

УДК 165.1;657.01

Философия бухгалтерского учета как экономической науки

ПЛОТНИКОВ ВИКТОР СЕРГЕЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, Севастополь, Россия

vcplotnikov@yandex.ru

ПЛОТНИКОВА ОЛЕСЯ ВЛАДИМИРОВНА,

доктор экономических наук, доцент, исполняющая обязанности заведующей кафедрой «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, Севастополь, Россия

vcplotnikov@yandex.ru

Аннотация

Представленная статья разделена на две части. Содержание первой части определяется философским осмыслением места и роли бухгалтерского учета в экономической науке. Бухгалтерский учет как экономическая наука не может существовать в отрыве от экономической теории. В доказательство этого тезиса в первой части статьи приведена концепция конструктивного обязательства, в основу которой положена позитивная теория.

Во второй части статьи рассматриваются еще две концепции: концепция консолидированной финансовой отчетности и концепция интегрированной отчетности с использованием теории экономического искусства. Цель исследования определена доказательством того факта, что бухгалтерский учет является динамически развивающейся наукой на основе формирования новых концепций и уточнения имеющихся.

Значимость для науки бухгалтерского учета заключается в том, что:

1. Вышеобозначенные концепции позволяют рассматривать организацию не как «изолированную ячейку», а как «клетку рыночного хозяйства» во всем многообразии рыночных отношений.

2. Концепция консолидированного учета дает возможность отразить рыночные отношения консолидированной группы предприятий.

3. Концепция бизнес-учета и интегрированной отчетности – это информационная система бизнес-модели о процессах создания стоимости и прироста стоимости, отражающая измерение изменений результатов использования капиталов.

Ключевые слова: позитивная, нормативная экономика и экономическое искусство; концепция конструктивного обязательства; концепция консолидированного учета; концепция бизнес-учета и интегрированной отчетности.

Philosophy of Accounting as an Economic Science

PLOTNIKOV VICTOR S.,

Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department “Economics, finance and accounting”, Sevastopol branch of the Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol, Russia

vcplotnikov@yandex.ru

PLOTNIKOVA OLESYA V.,

*Doctor of Economics, Professor, acting Head of the Department "Economics, finance and accounting", Sevastopol branch of the of the Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol, Russia
vcplotnikov@yandex.ru*

Abstract

The article is divided into two parts. The first part provides the philosophical interpretation of the role and place of accounting in economics. Accounting as an economic science cannot exist in isolation from economic theory. To justify this thesis the first part of the article describes the concept of a constructive obligation based on a positive theory.

The second part of the article considers two more concepts: the concept of consolidated financial statements and the concept of integrated reporting using the theory of economic art. The objective of the research is to prove that accounting is a dynamically developing science based on the formation of new concepts and refinement of the existing ones.

The significance of the research for accounting science can be defined as follows:

1. The above concepts allow us to consider an organization not as an "isolated cell", but as a "cell of market economy" in the whole variety of market relations.

2. The concept of consolidated accounting makes it possible to reflect the market relations of a consolidated group of enterprises.

3. The concept of business accounting and integrated reporting constitutes an information system for a business model of creating value and capital gains processes, the model which reflects the measurement of changes in the results of the use of capital.

Keywords: normative positive economics and economic art; the concept of a constructive obligation; the concept of consolidated accounting; the concept of business accounting and integrated reporting.

**Часть I. Философия позитивной экономики:
концепция конструктивного обязательства**

Эта статья посвящена осмыслению роли бухгалтерского учета как экономической науки, в частности тем изменениям в методологии бухгалтерского учета, вызванным трансформацией экономических отношений в рамках, например, консолидированной группы предприятий. Однако изначально нам хотелось бы показать, что философия (мышление) бухгалтерского учета не есть что-то однозначно признанное и определенно характеризующееся явление, а постоянно развивающееся и совершенствующееся мышление, соответствующее развитию экономической науки.

В начале статьи авторы посчитали необходимым сделать небольшое уточнение. Хотя статья и называется «Философия бухгалтерского учета как экономической науки», но философские рассуждения касаются и сопряженных с ним наук, таких как экономический анализ и аудит, поскольку все эти три научных направления экономической науки взаимосвязаны и предполагают подготовку

и развитие профессионального мышления бухгалтера.

Сомнения в ценности бухгалтерского учета как науки появились в конце XX в. с развитием процессов автоматизации учетной информации. Появилось мнение, которое весьма распространено среди чиновников государственной власти России, что в век компьютеризации информации необходимость в профессии бухгалтера сводится к минимуму.

Такое отношение к бухгалтерскому учету и отчетности со стороны чиновников и даже некоторых крупных экономистов можно сравнить с мнением, сложившимся в конце XIX в., о том, что фотоаппарат вытеснит художника и красоту окружающего мира будет отражать, прежде всего, фотограф. Жизнь доказала, что никакой суперсовременный фотоаппарат не может заменить искусство художника. Точно так же никакая суперсовременная автоматизация учетного процесса не сможет заменить искусство профессионального бухгалтера, формирующего финансовое представление о деятельности организации, тем более о деятельности

консолидированной группы, не говоря уже о финансовой картине создания стоимости во времени, охватывающей все многообразие факторов, оказывающих влияние на создание стоимости, не всегда явно проявляющихся.

При создании финансовой картины о деятельности организации не обойтись без тщательной прорисовки ее отдельных деталей, но таким образом, чтобы они были понятны специалистам и не заслоняли сюжета финансовой картины для широкого круга пользователей.

Мы не собираемся оспаривать значимости автоматизации учетной информации в век стремительного увеличения объема информации. Для того чтобы обработать эту информацию без компьютера, каждый второй работающий на планете должен был бы быть бухгалтером. Этого можно избежать благодаря использованию компьютеров в работе бухгалтера. При этом огромное число компаний и государственные органы содержат на работе миллионы бухгалтеров и доверяют их мнению, документально зафиксированному в финансовой отчетности, относительно последствий той или иной своей деятельности.

Однако главная опасность для бухгалтерского учета заключается даже не в позиции отдельных чиновников. В конечном итоге экономическая жизнь страны сама расставит профессиональные приоритеты. Главную проблему в признании бухгалтерского учета как экономической науки создали мы сами — теоретики бухгалтерского учета, признав за аксиому метод бухгалтерского учета — факт хозяйственной жизни, тем самым ограничив предмет бухгалтерского учета ретроспективной информацией о хозяйственной жизни организации.

В подтверждение ретроспективности учетной информации приведем лишь несколько определений бухгалтерского учета. Например, вот как определен бухгалтерский учет в бюллетене учетной информации [Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5, par. 8]: «...искусство регистрации, классификации и суммирования определенным образом в денежном выражении фактов хозяйственной жизни, которые по крайней мере частично носят финансовый характер, и интерпретации результатов этих процессов» [1, с. 84]. Отметим, бухгалтерский учет определен в качестве одного из основных направлений экономической теории — экономического искусства.

Весьма значительную исследовательскую работу проделал Я.В. Соколов, который считает, что «моделирование — метод бухгалтерского учета, позволяющий изучать факты хозяйственной жизни и хозяйственные процессы не прямо и непосредственно, а через специально созданные их образы и описания — символы» [2, с. 127]. Опять же моделирование как прием бухгалтерского учета является и приемом экономического искусства.

М.И. Кутер отметил: «В современном бухгалтерском учете, ориентированном на перманентную инвентаризацию последствий свершившихся ФХЖ, учет их влияния на финансовое положение, финансовый результат и движение денежных средств экономического субъекта, движение капитала представлено метаморфозами его преобразования в результате каждого ФХЖ. Соответственно, предметом бухгалтерского учета следует признать метаморфозы движения собственного капитала» [3, с. 130].

В Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016) отражено: «Бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹.

Даже в Концептуальных основах финансовой отчетности, которые хотя и не дают определенный предмета и метода бухгалтерского учета, но подчеркивают ретроспективность учетной информации: «Финансовые отчеты общего назначения предоставляют информацию о финансовом положении отчитывающейся организации, что представляет собой информацию об экономических ресурсах организации и требованиях к отчитывающейся организации. Финансовые отчеты также содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней. Оба вида информации несут в себе полезные исходные сведения для принятия решений о предоставлении организации ресурсов» [4].

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016), ст. 1. п. 2.

К сожалению, из вышеприведенного текста можно сделать вывод, что большинство теоретиков бухгалтерского учета и основные законодательные и концептуальные основы ориентируют бухгалтера на ретроспективную информацию об объектах бухгалтерского учета, на информацию, отражающую свершившиеся факты хозяйственной жизни. Именно поэтому на сегодняшний день достаточно широко бытует мнение о конце традиционных моделей бухгалтерского учета и отчетности. Да, следует признать существование ряда реальных проблем, требующих решения, и что системе бухгалтерского учета, действительно, присущи недостатки. Но мнение о «конце» существующей модели бухгалтерского учета весьма преувеличено. Она, безусловно, еще долго будет являться методом формирования информации о деятельности компании.

«По крайней мере поставленная цель финансовой отчетности, базирующаяся на бухгалтерских стандартах (ГААП, Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), положениях по ГААП (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP), Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) — бухгалтерскому учету), достигнута. Она обеспечивает информацией о поддающихся внешней проверке показателях о финансовом положении организации, предназначенных дать инвесторам способ оценки:

- достоверности показателей корпоративной деятельности;
- стабильности результатов прошлой деятельности;
- эффективности управления компанией, чтобы предотвратить злоупотребление корпоративным капиталом» [5, с. 9].

Бухгалтерский учет как экономическая наука не может существовать в отрыве от экономической теории. Однако экономическая теория — в большей степени макроэкономическая наука, оперирующая экономическими категориями на уровне экономики в целом. Бухгалтерский учет, оперируя экономическими категориями, придает значимость фактам, изучает эти факты и дает толчок для более широких и продуктивных исследований. Бухгалтерская наука должна сделать ясным их понимание и толкование для создания концептуальной основы формулирования принципов и разработки правил или других руководств для

их применения в конкретных ситуациях. Именно поэтому бухгалтерский учет следует определять с позиции экономического искусства в сочетании с позитивной и нормативной теориями.

Следует признать, что модель текущей финансовой отчетности уже не соответствует главной цели: она не позволяет оценить качество и устойчивость финансовых результатов — отсутствует информация предвидения. Отражая свершившийся факт хозяйственной жизни, в отчетности отсутствует информация, как возник этот факт. А самое главное — нет элемента предвидения, т.е. какие факты хозяйственной жизни появятся хотя бы в ближайшем будущем.

Для решения этих проблем в бухгалтерском учете появляются позитивные теории, пытающиеся описать, предсказать и объяснить явления в хозяйственной жизни организации. Сторонники позитивистского направления в бухгалтерском учете надеются, что при помощи его формализованного языка можно выражать научные теории. «Позитивная теория бухгалтерского учета скорее является описывающей, нежели предписывающей» [6, с. 120].

К сожалению, научные теории весьма трудно, а порой просто невозможно формализовать так, как на это надеялись позитивисты бухгалтерского учета. Тем не менее можно многое сказать и в защиту использования позитивной теории бухгалтерского учета, пытающейся предсказать и объяснить явления хозяйственной жизни.

С позитивистами учета можно согласиться с более свободным и неформальным определением концептуальных основ бухгалтерского учета как набора признанных и истолкованных моделей бухгалтерского учета, но нельзя возводить эти модели в абсолют раз и навсегда закрепленных правил. Моделями бухгалтерского учета, в отличие от принципов, можно манипулировать, их можно исследовать и модифицировать. Не существует никаких совершенно правильных путей развития бухгалтерского учета, так как и сам бухгалтерский учет, так и его цель не являются порождением фундаментальных истин, поскольку учет — это создание человека (бухгалтера). Бухгалтерский учет как экономическая наука развивается и совершенствуется с развитием экономической теории. Можно сказать, что бухгалтерский учет является инструментом эмпирического подтверждения

экономической теории и других экономических наук. Поэтому разработка фундаментальных принципов бухгалтерского учета — это путь весьма иллюзорный.

Изменяющаяся экономика финансовых рынков обусловила необходимость определения методологических принципов бухгалтерского учета к отражению экономических соглашений, возникающих в процессе функционирования коммерческой организации на рынке. В сложившейся ситуации концепция конструктивного обязательства придает значимость факторам рыночного взаимодействия участников обменной сделки и позволяет отразить их влияние на финансовое состояние коммерческой организации через результаты обменной сделки на рынке и на практике увязана с процедурами составления отчета о прочем совокупном доходе. «Анализируя позиции авторов (Г.В. Симона, О. Шмаленбаха, Ф. Шмидта, Р. Вотса, Дж. Циммермана и др.), можно сделать вывод, что наиболее понятной целью позитивной теории бухгалтерского учета является обеспечение полезной, предсказуемой информацией реальных и потенциальных ее пользователей об эффективности функционирования компании на рынке. В данном аспекте вопросы методического обеспечения бухгалтеров и пользователей учетной информацией ближе всего к позиции родоначальника „органической“ балансовой теории берлинского профессора Фрица Шмидта (1921 г.), рассматривающей организацию как „клетку“ в организме „рыночного хозяйства“» [7].

Рыночный подход переносит акцент учета с проблем собственника на более широкий круг стейкхолдеров. Он требует представления такой информации, на основании которой появилась бы возможность оптимально распределять капиталы между всеми участниками рыночных отношений и отражать результаты совокупности внешних и внутренних факторов, обеспечивающих или отрицательно сказывающихся на устойчивом развитии предприятия. Данные факторы в условиях свободной конкуренции будут оказывать различное воздействие, пока не будет достигнуто примерное равенство между спросом и предложением.

В рыночных условиях основная задача исследователей Концептуальных основ финансовой отчетности заключается в разработке нового направления, гипотезы бухгалтерского учета,

например концепции конструктивного обязательства, обеспечивающей методическую основу учета отношений между хозяйствующими субъектами, возникающими на финансовом рынке. Однако это требует пересмотра отдельных постулатов бухгалтерского учета и преодоления принципа бухгалтерского консерватизма [8, с. 54].

Финансовый рынок и его участники требуют от финансовой отчетности раскрытия информации о том, как изменяется стоимость объектов учета в связи с изменением рыночных условий при функционировании компании на рынке, какую позицию занимает компания относительно изменения рыночных условий, оставаясь лишь «наблюдателем» при сведении функций учета к фиксации изменений в оценке объектов бухгалтерского учета по факту хозяйственной жизни, занимая при этом «пассивную» позицию или «активную», применяя усилия (например, хеджирование) по минимизации риска изменения рыночных условий, с отражением результатов таких усилий в специальном учете и финансовой отчетности.

«Современная концепция подготовки финансовой отчетности — это длительный и сложный процесс поиска и отрицания принципов, лежащих в основе формирования стандартов финансовой отчетности. Следует признать, что концептуальная основа в принципе достигла поставленной перед бухгалтерским учетом цели» [8, с. 57].

Вероятно по этой причине, несмотря на то, что основная задача Концептуальных основ финансовой отчетности по-прежнему является «установление принципов, лежащих в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей» [4], основной акцент в них сделан на качественные характеристики полезной финансовой информации для профессиональных бухгалтеров. При этом для не бухгалтеров, как и для просто счетоводов, принципы бухгалтерского учета могут восприниматься как относительно устойчивое понятие, не подверженное влиянию изменений в бизнесе.

В то же время качественные характеристики финансовой информации бухгалтерского учета — это не правила ведения бухгалтерского учета, а требования к ней, чтобы произведенная бухгалтером информационная база была релевантной и достоверной экономической информацией, на

основании которой можно с определенной долей уверенности в ней принимать обоснованные экономические решения.

Возьмем, к примеру, основной фундаментальный принцип бухгалтерского учета — метод имущественного обособления предприятия в балансе. Этот принцип действительно можно признать фундаментальным, так как он изначально лег в основу постулата бухгалтерского учета — двойной записи. Отметим, этот принцип был взят за основу в разработке двойной записи, т.е. в обеспечении ее доказательности, но это совсем не означает, что данный элемент метода бухгалтерского учета не может быть использован в теории контрактов, требующей подтверждения рыночных отношений с учетом договорных отношений.

Гипотеза о создании концепции конструктивного обязательства появилась в соответствии с концепцией «позитивной экономической науки, которая дает правильные и значимые (то есть не являющиеся трюизмами) предсказания, относительно еще не наблюдаемых явлений» [9, с. 177].

Концепция конструктивного обязательства или договорного обязательства (что для бухгалтера более понятно) предполагает отражение в бухгалтерском учете желаемого (предсказуемого) результата по исполнению добровольно принятых на себя обязательств, обозначенных в договоре участниками обменной сделки, т.е. предсказания факта совершения обменной сделки, которой на данный момент времени (заключения договора) еще не наблюдается.

Возможность включения в сферу позитивной экономики договорного обязательства настолько заинтересовала нобелевского лауреата О. Уильямсона, что он предложил «зарезервировать» за собой понятие обязательства: «Достоверные обязательства и достоверные угрозы обладают общим свойством: и те и другие возникают в основном с наличием необратимых на цели других проектов специализированных инвестиций. Но если достоверные обязательства принимаются в поддержку альянсов и для обеспечения обмена, то достоверные угрозы появляются в контексте конфликтов и соперничества сторон» [10, с. 273]. И далее он дает прекрасную сноску, имеющую отношение к нашему исследованию: «Я полагаю, что для терминологии соперничества хорошо подходит ссылка на угрозы, и потому предлагаю зарезервировать

термин „обязательство” для описания экономического обмена. Таким образом, при исследовании обмена различаются достоверные и недостоверные обязательства» [10, с. 273].

Функция позитивной экономики заключается в том, чтобы служить системой для упорядочения эмпирического материала и облегчения его понимания. Концепция конструктивного обязательства в науке и практике бухгалтерского учета представляет собой единство нормативной и позитивной экономики, так как, с одной стороны, договор представляет собой законодательно (нормативно) обеспеченный документ, отражающий принятые в соответствии с определенными нормами обязательства участников обменной сделки. С другой стороны, договорное обязательство отражает «желание» сторон на определенных условиях совершить сделку. Наконец, факт свершения обменной сделки (факт хозяйственной жизни) является эмпирическим материалом, подтверждающим или изменяющим «предсказание» о возможности совершения обменной сделки.

Безусловно, бухгалтерский учет как экономическая наука должен отражать взаимоотношения экономических субъектов в рамках контрактных отношений. Его задачей является формирование системы обобщений, которые можно использовать для корректировки желаний, обозначенных в договоре договорных обязательств участников обменной сделки, т.е. корректировки взятых на себя обязательств с учетом изменения обстоятельств (рыночных условий) по факту исполнения сделки.

Выражаясь бухгалтерским языком, контракт — это документ, предопределяющий действия экономических субъектов по исполнению сделки, исполнению договорных обязательств, добровольно принятых на себя участниками сделки. Это предположение достаточно близко к концепции оценки по справедливой стоимости: «Оценка справедливой стоимости предполагает, что обмен актива или обязательства проходит в ходе обычной сделки между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях»².

² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», п. 15 // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (в ред. от 11.07.2016), приложение 40.

Мы привели это положение из МСФО (IFRS) 13 с целью подчеркнуть значимость теории контрактов в прикладной экономической науке «Бухгалтерский учет», так как считаем, что нормативная экономическая наука или экономическое искусство, к которому в некоторых странах относят бухгалтерский учет (например, в Великобритании), не могут быть независимыми от позитивной экономической науки. Поскольку любой аналитический вывод согласуется с необходимостью предсказаний следствий того или иного образа действий, то и оценка по справедливой стоимости договорных обязательств опирается на предсказание действий участников обменной сделки в случае изменения рыночных условий, при отражении этих изменений в системе контрактного учета и финансовой отчетности.

Существование различий в дефинициях в позитивной экономике во многих случаях приводит к заблуждению в оценке их экономического содержания даже в позитивистском подходе бухгалтерского учета. Это существенно снижает значимость такой оценки для бухгалтерского учета как экономической науки, поскольку «учет — это прагматическая наука и он существует, потому что полезен» [1, с. 76]. Примером могут быть обязательства, которые рассматриваются с различных точек зрения, с разных позиций. «Понятие „обязательство” в бухгалтерском учете раскрывается с разных сторон, поскольку каждый автор вкладывает в него свой смысл, исходя из специфики предмета и объекта исследования, то есть говорит о частном, а не общем понимании смысла этого слова» [11, с. 24].

К сожалению, следует признать, что большинство авторов, а вслед за ними и нормативная экономика и, прежде всего, ее представители в бухгалтерском учете, традиционно принимают обязательство в качестве задолженности (дебиторской или кредиторской) по свершившемуся факту хозяйственной жизни, по факту совершения обменной сделки, т.е. получения актива или предоплаты за актив.

В данном случае пользователь учетной информации уже не имеет возможности повлиять на ход действий, а может только учесть те ошибки, совершенные в прошлом при принятии решений о заключении будущих контрактов по обменной сделке. Вот в чем проявляется ретроспективный подход в бухгалтерском учете к производству

информации для пользователей, при этом «энтропология лежит в основе почти всех принимаемых решений и порождает риск от их последствий. Минимизировать риск решений, принимаемых пользователями данных счетоводства, — это и есть основная задача счетоведения» [2, с. 88].

В то же время метод имущественного обособления предприятия в балансе базируется на ретроспективном подходе отражения собственности на имущество и тех обязательств, которые собственник должен исполнить. Таким образом, понятие собственности в балансе трансформируется в уравнение

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственность},$$

на котором построено основное содержание предмета бухгалтерского учета.

Данная характеристика предмета бухгалтерского учета действительна сегодня для большинства западных стран, в которых применяется ориентированный на прибыль бухгалтерский учет, где «активы рассматриваются как средства, находящиеся в распоряжении собственника, а кредиторская задолженность — как его обязательство перед займодавцами» [1, с. 480].

Следовательно, традиционный баланс отражает ретроспективный взгляд, который показывает величину уже имеющихся в распоряжении предприятия средств и их происхождение. Такой подход в современной рыночной экономике оказывается недостаточным. Отчасти исправить сложившуюся ситуацию позволяет концепция конструктивного обязательства, выводящая учет за рамки имущественного обособления предприятия в балансе, позволяющая отражать риски изменения рыночных условий и процедуры их минимизации, тем самым расширяя сферу деятельности бухгалтерского учета.

Однако следует учитывать тот факт, что создание концепций бухгалтерского учета можно признать полезным только в том случае, если они в конечном итоге позволяют узнать о содержательности его объекта, т.е. признании, оценке, распределении стоимости во времени и прекращении признания.

Теория бухгалтерского учета появилась как следствие понимания того, что существуют некие объективности в хозяйственной деятельности,

механизмы которой следует не только отражать, но и распознавать и делать их понятными. При этом концепции бухгалтерского учета должны формулировать изучаемые обобщения и подвергать их тщательной проверке.

Имея возможность измерять обстоятельства, всегда есть возможность уточнить положения концепции, но при этом очень трудно надеяться на то, что принципы и даже фундаментальные из них, коих зачастую бухгалтерская наука обрекает в истину, можно всегда использовать в качестве доказательств в теории бухгалтерского учета.

Концепция бухгалтерского учета, чтобы стать частью его теории, должна в какой-либо степени влиять на предмет и методы бухгалтерского учета, должна отражать (или по крайней мере стремиться к этому) все общие обстоятельства для любой значимой категории бухгалтерского учета.

Именно поэтому, перефразировав тезис Дж Кейнса, мы хотим сказать, что «основная трудность в создании новой теории вообще и особенно в сфере бухгалтерского учета заключается не столько в самих новых идеях как таковых, а в преодолении традиционных, сложившихся со временем практики постулатов и, наконец, в преодолении бухгалтерского консерватизма» [12, с. 1].

Когда принимается определенная концепция, в каждом конкретном случае необходимо принимать во внимание концептуальные основы финансовой отчетности и рассматривать, как вписывается новая концепция в эти концептуальные основы, а при необходимости и уточнять их. Такую концепцию можно определить как осложняющую причину³.

Осложняющие причины (концепции) не предполагают того, чтобы иметь с ними дело как с простыми предположениями, а рассматривать их как необходимость обоснованной разработки для уточнения концептуальных основ и в конечном счете — теории бухгалтерского учета.

Такие концепции называются осложняющими причинами не потому, что они усложняют теорию бухгалтерского учета (хотя и не без этого), а потому, что появляются новые обстоятельства, объекты бухгалтерского учета, без отражения и осмысления

которых невозможно развитие бухгалтерского учета.

Концепция представляет собой отражение усложнений экономических отношений рыночной экономики, которые в современном мире наблюдаются постоянно. В этом случае главное — не заикнуться на устоявшихся постулатах, а преодолеть бухгалтерский консерватизм, весьма присущий бухгалтерскому сообществу.

Бухгалтерское понимание концепции конструктивного обязательства заключено в ее определении «как результата оценки справедливой стоимости договорных обязательств, основанного на принципе допущения о способности генерировать экономические выгоды или потери от изменения стоимости монетарных активов и обязательств при их преобразовании в факты хозяйственной жизни в будущем, а также учитывающего рыночные риски обменной сделки» [14, с. 9], а ее содержание основано «на необходимости введения в сферу бухгалтерского учета новых объектов: монетарных активов и монетарных обязательств, обеспечивающих стоимостное отражение в фиксированном количестве денежных средств договорных обязательств и определяющих исходную точку учетных координат при формировании информации об изменении стоимости объектов учета в обменной сделке» [14, с. 9].

В данных обстоятельствах обязательство как элементарный момент финансово-коммерческого процесса выступает элементом предмета бухгалтерского учета. Договорное обязательство является конструологическим элементом модели формирования справедливой стоимости факта хозяйственной жизни. «Договорное обязательство, трансформируясь во времени в факты хозяйственной жизни, представляет собой логическое единство субъектов (лиц, имеющих обязательство и обязательственное право) и объектов (активов и коммерческих процессов, лежащих в основе исполнения договорных обязательств)» [8].

Все это дало право авторам концепции конструктивного обязательства уточнить определение предмета бухгалтерского учета: «обязательство и обязательственное право наряду с фактами хозяйственной жизни являются элементами предмета бухгалтерского учета и определяются элементарными моментами финансово-хозяйственного процесса, подтверждающего или изменяющего

³ Термин «осложняющая причина» введен Дж. С. Миллем [13, с. 55].

финансовое состояние организации в структуре балансового обобщения» [11, с. 5].

Применительно к учетному объекту «договорное обязательство» — это справедливая стоимость монетарных активов и обязательств, обозначенных в договоре в фиксированной сумме денежных средств, по которой данное обязательство может быть исполнено в текущей сделке между заинтересованными сторонами.

Именно поэтому, предлагая ввести в Концептуальную основу бухгалтерского учета [8] концепцию конструктивного обязательства, обеспечивающую учет рыночных отношений, оказывающих значительное влияние на оценку финансового положения предприятия, мы утверждаем, что метод имущественного обособления предприятия в балансе, являющийся на сегодня доминирующим, уже недостаточен для рыночной экономики.

Концепция конструктивного обязательства соответствует институциональному подходу О. Уильямсона: «Для объяснения решения об интеграции полезной стратегией принятие используемой технологии за константу для всех альтернативных способов организации и абстрагирование от очевидных источников дифференцированной экономической выгоды...» [10, с. 156]. Используя это достаточно распространенное мнение, мы хотели

подчеркнуть, что формирование нового направления в развитии бухгалтерского учета — системного консолидированного учета — это веление времени рыночной экономики. При этом необходимо еще раз отметить, что консолидированный учет — это не новый вид учета, а система учета, раздвигающего рамки метода имущественного обособления предприятия в балансе, позволяющего отразить процессы консолидации предприятий и результаты деятельности консолидированной группы предприятий как единого целого. В конечном итоге консолидированный учет определяет информационное обеспечение процесса формирования консолидированной финансовой отчетности.

Переходя к следующей концепции бухгалтерского учета — концепции консолидированного учета и консолидированной финансовой отчетности, хочется отметить, что эта концепция лишней раз подтверждает тот факт, что бухгалтерский учет является не только консервативной экономической наукой, но и наукой, постоянно изменяющейся, наукой, подтверждающей и развивающей экономическую теорию, наукой, формирующей эмпирическую базу исследований для теоретиков экономики. В данной ситуации не обойтись без профессионального мышления бухгалтера.

Продолжение следует.

Литература

1. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.
2. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.
3. Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
4. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf (дата обращения: 14.08.2016).
5. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 9–17.
6. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, Юнити, 1999. 663 с.
7. Бетге Й. Балансоведение: пер. с нем. / научный редактор В. Д. Новодворский; вступ. А. С. Бакаева; прим. В. А. Верховя. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 412 с.
8. Плотников В. С., Плотникова О. В. В развитие Концептуальной основы бухгалтерского учета // Аудитор. 2014. № 9 (235). С. 52–61.
9. Friedman M. Essays in Positive Economics. Chicago, University of Chicago Press, 1953, pp. 3–43.
10. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация / науч. ред. и вступ. ст. В. С. Каткало; пер. с англ. Ю. Е. Благова, В. С. Каткало, Д. С. Славнова, Ю. В. Федотова, Н. Н. Цытович. СПб.: Лениздат; CEV Press, 1996. 703 с.
11. Плотников В. С., Плотникова О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: Финансы и кредит, 2013. 252 с.

12. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. Избранное / вступ. ст. Н. А. Макашевой. М.: Эксмо, 2007. 152 с.
13. Философия экономики. Антология / под ред. Д. Хаусмана; пер. с англ. М.: Изд-во Института Гайдара, 2012. 520 с.
14. Плотникова О. В. Концепция конструктивного обязательства в методологии и организации учета инструментов хеджирования: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Воронеж, 2014. 44 с.
15. Плотников В. С., Шестакова В. В. Финансовый и управленческий учет в холдингах / под ред. д-ра экон. наук, проф. В. И. Бариленко. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 336 с.
16. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности // Аудитор. 2014. № 10 (236). С. 42–50.
17. Плотников В. С. Консолидированный учет и отчетность. Методологический и методический аспекты / под ред. В. И. Бариленко. Саратов: СГСЭУ, 2001. 256 с.
18. Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ.; 6-е изд., перераб. и доп. М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2011. 3225 с.
19. Бакаев А. Печально я гляжу на наше поколение... // Двойная запись. 2005. № 2.
20. Новые МСФО по консолидации и оценке справедливой стоимости: пер. с англ. М.: Альпина Паблишер, 2013. 1075 с.
21. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 15.09.2016).
22. Булыга Р. П., Мельник М. В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / под ред. Р. П. Булыги. М.: Юнити-Дана, 2013. 263 с.
23. Sveiby K. E. (2004). Methods for Measuring Assets Jan 2001, updated April 2001, May 2002, October 2002, April 2004. URL: <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html>. (дата обращения: 15.09.2016).
24. Эскиндаров М. А., Булыга Р. П., Бариленко В. И., Ветрова И. Ф. Оценка, контроль и управление интеллектуальным потенциалом исследовательского университета: монография / под ред. М. А. Эскиндарова, Р. П. Булыги. Йошкар-Ола: Издательство ООО «СТРИНГ», 2011. 225 с.
25. Ferrero G. Les lois psychologiques du symbolisme, Paris, Félix Alcan, 1895.

References

1. Khendriksen E. S., Van Breda M. F. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*: per s angl. / pod red. prof. Ia. V. Sokolova [Theory of accounting: translated from English under the editorship of Prof. Ya. V. Sokolov]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1997, 574 p. (in Russian).
2. Sokolov Ia. V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2000, 495 p. (in Russian).
3. Kuter M. I. *Vvedenie v bukhgalterskii uchet*: uchebnik [Introduction to accounting: textbook]. Krasnodar, Prosveshchenie-IuG — Education-South Publishing House, 2012, 512 p. (in Russian).
4. *Kontseptual'nye osnovy finansovoi otchetnosti* [The conceptual framework for financial reporting]. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf (accessed: 14.08.2016) (in Russian).
5. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. *Kontseptsiia pozitivnogo ucheta dogovornykh obiazatel'stv* [The Concept of Positive Accounting of Contractual Obligations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 23, pp. 9–17 (in Russian).
6. Met'ius M. R., Perera M. Kh. B. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*: uchebnik: per. s angl. / pod. red. Ia. V. Sokolova, I. A. Smirnovoi [Accounting Theory. Translated from English under editorship of Ya. V. Sokolov and I. A. Smirnova]. Moscow, Audit Iuniti — Audit Unity, 1999, 663 p. (in Russian).
7. Betge I. *Balansovedenie*: per. s nem. / nauchnyi redaktor V. D. Novodvorskii [Balance Sheet Theory. Translated from German, scientific editor V. D. Novodvorskiy]. Moscow, Bukhgalterskii uchet — Accounting, 2000, 412 p. (in Russian)
8. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. *V razvitie kontseptual'noi osnovy bukhgalterskogo ucheta* [In the development of Conceptual foundations of accounting]. *Auditor — Auditor*, 2014, no. 9 (235), pp. 52–61 (in Russian)

9. Friedman M. *Essays in Positive Economics*. Chicago, University of Chicago Press, 1953, pp. 3–43.
10. Uil'iamson O.I. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma. Firmy, rynki, «otnoshencheskaia» kontraktatsiia* / nauch. red. i vstup. st. V.S. Kat'kalo; per. s angl. Iu.E. Blagova i dr. [Economic institutions of capitalism: Firms, markets, "relational" Contracting. Scientific editing and introductory article V.S. Katkalo, trans. from English. Y.E. Blagova et al.]. St. Petersburg, Lenizdat, CEV Press — Leningrad Publishing, North Press, 1996, 703 p. (in Russian).
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniia dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiia* [Accounting for financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information on the functioning of the company in the market: monograph]. Moscow, Finansy i kredit — Finance and Credit, 2013, 252 p. (in Russian).
12. Keins Dzh.M. *Obshchaia teoriia zaniatosti, protsenta i deneg*. Izbrannoe / vstup. st. N.A. Makashevoi [General theory of Employment, Interest and Money. Selected Essays]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2007, 152 p. (in Russian).
13. *Filosofia ekonomiki*. Antologiya / pod red. D. Khausmana; per. s angl. [Philosophy of Economics. Anthology under the editorship of Daniel Housman, transl. from English]. Moscow, Izd-vo Instituta Gaidara — Publishing House of the Gaidar Institute, 2012, 520 p. (in Russian).
14. Plotnikova O.V. *Kontseptsiiia konstruktivnogo obiazatel'stva v metodologii i organizatsii ucheta instrumentov khedzhirovaniia: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12* [The Concept of Contractual Obligation in the Methodology and organization of Accounting for Hedging Instruments. Doctoral Thesis Abstract]. Voronezh, 2014, 44 p. (in Russian).
15. Plotnikov V.S., Shestakova V.V. *Finansovyi i upravlencheskii uchet v kholdingakh* / pod red. d-ra ekon. nauk, prof. V.I. Barilenko [Financial and management accounting in holding companies. Edited by V.I. Barilenko, Doctor of Economics, Professor]. Moscow, ID FBK-PRESS — ID FBK-PRESS, 2004, 336 p. (in Russian).
16. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Kontseptsiiia podgotovki finansovoi otchetnosti: kontseptsiiia konsolidirovannoi finansovoi otchetnosti i mezhdunarodnaia kontseptsiiia integririrovannoi otchetnosti* [The Concept of preparing financial statements: the concept of consolidated financial reporting and the international concept of integrated reporting]. *Auditor — Auditor*, 2014, no. 10 (236), pp. 42–50 (in Russian).
17. Plotnikov V.S. *Konsolidirovannyi uchet i otchetnost'. Metodologicheskii i metodicheskii aspekty* / pod red. V.I. Barilenko [Consolidated accounting and reporting. Methodological aspects. Edited by V.I. Barilenko]. Saratov, CGSEU — CGSEU, 2001, 256 p. (in Russian).
18. *Primenenie MSFO: v 3 ch.: per. s angl.; 6-e izd., pererab. i dop.* [Application of IFRS. In 3 parts. 6th edition, revised]. Moscow, OOO «Iunaited Press» — United Press Ltd, 2011, 3225 p. (in Russian).
19. Bakaev A. *Pechal'no ia gliazhu na nashe pokolen'e... [With sadness I behold the current generation...]. Dvoinaia zapis' — Double Entry*, 2005, no. 2 (in Russian).
20. *Novye MSFO po konsolidatsii i otsenke spravedlivoi stoimosti: per. s angl.* [New IFRS on Consolidation and Fair Valuation, transl. from English]. Moscow, Al'pina Pabliisher — Alpina Publisher, 2013, 1075 p. (in Russian).
21. *Mezhdunarodnyi standart integririrovannoi otchetnosti* [International framework for integrated reporting]. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf& (accessed: 15.09.2016) (in Russian).
22. Bulyga R.P., Mel'nik M.V. *Audit biznesa. Praktika i problemy razvitiia: monografiia* / pod red. R.P. Bulygi [Audit of the business. Practice and problems of development: monograph under the editorship of R.P. Bulyga]. Moscow, Yuniti-Dana — Unity Dana, 2013, 263 p. (in Russian).
23. Sveiby K.E. (2004) *Methods for Measuring Assets* Jan 2001, updated April 2001, May 2002, October 2002, April 2004. URL: <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html> (accessed: 15.09.2016).
24. Eskindarov M.A., Bulyga R.P., Barilenko V.I., Vetrova I.F. *Otsenka, kontrol' i upravlenie intellektual'nym potentsialom issledovatel'skogo universiteta: monografiia* / pod red. M.A. Eskindarova, R.P. Bulygi [Assessment, monitoring and management of the intellectual potential of a research University: monograph under the editorship of M.A. Eskindarov, R.P. Bulygi]. Ioshkar-Ola, Izdatel'stvo OOO «STRING» — Publishing House STRING Ltd., 2011, 225 p. (in Russian).
25. Ferrero G. *Les lois psychologiques du symbolisme*, Paris, Félix Alcan, 1895.