлено необходимостью установления момента признания результатов его (события) воздействия на содержание отчетности (точка идентификации). Установление точки идентификации позволяет определить периоды формирования финансового результата: прошедший, настоящий, будущий. Это идентификация элементов финансовой отчетности: расходы (Отчет о совокупном доходе) или расходы будущих периодов (Отчет о финансовом положении), доходы (Отчет о совокупном доходе) или доходы будущих периодов (Отчет о финансовом положении);

**2 этап** – идентификация по экономическим характеристикам. Это идентификация объектов учета: классификация активов и обязательств (Отчет о финансовом положении), доходов и расходов (Отчет о совокупном доходе). В этом этапе важно соблюдение принципа приоритета содержания над формой, согласно которому необходимо, чтобы экономические события представлялись в соответствии с их экономическими характеристиками, а, не исходя из их юридической трактовки.

Необходимо отметить, что идентификация как логический прием МСФО меняет стереотипное представление о влиянии изменений баланса при формировании его содержания. Известно, что в классической методологии учета выделяется четыре типа изменений в балансе, которые являются результатом воздействия<sup>48</sup> факта хозяйственной деятельности. Согласно методологии МСФО экономические события, влияя на содержание баланса, не всегда отвечают заданным четырем типам изменений. На этот факт указывает, и российский ученый А. Черкай, отмечая, что четыре типа изменений отвечают классической теории учета, где хозяйственные операции символично изображались простыми бухгалтерскими записями. В настоящее время по результатам идентификации воздействие экономического события на баланс не всегда проявляется в виде равенства активов и пассивов [6]. Приведем пример такого события: коммерческая сделка, содержащая финансовый эффект, обусловленный временной стоимостью денег, когда условие равенства выполняется опосредовано, только на дату составления отчетности. По нашему мнению, в теорию об изменениях в балансе следует внести коррективы для ее адекватности современной методологии учета.

Сегодня МСФО наиболее современная и соответствующая экономическим решениям, логически выдержанная система подходов к интерпретациям экономических событий и представлению в отчетности финансового положения организации, но, несмотря на это, методология МСФО не лишена такого недостатка как сложность подготовки информации. Этот недостаток связан с идентификацией экономического события как проявлением

---

<sup>48</sup> Подробно и широко типы изменений в балансе представлены в специальной литературе по теории бухгалтерского учета.

профессионального суждения. Например, многие активы (инвестиционная недвижимость, дебиторская задолженность) непосредственно связаны с определением юридических прав организации, и прежде всего с правом собственности. Понятие контроль имеет более широкое значение, чем право собственности, и на предмет установления воздействия экономического события на содержание отчетности у составителя отчетности могут возникнуть сложности как на каждом из этапов идентификации (элементов отчетности и объектов учета).

#### **Применение идентификации как логического приема в методологии учета.**

Рассмотрим конкретный пример применения идентификации и ее влияния на содержание отчетности. В условиях заключения договора о предоставлении государственной субсидии организация получающая субсидию находится в особом экономическом положении, поэтому необходимо максимально точно продемонстрировать их воздействие на содержание финансовой отчетности с целью правильной оценки результатов деятельности такой организации. В экономической литературе предлагается использовать следующие варианты признания субсидии в качестве элемента финансовой отчетности в составе: доходов отчетного периода (отчет о совокупном доходе); капитала (отчет о финансовом положении); обязательств (отчет о финансовом положении).

Однако методология учета требует научного обоснования возможности использования каждого из вариантов, поэтому исследуем этот вопрос более детально. Применение **первого варианта** приводит к нарушению принципа соотношения доходов и расходов отчетного периода и, как следствие, к искажению финансового результата. В качестве государственной помощи субсидия призвана стимулировать отдельное направление операционной деятельности, которое будет осуществляться в обозримом будущем в течение определенного периода времени, и, целесообразным является соотношение расходов и доходов, в том числе и тех, которые носят стимулирующий характер, путем их распределения по периодам действительности этого направления. При не выполнении этого условия распределения субсидии чистая прибыль отчетного периода будет завышена. Применение **второго варианта** означает, что субсидия, цель которой стимулирование и содействие получения прибыли не будет последовательно отражена в составе текущих доходов отчетного периода, что противоречит ее сути: субсидия призвана стимулировать операционную деятельность и организация понесет дополнительные расходы, связанные с выполнением обязанностей как по ее получению, так и выполнению. Это приведет: к нарушению основополагающего принципа методологии учета – метода начислений; сальдо отдельного счета по которому должна отражаться субсидия, никогда не будет закрыто, поскольку как механизм финансирования субсидия отличается от акционерных взносов или взносов других участников бизнес – процесса и не подлежит распределению между учредителями организации; не проявит себя как метод стимулирования и содействия, поскольку полученная организацией прибыль должна подлежать распределению между государством, в качестве налога на прибыль, и организацией, в качестве дивидендов или процентов учредителям. Не соблюдение такого порядка будет означать нарушение другого основополагающего допущения – непрерывности деятельности в обозримом будущем

Итак, от этих двух вариантов целесообразно отказаться, так как они концептуально не обеспечивают связи между доходами и расходами, с которым относится субсидия. Логичным является признание субсидии как элемента финансовой отчетности в составе обязательств (**третий вариант**). Попытаемся доказать насколько это утверждение верно. С экономической точки зрения под обязательством понимается долг по передаче активов или оказания услуг, который возникает по результатам прошлых событий и должен быть исполнен в будущем. Характерной чертой субсидии как меры государственной помощи является безвозмездность, что предполагает отсутствие какого-либо долга. Однако существует несколько аргументов в пользу того, чтобы идентифицировать субсидии в качестве обязательств, наиболее важными из которых являются следующие:

1. Организация получает субсидию за соблюдение установленных условий и выполнение определенных обязанностей, что и обозначено в контракте заключенном с государственным органом. Выполнение этих обязанностей влечет за собой возникновение различного рода обязательств, включая и те, которых могло и не быть при отсутствии субсидии;

2. Современное понимание обязательства не ограничивается его трактовкой как долга (обязанности), а оно рассматривается и как источник получения экономической выгоды, эффективное управление которым способствует улучшению финансового положения организации [13].

Исходя из этой трактовки, субсидия отвечает определению обязательства.

Из вышесказанного следует вывод: идентификация как логический прием профессионального суждения в экономической трактовке объектов наблюдения, является необходимым условием для формирования достоверной финансовой информации

**Заключение.** По результатам проведенного исследования установлено, что идентификация, с точки зрения бухгалтерского учета – это логический прием профессионального суждения для определения места в отчетности результатов воздействия хозяйственных операций, фактов и событий, и, следовательно, составной элемент методологии учета наряду с признанием и оценкой. Формирование идентификации происходит в контексте эволюции методологии бухгалтерского учета, когда последовательно происходит смена: правил на принципы учета; объектов наблюдения от обычной сделки до экономического события; бухгалтерского способа распознавания от персонализации к идентификации; жестко юридического подхода к экономическому. И сегодня, когда современной методологией учета признана методология МСФО, базирующейся на концепции достоверности, первым шагом для ее соблюдения является идентификация экономического события.

#### **Библиографический список**

1. Пятов М.Л., Смирнова И.А. Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М., “1 С Паблшинг”, 2008.
2. Соколов, Я. Основы теории бухгалтерского учета – М: Финансы и статистика, 2000, 496с.
3. Цуркану, В., Голочалова, И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами – Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.
4. [www. cyberleninka.ru](http://www.cyberleninka.ru)/Кулькова Н., Пигалева Д. Бухгалтерский учет в СССР: НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921 – 1929)
5. [www. cyberleninka.ru](http://www. cyberleninka.ru)/Радченко А. Эффективная идентификация и экономическое развитие: предпосылки парадигмы идентифициологии
6. [www.naukaru.ru/journal/article/view/12639](http://www.naukaru.ru/journal/article/view/12639)