

КОНЦЕПЦИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ: ЭВОЛЮЦИЯ И СТАНОВЛЕНИЕ

Conf. univ. dr. Irina GOLOCIALOVA, ASEM

The changer world economy and financial flows, which brought the increasing internalization and independence, have put fair presentation at the forefront of economy policy making. Because at present time the objective of financial statements is to provide fair information about the financial position of useful to wide range of users. However it was not always. In this article „Conception of fair presentation: evolution and amidst” author are looking this problems in the light of development to the methodology of accounting and of providing the information.

Ключевые слова: методология учета, концепция, достоверность, финансовая отчетность, статический и динамический баланс, ресурсная теория

Современные изменения в экономике выдвигают новые требования к содержанию финансовой отчетности, призванную менять ее информационную значимость в процессе принятия решений, но на первом плане, с точки зрения МСФО, должна быть поставлена достоверность. Такое требование обусловлено целью отчетности – обеспечение всех групп пользователей необходимой информацией для принятия ими экономических решений.

В общем смысле **достоверность** означает уверенность в правильности суждения о том или ином событии и выражает определенную (достаточно высокую) степень знания, поскольку полной информации для оценки события практически никогда не бывает, то есть – это суждение о качестве раскрытия существующей действительности. По нашему мнению с точки зрения бухгалтерского учета **достоверность информации** – это соответствие принятого составителем отчетности реального сообщения (экономическое событие) переданному интерпретированному сообщению (экономическое событие в виде символов) его пользователю. Представим процесс формирования информации признанной достоверной в рис. 1.

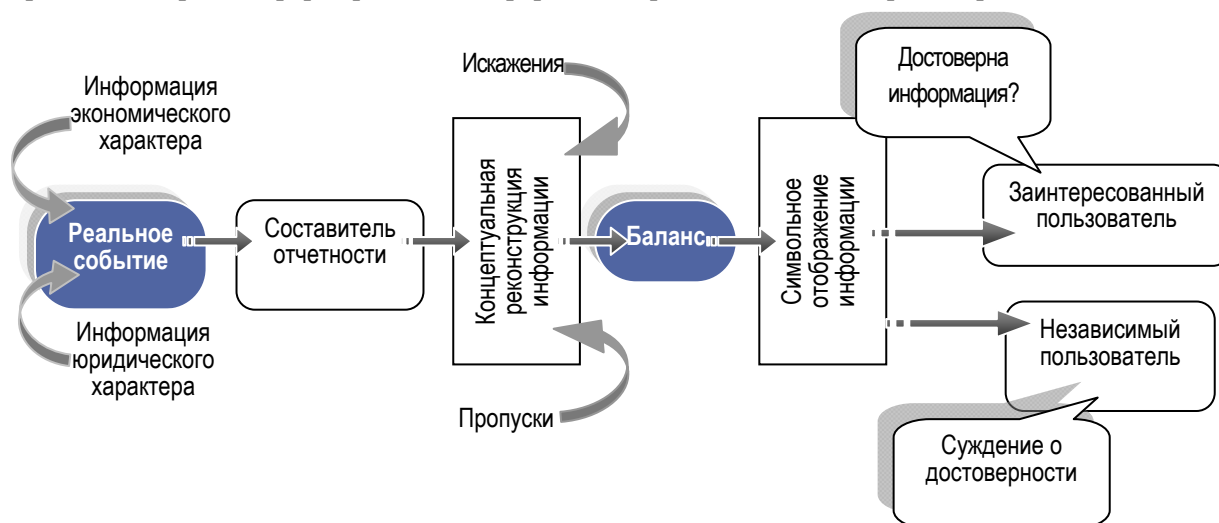


Рисунок 1. Процесс передачи информации о событии, интерпретированном составителем отчетности

Источник: разработано автором

Для того, чтобы информация о реальном событии была признана как достоверная информация отчетности, она должна быть подвергнута концептуальной реконструкции – последовательному воздействию компонентов современной методологии учета: *идентификации (логический прием), оценки (методологический процесс), признания (методологический прием) учетных объектов и элементов отчетности и тестирования на достоверность.*

От того как именно будет воспринята пользователем отчетности информация после ее концептуальной реконструкции [2, 47], зависит качество принимаемых им решений. Принимая во внимание суть процесса трансформации события (рис. 1) приведем следующее определение *достоверной финансовой отчетности – это отчетность, которая отображает*

составителем отчетности адекватно и структурно информацию об идентифицируемых экономических событиях, влияющих на финансовое состояние организации, качество которой не приведет к снижению эффективности принятого решения пользователем отчетности. Условием признания достоверности отчетности является отношение к ее содержанию, независимого ее пользователя, выраженное в виде профессионального суждения и заинтересованного пользователя, которое проявляется в принятии бизнес – решений.

Поскольку достоверность информации рассматривается нами как отношение к ней пользователей отчетности, уместно раскрыть эту проблему через призму эволюции бухгалтерской научной мысли в два этапа:

- 1) формирование отношения к отчетности как достоверной в контексте эволюции методологии учета и отчетности;
- 2) применение концепции достоверности в контексте методологии МСФО.

Как известно, в рамках первого этапа эволюция методологии учета ознаменовалась описанием события в виде двойной записи, на которой, до сих пор базируется система бухгалтерского учета. Тогда двойная запись подтверждала равенство величины прав на имущество величине обязательств и отражала отношения между участниками обычной торговой сделки – собственниками. Так как основой составления двойной записи являлся юридический характер сделки, то сама запись имела механический характер, поскольку не заключала в себе никакого экономического содержания. На этой стадии эволюции методологии учета отчетность была представлена только балансом, который являлся формой внутренней отчетности. Основным требованием к информации такой отчетности было обеспечение **полноты** представления об имущественном положении собственника.

С течением времени изменилось отношение к балансу, который стал занимать центральное место в методологии учета, что нашло свое воплощение в развитии его концепций – статической и динамической, отличающиеся друг от друга, в первую очередь, содержанием отчетности, связанного целью представления. *Статический баланс* призван представлять информацию об имущественном положении для исчисления достаточности или недостаточности средств для погашения своих обязательств, поэтому основным требованием к содержанию баланса является **понятность**. Динамический баланс должен представлять информацию об уровне рентабельности и эффективности использования активов, что достигается путем точного исчисления финансового результата за истекший период. И основным требованием к отчетности стала **надежность** (правильность).

Исторически сложилось так, что методология учета является результатом европейской научной мысли. Но на второй стадии эволюции (конец XIX ст.) методологии учета на нее стали оказывать влияние различные социальные, экономические и политические факторы, что привело к ряду существенных различий в практике подготовки финансовой отчетности в рамках отдельно взятого региона. И на базе концепции динамического баланса сформировались две системы учета: континентальная и англо – саксонская. Факторы, которые стали причиной расхождений в практике ведения учета, это различие в правовых и налоговых системах, целях финансовой отчетности и источниках финансирования.

В странах, относящихся к континентальной системе учета, его методология была направлена на формирование информации в отчетности, которая предназначена для представления налоговым органам и другим государственным учреждениям, участвующих в планировании национальной экономики. Цель финансовой отчетности в континентальной системе – удовлетворение потребностей в информации кредиторов и государственных органов о точности определения финансового результата и исчисления налогооблагаемой прибыли. *В этом случае правила оценки консервативны и осторожны, а одним из принципов методологии учета обозначен принцип “консервативного подхода” – осмотрительности.* В странах, относящихся к англосаксонской системе учета, акционеры выступали в качестве наиболее важной группы, имеющей доступ к отчетности, и которые требовали регулярно представлять отчетность для того, чтобы оценить результаты деятельности, полученные менеджментом организации, и перспективы развития организации в будущем. В этой связи был *принят тезис: основой подготовки отчетности является концепция “правдивого и справедливого подхода” (концепция “достоверности”).*

Считаем уместным отметить тот факт, что разрабатывая идею достоверного подхода, ученые англосаксонской школы не акцентировали внимание на таких концептуальных аспектах науки бухгалтерского учета как: 1) сущность и структура баланса; 2) методика составления двойной записи в контексте структуры баланса. Ими был выдвинут тезис: баланс как метод бухгалтерского учета и двойная запись как методика представления экономического события являются аксиомами, которые принимаются без доказательств и дальнейших исследований. Это отличает англосаксонскую систему от континентальной системы учета, которая привержена традициям исследования баланса и двойной записи [1 50]. Так как в любой стране существует своя стандартизированная система бухгалтерского учета с присущими ей особенностями, то не вся представленная информация в отчетности становилась понятна зарубежным пользователям. Более того, она не сопоставима на международном уровне [3, 12]. Стало очевидным, необходимо внедрить унифицированный подход подготовки финансовой отчетности, при достижении компромисса в вопросе выбора: либо подготовка осуществляется на основе концепции о достоверности, либо с учетом стремления достигнуть последовательности и точности учетной информации. В ходе попыток нахождения компромисса между двумя действующими системами был сделан вывод о том, что концепция достоверности может быть признана как основа унифицированного подхода подготовки финансовой отчетности, под которым в настоящее время понимается система МСФО. Этот подход закреплен в специальном документе, называемом «Концептуальные основы подготовки финансовой отчетности, которые по существу являются теоретической базой МСФО [3, 29].

В результате завершилась эволюция идеи достоверности, и произошло становление ее концепции. Теперь раскроем взаимосвязь составляющих Концептуальных основ с целью определения места концепции достоверности в современной методологии – методологии МСФО (рис. 2).

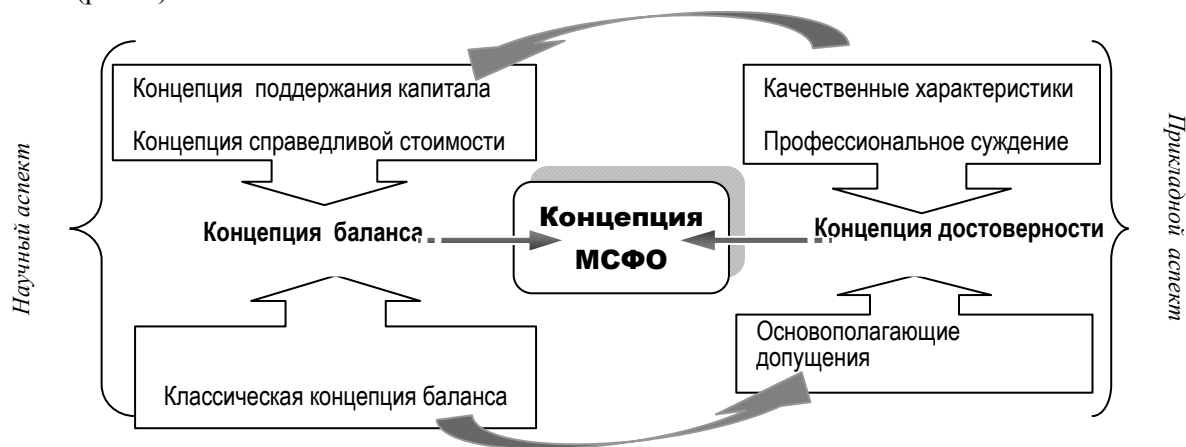


Рисунок 2. Взаимосвязь базовых составляющих Концепции МСФО

Источник: разработано автором на базе положений Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности

Как и в традиции научных школ бухгалтерского учета, ключевое положение в методологии МСФО занимает концепция баланса, которая сохраняет в себе характеристики классической концепции баланса – **основополагающие допущения и совокупность принципов** (рис.2). Однако для реализации идеи достоверности необходимо достижение определенного качества информации, что находит свое воплощение в качественных характеристиках. Однако, эта идея требовала принятие во внимание эффекта временного фактора при определении финансового положения организации, что способствовало развитию следующих концепций: поддержания капитала, для исключения воздействия инфляционных процессов на размер финансового капитала; справедливой стоимости, для оценки финансового положения на дату подготовки отчетности. В контексте этих нововведений, используется ресурсная теория, согласно которой активы рассматриваются не как капитализируемые затраты или как имущество собственника, а как контролируемые экономические ресурсы, и которая заменила теорию собственности (для того, чтобы определить финансовое положение

организации на дату подготовки отчетности необходимо принимать во внимание все источники получения экономической выгоды, вне зависимости от наличия на них права собственности). Наиболее яркими примерами применения ресурсной теории являются управление инвестиционным портфелем финансовых инструментов, использование инвестиционной недвижимости, проведение корпоративной сделки, по результатам которой выявлен гудвилл.

Раскрывая вопрос значения концепции достоверности, считаем уместным отметить, что в контексте реформирования в Республике Молдова системы бухгалтерского учета и отчетности в национальной методологии учета отсутствует концепция достоверности, которая нивелирована до уровня качественной характеристики, в отличие от Концепции МСФО, где достоверность, по сути, является базовой идеей современного этапа эволюции методологии учета.

Заключение: по результатам проведенного исследования рассмотрены этапы эволюции идеи достоверности, через призму балансовых концепций, и которая реализована в системе МСФО в качестве концепции достоверности. Выявлено определяющее ее значение на развитие современной методологии учета, в основу которой положены ресурсная теория, концепции капитала и справедливой стоимости во взаимосвязи. В контексте реформы бухгалтерского учета в Республике Молдова отмечен факт нивелирования воздействия концепции достоверности на национальную методологию учета.

Библиография:

1. АЛЕКСАНДЕР, А., БРИТТОН, А., ЙОРИССЕН, Э. *Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике* (пер. с англ.) – М: Вершина, 2005, 886 с.
2. СОКОЛОВ, Я. *Основы теории бухгалтерского учета* – М: Финансы и статистика, 2000, 496 с.
3. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. *Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами* – Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.
4. [www. mf.gov.md/actnorm/contabil](http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil)