



Ресурсы как объект бухгалтерского учета

Л. Г. Уляшева,
Сыктывкарский
государственный университет
имени Питирима Сорокина,
larisa08041976@mail.ru

Современный этап развития российского бухгалтерского учета характеризуется реформированием своих положений в соответствии с МСФО, что сопровождается пересмотром действующей отечественной учетной методологии.

Между тем, по мнению Т. М. Одинцовой, "несмотря на все декларации, сегодня учет по ПБУ в недостаточной степени коррелирует с требованиями международных стандартов" [12, с. 136]. Кроме того, изменяющиеся экономические условия хозяйствования, когда, с одной стороны, любому экономическому субъекту необходимо быстро и максимально точно определить конкурентоспособность интересующего его бизнеса, а с другой стороны, заинтересованной организации самой показать свою инвестиционную привлекательность, предъявляют повышенные требования к соответствию формируемой учетной и отчетной информации запросам различных пользователей.

Профессор М. Л. Пятов отмечает, что "период в истории бухгалтерского учета с конца XX в. по настоящее время можно охарактеризовать снижением доверия к финансовой отчетности компаний" [14, с. 57]. В связи с этим он выдвигает "гипотезу о несоответствии методов бухгалтерского учета, направленных на формирование баланса, информационным потребностям пользователей отчетности, принимающих решения в условиях современной экономики" [14, с. 58]. Выходом из положения ему видится проведение исследований информационных запросов пользователей бухгалтерской отчетности, не находящих удовлетворения

в современной хозяйственной практике, а также границ используемых учетных моделей фирмы, требующих преодоления [14, с.74].

Как показывают исследования, посвященные вопросам формирования качественных и достоверных учетных и отчетных данных, общий интерес для экономических субъектов, взаимодействующих на рынке, представляют собой ресурсы, отражающие основу и перспективу деятельности любой коммерческой организации. Особенно актуальной и обсуждаемой в настоящее время является проблема неполного или недостаточно корректного отражения в финансовом учете и представления в отчетности множества ресурсов, которые реально вовлечены в хозяйственный процесс на предприятии. Для устранения выявленной проблемы многие специалисты разрабатывают и обосновывают свои идеи по совершенствованию процесса учета и качественного представления в отчетности тех ресурсов, которые могут представлять интерес для своих пользователей.

Как отмечает С. Ф. Легенчук, в бухгалтерских научных исследованиях присутствует недостаточная хаотизация уже в той мере, что настоятельно требует своего снижения путем "разработки правил и общей модели модификации бухгалтерского учета" [7].

Для определения вектора в создании требуемой модели развития учета ресурсов и качественного представления их в отчетности необходимо выявить современные состояние и тенденции бухгалтерской мысли по развитию учета ресурсов и исследовать

Сущность ресурсов как объекта в целом и его отдельных частей в российском подходе к изучению экономического пространства всегда более подробно была представлена на экономической теории

Для приведения методологии учета в соответствие с экономическими реалиями и запросами практики, для устранения множества их нестыковок в настоящее время российскими учеными пересматриваются устоявшиеся теоретические подходы

закладываемые в основу учетной методологии концептуальные подходы.

Прежде всего, следует отметить, что понятие ресурсов не является абсолютно новым для своего представления в бухгалтерском учете и отчетности, поскольку для достижения, как правило, положительного финансового результата любой бизнес использует разнообразные по своему назначению ресурсы: природные, материальные, трудовые и финансовые. Тем не менее в российской бухгалтерской практике данная категория напрямую никогда не использовалась.

Сущность ресурсов как объекта в целом и его отдельных частей в российском подходе к изучению экономического пространства всегда более подробно была представлена экономической теорией. Но, как указывает профессор Е. А. Мизиковский, "в бухгалтерском учете каждый хозяйственный факт отражает реальные экономические процессы, имеет определенный экономический смысл" [17, с. 14], поэтому логично было бы предположить обязательное применение положений и достижений одной области экономических наук в другой смежной области.

По мере привлечения различных ресурсов к участию в функционировании конкретной организации в качестве факторов производства они вынуждены отражаться в бухгалтерском учете в своем стоимостном выражении. Тем самым закономерно возникают учетные эквиваленты поступления и использования задействованных организацией ресурсов, отражаемые такими категориями, как "затраты", "расходы", "себестоимость" и "издержки". Необходимо признать, что в самом порядке применения этих ключевых для определения финансового положения и результата понятий отсутствует должная ясность, поскольку даже в действующем нормативно-правовом обеспечении

российского бухгалтерского учета они используются как слова-синонимы.

Обзор научных публикаций по проблеме выработки однозначной концепции понимания сущности, взаимосвязи и соотношения указанных понятий выявляет, что сохраняется открытость и дискуссионность в вопросах трактовки как содержания, так и соотношения указанных затратных категорий. Однако проведенный анализ мнений исследователей показывает, что объединяет большинство позиций в единое целое лишь то, что всеми авторами указанные затратные категории однозначно признаются обозначением экономических ресурсов на разных стадиях их движения в организации.

С момента начала гармонизации национальных учетных стандартов с международными стандартами учета и отчетности возрос научный и практический интерес к проблемам оценки и отражения в бухгалтерском учете различных видов используемых ресурсов. В научных публикациях широко обсуждаются вопросы формирования качественной, полной и достоверной учетной и отчетной информации, а также ее максимального соответствия запросам субъектов бизнеса.

На первый план в дискуссиях данного направления выдвигается проблема полезности для пользователей в изменившихся экономических условиях информации по ресурсам предприятия, представляемой, в частности, в качестве актива бухгалтерского баланса. По мнению Н. Н. Карзаевой, наблюдается увеличение разрыва потребностей пользователей в информации от содержания предоставляемых данных в рамках бухгалтерской отчетности. В связи с этим она отмечает, что "принцип релевантности информации является основополагающим в организации процесса формирования бухгалтерской отчетности, так как именно он

Понятие ресурсов не является абсолютно новым для своего представления в бухгалтерском учете и отчетности

позволяет достигнуть цели бухгалтерского учета по представлению информации, необходимой ее пользователям. История развития бухгалтерской отчетности подтверждает определяющую роль интересов пользователей в этом эволюционном процессе" [4, с. 603].

Для приведения методологии учета в соответствие с экономическими реалиями и запросами практики, для устранения множества их нестыковок в настоящее время российскими учеными переосмысливаются устоявшиеся теоретические подходы.

Вырабатываемые предложения по совершенствованию процесса учета, а также качественному и корректному представлению в отчетности тех ресурсов, которые могут, по мнению исследователей, представлять интерес для своих пользователей, весьма разнородны и разнонаправлены.

Обобщение результатов проведенного анализа современных научных публикаций, связанных с вопросами формирования качественной учетной и отчетной финансовой информации о различных ресурсах в активе бухгалтерского баланса, позволяет выделить две тенденции в попытках ученых создать информационную базу для принятия решений, соответствующую по полноте и достоверности запросам экономических субъектов.

Первая. Бухгалтерская мысль, закладывающая в основу решения проблемы максимально возможное расширение границ баланса с представлением в нем используемых для извлечения выгоды ресурсов, которые либо совсем не представлены в финансовом учете и отчетности, либо вариант их представления на взгляд авторов требует своего совершенствования.

Вторая. Бухгалтерская мысль, которая основой создания качественной отчетной

информации финансового характера видит четкое следование нормам документов, регулирующих бухгалтерский финансовый учет.

На наш взгляд, оба приведенных подхода имеют как свои достоинства, так и не лишены определенных недостатков. Если разработки первого направления способны дать новую и нужную для принятия решений информацию пользователям отчетности, то зачастую даже самые перспективные из них не могут быть применены в результате их несоответствия концептуальным основам, заложенным в действующую методологию учета. Поскольку финансовая часть бухгалтерского учета является нормативно регулируемой, то этот факт следует признать совершенно справедливым, потому что в результате бесконтрольного внедрения в практику всех предложений может произойти "перенасыщение" бухгалтерского баланса массой сведений, сформированных на основе различных методик и не приносящих стейкхолдерам¹ никакой пользы в силу отсутствия сопоставимости.

Второй подход хорош тем, что имеет под собой единую основу, применение которой позволяет пользователям эффективно использовать сформированные данные. Однако эта общность для всех видов деятельности приводит к тому, что для пользователей отчетная информация по многим параметрам теряет свою полезность. Особенно это касается показателей, характеризующих отраслевой аспект или иную специфичность (уникальность) деятельности (имеющихся конкурентных преимуществ). Например, О. В. Сухарева, исследуя специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях, отмечает, что "рыночная капитализация добывающей компании может очень сильно зависеть от подтвержденных

¹ Стейкхолдеры — это лица, заинтересованные в деятельности компании. Например, инвесторы, кредиторы, менеджеры и работники компании, поставщики и клиенты и др.

В активе российского бухгалтерского баланса следует показывать ресурсы, представляющие собой хозяйственные средства

запасов ископаемых, поэтому финансовая отчетность, в которой не содержится информация о потенциально извлекаемых запасах ископаемых, не полно отражает реальную картину бизнеса [16, с. 34]. В связи с этим Е. В. Морозова, указывая, что учет самих запасов природных ресурсов пока находится вне сферы регулирования действующих положений, настаивает на том, что запасы природных ресурсов должны быть квалифицированы, поскольку отечественная финансовая отчетность не предоставляет заинтересованным пользователям информации об их наличии и использовании [10, с. 20–24].

Отсутствие акцента на категории ресурсов как на главном, с точки зрения интересов пользователей, объекте учета, осложненное неустойчивостью терминологического ряда, представляющего данное понятие в бухгалтерском пространстве, а также разнонаправленность в выработке подходов к развитию отражения различных их видов в учете и отчетности, обуславливают необходимость обращения к действующим концепциям, закладываемым в основу представления финансовой информации.

Для разработки правил совершенствования продолжающей свое развитие бухгалтерской методологии учета ресурсов принципиально важно и целесообразно исследовать и оценить их положения, оказывающие влияние на качественное представление в учете и отчетности используемых в хозяйственной деятельности организации ресурсов.

Основные концепции учета и отчетности в российской и международной практике представлены в Концептуальных основах представления финансовых отчетов [1] и Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [2].

Анализ этих документов показывает, что понятие "ресурсы" является ключевым мо-

ментом в международной учетной концепции. В Концепции бухгалтерского учета обозначенный термин упоминается лишь дважды. При этом можно отметить, что в нормативных документах, регулирующих отечественный бухгалтерский учет, категория "ресурсы" встречается в целом не так уж и часто. Тем не менее в Концептуальных основах, которые официально действуют на территории нашей страны и на которые ориентируются при разработке как международных стандартов, так и при развитии методологии национального учета, дано четкое указание на то, что всем заинтересованным пользователям для оценки перспектив работы конкретной организации необходима информация о располагаемых ею ресурсах и о том, насколько рационально и эффективно руководство компании выполнило свои обязанности по использованию этих ресурсов.

Между тем только один из двух проанализированных концептуальных документов содержит пояснение сущности ключевого для предоставления полезной бухгалтерской информации понятия. Документ международного значения определяет экономический ресурс для целей бухгалтерского учета как право, обладающее потенциалом создания экономических выгод. В свою очередь активом согласно концепции МСФО признается лишь экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Следовательно, ресурсами для целей их представления пользователям в активе баланса считаются, как справедливо отмечают С. Н. Николаева и С. В. Шебек, полезные объекты, ценные и интересные для инвесторов и менеджеров [19, с. 38].

В российской концепции понятие ресурсов для целей бухгалтерского учета нельзя вывести даже "обратным" путем — исходя из определения актива, поскольку там

Документ международного значения определяет экономический ресурс для целей бухгалтерского учета как право, обладающее потенциалом создания экономических выгод

указано, что активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Для достижения цели можно воспользоваться определением актива из экономического словаря, которое так же, как и международная учетная концепция, определяет активы как ресурсы, получаемые или контролируемые конкретным хозяйствующим субъектом, возникшие в результате совершенных в прошлом операций или событий и являющиеся источником предполагаемых экономических выгод в будущем [20].

В результате получается, что в активе российского бухгалтерского баланса следует показывать ресурсы, представляющие собой хозяйственные средства. В свою очередь, под хозяйственными средствами всегда традиционно понималось имущество, принадлежащее организации на праве собственности, которое появилось у нее в результате свершившихся фактов хозяйственной жизни.

Я. В. Соколов отмечал, что слово "средства" по сравнению со словом "имущество" существенно улучшает терминологию и расширяет понятие актива, который в этом случае трактуется уже не как имущество, находящееся в собственности предприятия, а как сумма основных, оборотных и отвлеченных средств. Он поясняет, что согласно американскому правилу Ганта, заложенному в идею МСФО и гласящему: "Все, что с пользой администрация предприятия потратила в данном отчетном периоде, составляет его затраты", активом может быть признан только тот объект (ресурс), который способен приносить доход (т. е. пользу). Соответственно в этой конструкции понятие "ресурсы" вытесняет термины "имущество" и "средства" и потенциально предполагает от-

каз от введения в состав активов только тех объектов, которые составляют собственность предприятия. Вместо этого предполагается, что актив включает в себя объекты, которые находятся под контролем администрации предприятия [15].

Профессор В. Ф. Палий еще в начале нынешнего столетия также писал: "Устоявшееся у нас отождествление актива с имуществом хозяйства устарело, не соответствует современному пониманию данной категории" [13, с. 7].

По мнению Н. В. Клепикова, на современном этапе развития российской методологии бухгалтерского учета "необходимо изменение концепции признания активов, их классификации, оценки, отражения в учете и отчетности" [5, с. 123], что, на наш взгляд, напрямую связано с решением проблемы формирования для бизнес-сообщества качественной финансовой информации о ресурсной базе.

Предлагаем в основу дальнейшего развития методологических подходов к учету ресурсов заложить следующие условия, которые будут способствовать достижению его конечной цели по обеспечению своих пользователей качественной и достоверной информацией.

1. Осуществлять разработки по развитию учета различных видов ресурсов с обязательной ориентацией на отраслевые и другие особенности различных видов деятельности, соблюдая при этом требования действующего бухгалтерского законодательства.

2. Признать ресурсы центральным объектом бухгалтерского учета, а затратные термины — лишь обслуживающими его в качестве соответствующих оценок на разных стадиях движения ресурсов в организации, что будет соответствовать экономической действительности и ее моделированию в рамках бухгалтерского учета. Данное

Ресурсами для целей бухгалтерского учета должны считаться все объекты материального, нематериального, трудового, природного, финансового и иного характера, которые на основании подтвержденных прав задействованы в каком-либо бизнесе и используются для достижения его цели

условие, однако, требует приведения в соответствие с МСФО понятия "актив" в российской концепции бухгалтерского учета. Учитывая то, что понятие "ресурсы" по сравнению с категориями "имущество" и "средства" охватывает наибольший перечень интересных для пользователей объектов и доказало свою эффективную применимость в международной учетной практике, предлагаем внести соответствующую корректировку в определение актива, данного российским концептуальным документом. Этот шаг даст возможность применения профессионального бухгалтерского мнения для представления в балансе тех необходимых для пользователей ресурсов, которые специфичны для конкретной отрасли, удовлетворяют критериям признания актива и помогают оценить конкурентные преимущества, но не предусмотрены в настоящее время нормативными документами к отражению в бухгалтерском учете и отчетности.

3. Дать определение понятию "ресурсы" для целей бухгалтерского учета. Поскольку сущность ресурсов, как объекта бухгалтерского учета, не раскрыта ни в научных публикациях, ни в российском концептуальном документе по бухгалтерскому учету, мы полагаем целесообразным произвести его квалификацию через положения экономической теории. На наш взгляд, ресурсами для целей бухгалтерского учета должны считаться все объекты материального, нематериального, трудового, природного, финансового и иного характера, которые на основании подтвержденных прав задействованы в каком-либо бизнесе и используются для достижения его цели.

4. Установить логическую взаимосвязь между понятиями "затраты", "расходы", "издержки" и "себестоимость", как стоимостных эквивалентов, и создать единую систему их применения в бухгалтерском учете через категорию "ресурсы" ■

Литература

1. Концептуальные основы представления финансовых отчетов // URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 08.11.2018).
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] // СПС "Консультант Плюс". <http://www.consultant.ru>.
3. Агеева О. А. Требования к формированию отчетности по МСФО // Бухгалтерский учет. 2006. № 14. С. 51-57.
4. Карзаева Н. Н. Реализация принципа релевантности информации в бухгалтерской отчетности // Международный экономический симпозиум. 2015: Материалы II Международной научно-практической конференции, посвященной 75-летию экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета; III Международной научной конференции – Соколовские чтения "Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее"; Международной весенней конференции молодых ученых-экономистов "Наука молодая" 22-25 апреля 2015 г. / Ред. колл.: О. Л. Маргания, С. А. Белозеров и др. СПб.: Изд-во "Скифия-принт", 2015.
5. Клепиков Н. В. Проблемы и перспективы учета человеческих ресурсов // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2018. № 1. С. 120–124.
6. Когденко В. Г., Мельник М. В. Интеллектуальный капитал и его роль в оценке устойчивости экономического субъекта // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 6. С. 28–37.
7. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики. 2012. http://accountology.ucoz.ru/load/teorija_ucheta/mirovye_tendencii_razvitiya_bukhgalterskogo_ucheta_v_uslovijakh_postindustrialnoj_ekonomiki/5-1-0-415.
8. Мизиковский И. Е., Уляшева Л. Г. Основные подходы к трактовке затратных терминов // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. 2016. № 3. С. 206–212.
9. Мизиковский И. Е., Уляшева Л. Г. Обоснование бухгалтерской трактовки затратных терминов // Ежемесячный научный журнал НИГРЭ. 2016. № 5 (23).
10. Морозова Е. В. Учет природопользования в лесозаготовках: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12; [Место защиты: Санкт-Петербургский государственный университет]. — Санкт-Петербург, 2009. — 164 с.
11. Обущенко Т. Н. Бухгалтерский учет человеческого капитала // Интернет-журнал "Наукоедение". Том 8, № 3 (2016) <http://naukovedenie.ru/PDF/93EVN316.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.
12. Одинцова Т. М. Изменение архитектуры плана счетов бухгалтерского учета как фактор имплементации МСФО // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. 2016. № 4. С. 135–147.
13. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы — М.: Бухгалтерский учет, 2007.
14. Пятов М. Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы // Вестник СПбГУ. 2014. № 4. С. 56–75.
15. Соколов Я. В. Актив: это очень сложно. 2005. <https://buh.ru/articles/documents/13667>.
16. Сухарева О. В. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2009. № 10. С. 33–37.
17. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / под ред. Е. А. Мизиковского. — М.: Юристъ, 2002. — 400 с.
18. Уляшева Л. Г. Учетная квалификация движения ресурсов на предприятии // XV Международная научно-практическая конференция преподавателей, ученых, специалистов, аспирантов, студентов "Промышленное развитие России: проблемы, перспективы": сборник статей. Нижегородский государственный педагогический университет имени Козьмы Минина. 2017. С. 147–150.
19. Шебек С. В., Николаева С. А. Управленческий учет. Мифы и легенды. — М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2004. — 288 с.
20. Экономический словарь. <http://vslovare.info/slovo/jekonomicheskij-slovar/aktiv-asset/51836>.