

больше помещение цеха, тем большими будут эти затраты. Другие статьи могут обуславливаться другими причинами, поэтому правильнее всего использовать не одну базу для всех статей, а отдельную базу распределения для каждой группы статей затрат, объединенных по конкретному признаку. Правильно установленная база распределения помогает также при группировке статей косвенных затрат на постоянные и переменные. Очевидно, что те статьи затрат, которые не связаны с объемом выпущенной продукции или объемом выполненных работ и оказанных услуг (измеряемых в человеко-часах, машино-часах) являются постоянными статьями.

На следующем этапе необходимо распределить постоянные общепроизводственные затраты на продукцию. Парадокс состоит в том, что необходимость выбора базы распределения для постоянных ОПЗ, которые по своей природе связаны не с отдельными единицами выпускаемой продукции, а с их группой, неизбежно «превращает» постоянные затраты в переменные. Здесь уместно будет вспомнить о том, что постоянная часть производственных общепроизводственных затрат не является произвольной величиной, а обуславливается выпуском *запланированного (ожидаемого) объема* продукции, технически осуществимого на имеющемся оборудовании. Поэтому и распределение постоянных общепроизводственных производственных затрат должно «привязываться» к производственным мощностям организации при работе в нормальных условиях, с учетом потери мощности из-за необходимости технического обслуживания.

Заключение. Выше описанные принципы распределения общепроизводственных затрат дают возможность достигнуть обоснованного и корректного распределение суммы общепроизводственных затрат между видами продукции (работ, услуг); не просто сформировать плановую (нормативную) себестоимость, но получить целевую (эталонную) себестоимость разных видов продукции; анализируя отклонения, обеспечить контроль над затратами. Данные подходы можно использовать для ценообразования, поскольку они дают возможность обеспечить экономическое обоснование расчетов по статьям затрат.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете запасов: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2022 г., № 64.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы».

PLANNED (STANDARD) COST AS A TYPE OF CONDITIONAL VALUATION

Pashkovskaya L.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Economics and law Department The Belarus State Economic University, ACCA DiplFR (rus)

Annotation. The subject of the study is the methodology for forming the planned (standard) cost in terms of including distributed indirect costs.

Key words: conditional valuation, planned (standard) cost, distributed indirect costs.

УДК 657

ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Черноокая Е.В., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье на основе критического анализа применяемых принципов бухгалтерского учета и отчетности предложены и сформулированы на основе структурных компонентов основополагающие принципы бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: принципы учета, бухгалтерская отчетность, учетная система.

Введение. В основе построения научной теории лежат принципы, которые должны выступать основными регуляторами деятельности изучаемой системы. Изучая теорию учета, мы сталкиваемся с перечнем принципов, которые в различных источниках, в том числе и в законодательстве, трактуются то как принципы, то как допущения, то как качественные характеристики информации для целей составления отчетности. Понимание значения термина «принцип» очень важно, т.к. это тот фундамент, на котором должна выстраиваться вся учетная система организации.

Важно отметить, что существует научная дискуссия по поводу того, что первично при проектировании учетной системы: система учета или отчетность, т.е. мы двигаемся от данных, имеющихся в учете к их преобразованию в целях составления отчетности или изначально первична система отчетности, а на ее основе проектируют учетную систему. По нашему мнению, конечной целью учета является сбор, накопление и преобразование информации и предоставление ее пользователям для принятия управленческих решений, т.е. информация должна быть представлена в соответствии с информационными запросами пользователей (предоставлять ту информацию, которая лежит в основе именно их решений), а также в том виде, который позволяет пользователям ее понимать и анализировать, т.е. отчетность первична по отношению к системе учета. Этот тезис легко доказать, когда лицо, принимающее решение, сталкивается с отсутствием в системе учета необходимых ему данных, которые формируются с определенной задержкой во времени, что снижает эффективность принятых им решений.

Прежде всего необходимо провести критический анализ задекларированных сегодня принципов учета и отчетности, определить принципы, на основе которых будет строиться отчетность, определить их роль в построении теории отчетности.

Основная часть. Под принципом (от латин. *principium* – начало) понимают:

основное, исходное положение какой-нибудь теории, учения, мировоззрения, теоретической программы [1];

основное начало, на котором построено что-нибудь (какая-нибудь научная система, теория, политика, устройство и т. п.) [2];

то, чем объединяется в мысли и в действительности известная совокупность фактов [3];

научное или нравственное начало, основанье, правило, основа, от которой не отступают [4].

Роль принципов в построении научной теории можно определить как формирование системы знаний, выступающих в форме обобщающих требований к деятельности. Сидоренко указывает на обязательность нормативного выражения принципа, определяя его как элемент нормативной системы, способной регулировать научное познание [5].

В научной литературе обозначена идея разделения принципов учета и принципов финансовой отчетности [6], [7]. Харламова О.В. предлагает под принципами бухгалтерского учета понимать «иерархическую совокупность связанных подчиненной связью безусловных ограничений, которые накладываются на массивы учетно-отчетной информации и создают обязательные для соблюдения ориентиры при признании, оценке, представлении и раскрытии информации в финансовой отчетности» [6]. Таким образом обозначена мысль о том, что принципы бухгалтерского учета находятся в подчинении принципам отчетности.

Другие ученые акцент делают на принципах бухгалтерского учета. Анализ принципов бухгалтерского учета провел В.И. Кутер, который классифицировал принципы и правила ведения учета по трем направлениям [8]: принципы-допущения, принципы-требования, принципы-правила. Непосредственно под определение понятия «принцип» подпадают принципы-допущения, которым относят принцип непрерывности деятельности, имущественной обособленности, учет по методу начисления, последовательность применения учетной политики, принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни (принцип соответствия доходов расходам). Именно эти принципы лежат в основе учетно-аналитической системы действующего предприятия.

М.И. Кутер также отмечает, что принципы бухгалтерского учета разрабатываются людьми и могут не действовать при изменении экономической ситуации. [8]. Невозможность следовать этим принципам при определенных условиях или намеренное их игнорирование приводит не просто к искажению информации, получаемой пользователями, но к полной бессмысленности и бесполезности отчетности, сформированной на основе такого рода информации.

Принцип непрерывности деятельности, который заключается в уверенности, что предприятие не будет существенно сокращать объемы хозяйственной деятельности и намерено отвечать по своим обязательствам, было крайне тяжело или невозможно соблюдать в период ковидных ограничений. В связи с высокой степенью неопределенности в отношении возможности осуществлять свою деятельность, незапланированного поиска альтернативных способов реализации продукции и услуг поставили многие предприятия в положение, когда руководство не могло утверждать не только о сохранении объемов деятельности, но и в целом о дальнейшем функционировании предприятия. Несоблюдение этого принципа приводит к неверной оценке как активов, так и обязательств предприятия в отчетности, а также невозможно проводить адекватное планирование финансовых показателей.

Нарушение принципа обособленного имущества также встречается, но в скрытой форме. Например, когда собственники предоставляют имущество в безвозмездное пользование. В этом случае искажается финансовый результат, а также увеличивает производственные риски компании. Например, если предоставленное имущество является значимой частью производственного процесса, то с одной стороны, собственник имущества несет скрытые затраты, которые ему не компенсируются в виде арендной платы, а также и не отражаются в качестве расходов предприятия, чем завышается прибыль. С другой стороны, при выходе учредителя из компании возникает необходимость либо выкупа данного имущества, либо приобретение нового оборудования, либо уже реальное отражение затрат на данное оборудование через договор аренды с вышедшим учредителем.

Принцип последовательности в методах учета (последовательность применения учетной политики) не всегда целесообразно строго соблюдать по следующим причинам:

- существенно и быстро изменяются условия хозяйствования, что требует и изменения в методологии и методике отражения объектов учета;
- появляются новые методы учета, которые с большей степенью достоверности и адекватности отражают хозяйственную деятельность на предприятии;
- опыт применения тех или иных методов учета может показать не достаточную их эффективность или рациональность применения на конкретном предприятии.

По нашему мнению, принципы бухгалтерской отчетности тесно связаны с принципами бухгалтерского учета, но находятся в иерархической подчиненности, так как учет – это процесс, а отчетность – это результат. Принципы бухгалтерской отчетности должны отражать методологические основы представления информации для удовлетворения информационных запросов пользователей отчетности. Принципы бухгалтерского учета отображают методологические основы сбора, обработки и группировки информации.

По нашему мнению, необходимо определить основополагающие принципы бухгалтерской отчетности, без соблюдения которых реализация иных принципов становится невозможной или бессмысленной. Формулирование принципов происходит в соответствии с определенными правилами, а именно они должны отражать основные структурные компоненты [5]:

1. Гипотеза (адресация) предполагает указание субъекта, который должен следовать данному принципу, и обстоятельства, при наличии которых субъект должен следовать этому принципу.
2. Диспозиция означает формулировку самого требования.
3. Санкция, т.е. указания на последствия, которые наступят, если этому принципу не следовать.

Предлагаем следующие принципы, которые должны стоять на первом месте при разработке отчетности:

1. Принцип «подготовленного пользователя» бухгалтерской отчетности, суть которого заключается в том, что пользователь бухгалтерской отчетности должен обладать достаточными знаниями в области экономической деятельности, быть способным понимать и интерпретировать информацию, представленную в бухгалтерской отчетности. При подготовке отчетности разработчики ориентируются на пользователя:

- владеющий специальной терминологией, используемой в отчетах, которая является общепринятой и не требует дополнительного пояснения (активы, пассивы, капитал, обязательства, прибыль, убыток и другие), понимает суть этих понятий;
- обладающий способностью к изучению, сопоставлению и анализу информации, отраженной в отчетности;
- имеющий определенный интерес в получении информации, содержащейся в отчетности.

Несоблюдение этого принципа со стороны пользователя, т.е. когда отчетность представлена пользователю, не способному понять, интерпретировать или проанализировать полученную информацию, приводит к бесполезности такого рода отчетности, невозможности ее применения пользователем для достижения своих целей.

Несоблюдение этого принципа со стороны разработчика возможно в двух вариантах. Во-первых, когда разработчик отчетности ориентируется на неподготовленного пользователя, при этом излишне поясняет или упрощает финансовую и иную информацию, которая представляет интерес

для пользователя. Во-вторых, когда разработчик ориентируется на пользователя, не только обладающего знаниями в области экономики, но и узкоспециализированными знаниями в области бухгалтерского учета, специфическими методами экономического анализа и иными знаниями. В то же время «подготовленный пользователь» не должен в обязательном порядке иметь профессиональное бухгалтерское образование, глубоко разбираться в специфике бухгалтерского учета и анализа, если такой вид отчетности предназначен для широкого круга пользователей и не является узкоспециализированным. Если разработчик при подготовке отчетности ориентируется не на тот уровень профессиональной подготовки пользователя, то это может привести к наличию в отчетах излишней нерелевантной информации или ее излишней детализации, что, во-первых, затрудняет пользователю поиск нужных ему сведений для принятия управленческих решений, во-вторых, время подготовки отчетности может быть увеличено, а, в-третьих, возникают дополнительные затраты на подготовку и представление отчетности, которые не приносят результат в виде повышения эффективности управленческих решений.

2. Принцип «целевой группы».

Суть данного принципа заключается в том, что при подготовке отчетности разработчик должен учитывать информационные запросы ее пользователей. Существует множество пользователей финансовой информации, с различными информационными запросами, с различными интересами и уровнями принимаемых управленческих решений.

В научной литературе существует два подхода к вопросу персонализации отчетности:

«универсальная» отчетность, которая может быть полезна широкому кругу пользователей;

«персонализированная» отчетность, которую подготавливают для конкретных групп пользователей или для предоставления информации для решения конкретных задач.

По нашему мнению, на сегодняшний день в Республике Беларусь бухгалтерскую отчетность по национальным стандартам готовят в соответствии с принципом «универсальности». В Законе о бухгалтерском учете и отчетности прописан принцип нейтральности, который означает «отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата». Это попытка подготовки «универсальной» отчетности, которая должна удовлетворить максимально широкий круг пользователей. При этом, на наш взгляд, ни одна группа пользователей не может в полной мере удовлетворить свои информационные запросы. Например, владельцы малого и среднего бизнеса часто являются «неподготовленными пользователями» для бухгалтерской отчетности, оставленной в соответствии с национальным стандартом Республики Беларусь. Единственной целью подготовки отчетности для них является предоставление ее в налоговые органы, где эта отчетность также не имеет реальной полезности, т.к. в целом подготовлена не на основе данных налогового учета, а на основе данных финансового (бухгалтерского) учета.

«Персонализированная» отчетность предполагает, что при составлении отчетности необходимо учесть информационные запросы тех групп пользователей, для которых она составляется. Это не означает, что разработчик должен для разных пользователей предлагать разную интерпретацию одних и тех же данных, но он должен в пояснениях к отчетности или иным образом обратить внимание целевой группы пользователей на те ключевые показатели, которые могут оказать влияние на принятие ими решений. Чем шире круг пользователей, тем все больший объем информации необходимо предоставлять, что в конечном итоге приведет к затруднениям по извлечению из отчета нужной информации.

Соблюдение баланса раскрытия информации в интересах пользователей и объемом раскрываемой информации должно стоять во главе угла при принятии решения о выделении той или иной целевой группы пользователей отчетности.

Практическая реализация данного принципа возможна через указание в примечаниях к отчетности (пояснительной записке):

для кого предназначена данная отчетность – конкретную группу (группы) пользователей. Например, в Концептуальных основах подготовки и составления финансовой отчетности, подготовленных Советом по МСФО, четко определены группы пользователей, для которых разрабатывается отчетность, соответствующая требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, а именно существующие и потенциальные инвесторы, работодатели и другие кредиторы. В то же время указано, что менеджмент, государственные органы и общественность не являются целевой группой пользователей.

Цели отчетности. Основная цель отчетности – это предоставление информации для принятия пользователями управленческих решений. Для предоставляемой отчетности необходимо конкретизировать, какую информацию получают ее пользователи. Например, МСФО определяют цели финансовой отчетности как представление широкому кругу пользователей (хотя изначально круг пользователей ограничен инвесторами, займодавцами и кредиторами) при принятии ими экономических решений финансовой информации о финансовом положении компании, финансовых результатах деятельности и о движении денежных средств. Таким образом, пользователи сразу могут сделать предварительные выводы, насколько представленная в отчете информация соответствует их информационным запросам.

3. Принцип сопоставимости данных отчетности. При этом, как мы утверждали выше, этот принцип не обязательно следует из принципа последовательности применения учетной политики. Сопоставление данных должно обеспечиваться именно на этапе составления отчетности путем преобразования данных учета, отраженных на основании разных методов в учете, в данные отчетности на основе единого методологического подхода. Единство должно обеспечиваться путем приведения оценок активов, капитала, обязательств, доходов и расходов по одному из следующих вариантов в зависимости от целей отчетности:

А) для принятия решений на основе ретроспективного анализа отчетности данные отчетности необходимо привести в соответствии с учетной политикой, принятой на отчетный год. При использовании ранее методов учета и оценок отличных от применяемых в отчетном году, проводят пересчет данных отчетности за предыдущие отчетные периоды в соответствии с действующей учетной политикой. Процесс достаточно трудоемкий, но обеспечивает сопоставимость показателей отчетности и повышает ее аналитическую ценность.

Б) для принятия решений на основе перспективного анализа отчетности данные отчетности необходимо отразить в соответствии с подходами, принятыми в учетной политике на следующий отчетный период. Это повышает ценность отчетности для целей планирования.

Заключение. Таким образом, можно сделать главные выводы о следующем:

— в основе теории отчетности должны лежать строго структурированные принципы, которые должны отражать методологические основы представления информации для удовлетворения информационных запросов пользователей отчетности

— необходимо различать принципы учета, которые оказывают влияние на качество учетной информации, на основе которых составляется отчетность, а также принципы отчетности;

— выделены основополагающие принципы бухгалтерской отчетности, без соблюдения которых реализация иных принципов становится невозможной или бессмысленной, а именно принцип «подготовленного пользователя», принцип «целевой группы», принцип сопоставимости данных отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. — 4-е изд., М., 1997. — 944 с.
2. Ушаков Д. Н. Большой толковый словарь современного русского языка: 180000 слов и словосочетаний / Д. Н. Ушаков. - М. : Альта-Принт [и др.], 2008. - 1239 с.
3. Энциклопедический словарь. – Репр. воспр. изд. Ф.А. Брокгауз – И.А. Ефрон 1890 г. – М. : Терра, 1990–1994. – 86 т.
4. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: избр. ст. / В. И. Даль; совмещ. ред. изд. В. И. Даля и И. А. Бодуэна де Куртенэ; [науч. ред. Л. В. Беловинский]. - М. : ОЛМА Медиа Групп, 2009. - 573 с.
5. Сидоренко Н.И., Принципы и их значение для построения теории / Вестник РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2016 №2(86) с.
6. Харламова О. В. Принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в МСФО: проблемы терминологической формализации // Бизнес Информ. – 2015. – №7. – С. 218–222.
7. Бутинец Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинец. – Вид. 2-ге, доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
8. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.

FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING

Chernookaya A.V., PhD Econ, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Sectors of the National Economy of the Belarusian State Economic University

Annotation. In the article, based on a critical analysis of the applied principles of accounting and reporting, the fundamental principles of accounting reporting are proposed and formulated on the basis of structural components.

Key words: accounting principles, financial statements, accounting system.