



КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ТРАКТОВКЕ ПОНЯТИЯ И СУЩНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Эргашева Шахло

Ташкентский государственный экономический университет

ORCID: 0000-0001-9896-3953

Аннотация. В статье рассматриваются концептуальные подходы к трактовке понятия и сущности бухгалтерского учета. Благодаря бухгалтерскому учету деятельность хозяйствующих субъектов определяет стабильность экономики и ее развитие. Бухгалтерский учет повышает предсказуемость результатов деятельности хозяйствующих субъектов, позволяя предугадывать и предотвращать их кризисы, а также использование финансовой отчетности позволяет снизить экономическую цикличность.

Ключевые слова: финансовая отчетность, бухгалтерский учет, концептуальный подход, хозяйствующие субъекты.

БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ТУШУНЧАСИ ВА МОҲИЯТИНИ ТАЛҚИН ҚИЛИШНИНГ КОНЦЕПТУАЛ ЁНДАШУВЛАРИ

Эргашева Шахло

Тошкент давлат иқтисодиёт университети

Аннотация. Мақола ҳўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисобинини юритишнинг тушунчалари ва моҳиятининг концептуал ёндошувлари ёритилган. Бухгалтерия ҳисоби ҳўжалик юритувчи субъектларнинг фаолиятини барқарорлигини таъминлаши ва унинг ривожланишини белгиловчи муҳим омил эканлиги очиқланган. Бухгалтерия ҳисоби ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолияти натижаларининг прогноз қилинишини оширади, бу уларнинг инқирозларини олдиндан кўриш ва олдини олишга ҳамда молиявий ҳисоботлардан фойдаланиш иқтисодий цикллари камайтиришга имкон беради.

Калит сўзлар: молиявий ҳисобот, бухгалтерия ҳисоби, концептуал ёндошув, ҳўжалик юритувчи субъектлар.

CONCEPTUAL APPROACHES TO THE INTERPRETATION OF THE CONCEPT AND ESSENCE OF ACCOUNTING

Ergasheva Shakhlo

Tashkent State University of Economics

Annotation. The article discusses conceptual approaches to the interpretation of the concept and essence of accounting. Due to accounting, the activities of business entities determine the stability of the economy and its development. Accounting increases the predictability of the results of business entities' activities, allowing them to anticipate and prevent their crises, as well as the use of financial statements allows reducing economic cycles.

Keywords: financial reporting, accounting, conceptual approach, business entities.

Введение.

Бухгалтерский учет является обязательной составляющей деятельности современных хозяйствующих субъектов по следующим основным причинам. Во-первых, хозяйствующие субъекты деловой среды, то есть предприятия, представляют собой бизнес-структуры, деятельность которых подотчетна целому ряду контролеров: как внутренних, так и внешних. Благодаря бухгалтерскому учету хозяйствующие субъекты обладают возможностью формировать необходимую отчетность по запросу контролеров и предоставлять ее на проверку.

Во-вторых, чтобы поддерживать свое существование, хозяйствующие субъекты должны быть безубыточными. Хаотичная деятельность хозяйствующих субъектов повышает риски их убытков. Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности позволяет управлять этими рисками, снижая их благодаря предоставлению гибких возможностей для планирования деятельности предприятия и прогнозирования ее результатов.

В-третьих, деятельность хозяйствующих субъектов определяет стабильность экономики и ее развитие. Бухгалтерский учет повышает предсказуемость результатов деятельности хозяйствующих субъектов, позволяя предугадывать и предотвращать их кризисы и тем самым позволяя сохранять отечественное предпринимательство. Использование бухгалтерской отчетности позволяет снижать экономическую цикличность.

В-четвертых, деятельность хозяйствующих субъектов имеет важное социальное значение и вызывает последствия для всего общества. Ведение бухгалтерского учета позволяет с высокой точностью измерять эти последствия. Благодаря бухгалтерскому учету и отчетности снижается неопределенность в отношении деятельности предприятий как работодателей. Также бухгалтерский учет позволяет избегать возникновения дефицита продукции в обществе из-за кризиса деятельности хозяйствующих субъектов.

Обзор литературы.

Тем не менее, несмотря на широкое признание необходимости бухгалтерского учета, в научной литературе до сих пор не сложилось единого понимания его значения. В общем смысле под бухгалтерским учетом понимается практика хозяйствующих субъектов по целенаправленному учету строго регламентированных аспектов их деятельности в денежном измерении по определенной методологии с формированием соответствующей отчетности, в которой сбалансированы активы и пассивы (обязательства). Подобное определение встречается в трудах таких ученых, как Брезгунова, Колесникова (2022) и Джабраилова (2021).

Сущность бухгалтерского учета с позиций его назначения трактуется как информационная поддержка принятия управленческих решений. Данный подход более подробно раскрыт в трудах таких исследователей, как Абдулмуминзода, Зокирова (2022), Боташева, Салпагарова (2021), Э. Джылжымышова, Тологонов (2022), Дормидонтова, Харьковца, (2022), Кубекова, Лайпанова, Бекетов (2023). В соответствии с приведенными публикациями в рамках рассматриваемого подхода в качестве основных активов хозяйствующего субъекта, подлежащих бухгалтерскому учету, выступают следующие:

- основные средства предприятия, определяющие его производственную мощность;
- используемое в производстве сырье и материалы, определяющие себестоимость и качество продукции;
- имеющиеся в распоряжении предприятия инновационные технологии, позволяющие ему укреплять конкурентные преимущества на целевом рынке.

Исходя из трудов таких исследователей, как, С.Э. Барнат, А.Я.Б. Ахмад, С.Р., Даравшех (Rumman, 2024), к основным пассивам (обязательствам), подлежащим бухгалтерскому учету, в рамках рассматриваемого подхода выступают следующие:

- обязательства предприятия перед работниками по оплате труда;
- обязательства предприятия перед поставщиками, связанные с необходимостью оплаты сырья и материалов;
- обязательства предприятия перед кредиторами по возврату ранее предоставленных заемных средств и процентов по кредитам.

Методология исследования.

В результате обзора и анализа содержания существующих источников научной литературы в данной статье были изучены мониторинг, сбор данных, обобщение, сравнение, экономические взгляды национальных и зарубежных ученых по исследованию проблем и их решений в данной области, а также правовые и нормативно-правовые документы в данной области и разработаны выводы и предложения.

Анализ и обсуждение результатов.

В результате обзора и анализа содержания существующих источников научной литературы в данной работе систематизированы концептуальные подходы к трактовке понятия и сущности бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. В качестве критерия классификации подходов выступили выгодоприобретатели бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Авторская систематизация выделенных концептуальных подходов приведена в табл. 1.

Таблица 1.

Концептуальные подходы к трактовке понятия и сущности бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов¹⁸⁴

Концептуальный подход	Выгодоприобретатели бухгалтерского учета	Понятие бухгалтерского учета	Трактовка сущности бухгалтерского учета с позиций его назначения
Управленческий подход	представители менеджмента предприятия	управленческий (внутренний) учет	информационная поддержка принятия управленческих решений
Фискальный подход	государственные (налоговые) регуляторы	налоговый учет	информационная поддержка принятия налогово-регуляционных решений
Инвестиционный подход	акционеры, кредиторы, инвесторы, в том числе, международные	учет по определенным стандартам, включая международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	информационная поддержка принятия финансово-инвестиционных решений
Системный подход	все стейкхолдеры: как внутренние, так и внешние	корпоративный (всесторонний) учет	информационная поддержка принятия решений о сотрудничестве с хозяйствующим субъектом

¹⁸⁴ разработано и составлено автором.

Рассмотрим выделенные в табл. 1 концептуальные подходы к трактовке понятия и сущности бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов более подробно. Первый из выделенных подходов – управленческий подход. В нем в качестве выгодоприобретателей выступают субъекты менеджмента предприятия. Под бухгалтерским учетом понимается управленческий (внутренний) учет.

Второй из выделенных подходов – фискальный подход. В нем в качестве выгодоприобретателей выступают государственные (налоговые) регуляторы. Под бухгалтерским учетом понимается налоговый учет. Сущность бухгалтерского учета с позиций его назначения трактуется как информационная поддержка принятия налогово-регуляционных решений.

Третий из выделенных подходов – инвестиционный подход. В нем в качестве выгодоприобретателей выступают акционеры, кредиторы, инвесторы, в том числе, международные. Под бухгалтерским учетом понимается учет по определенным стандартам, включая международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Сущность бухгалтерского учета с позиций его назначения трактуется как информационная поддержка принятия финансово-инвестиционных решений.

В инвестиционном подходе основная идея бухгалтерского учета состоит в том, чтобы оформлять бухгалтерскую отчетность в строгом соответствии с определенными стандартами – как национальными, так и международными. Благодаря унификации за счет стандартизации бухгалтерская отчетность позволяет принимать наиболее эффективные инвестиционные решения и снижает инвестиционные риски за счет сравнения сопоставимой отчетности разных предприятий как потенциальных объектов инвестирования.

Четвертый из выделенных подходов – системный подход. В нем в качестве выгодоприобретателей выступают все стейкхолдеры: как внутренние, так и внешние. Под бухгалтерским учетом понимается корпоративный (всесторонний) учет. Сущность бухгалтерского учета с позиций его назначения трактуется как информационная поддержка принятия решений о сотрудничестве с хозяйствующим субъектом.

Особенностью системного подхода является то, что в нем бухгалтерская отчетность является всесторонней и к ней предъявляется требование максимальной полноты и подробности. В современных экономических условиях бухгалтерская отчетность является инклюзивной и публикуется в открытом доступе. Поэтому системный подход в наибольшей степени соответствует текущим реалиям деловой среды прогрессивных стран, таких как Республика Узбекистан.

В соответствии с системным подходом можно выделить ряд областей бухгалтерского учета, которые расширяют и дополняют активы и обязательства, учитываемые в рамках вышеперечисленных концептуальных подходов. Эти области следует рассмотреть подробно по отдельности, так как бухгалтерский учет в них осложнен отсутствием материально-вещественной формы и инвентарных номеров у активов и сложностью их выражения в денежном измерении.

Первая область: маркетинговый учет. С позиций маркетинга ценным активом предприятия является лояльность к нему потребителей. Но ее измерение в бухгалтерском учете является сложной задачей, из-за чего не все стандарты бухгалтерского учета предполагают принятие ее во внимание. В качестве примера можно привести гудвилл – деловую репутацию, учет которой предполагают МСФО, но не предполагают национальные стандарты бухгалтерского учета, в том числе, в Республике Узбекистан.

Поэтому необходимость учета гудвилла является одним из наиболее распространенных барьеров при переводе бухгалтерской отчетности узбекских предприятий на МСФО. Причина сложности денежного измерения лояльности потребителей заключается в том, что лояльность зачастую имеет отложенный эффект:

изменяется со временем и по-разному проявляется в кратко-, средне- и долгосрочном периоде.

Например, в краткосрочном периоде затраты предприятия на повышение качества продукции повышают лояльность к нему потребителей. Но рост объема продаж не происходит одновременно. Поэтому в краткосрочном периоде маркетинговое управление предприятием может быть считаться убыточным – сопровождаться ростом обязательств, но не создавать дополнительные активы в виде роста дохода и прибыли.

В долгосрочном периоде напротив дополнительные затраты на укрепление лояльности потребителей могут не требоваться, в то время как спрос на продукцию предприятия будет менее эластичен по цене по сравнению с конкурентами, а также более стабилен в условиях экономического кризиса. Поэтому повышенная лояльность потребителей будет генерировать дополнительный доход и прибыль. В рассматриваемом примере маркетинговые инвестиции окупаются только в долгосрочном периоде.

Вторая область: «зеленый» учет. В качестве активов в нем выступают «зеленые» инновации, улучшающие экологические свойства продукции и укрепляющие лояльность к предприятию представителей экологических сообществ. Также активами в данном случае выступают государственные субсидии, направленные на софинансирование инвестиционно-инновационных проектов по повышению экологичности деятельности предприятия.

Пассивами при «зеленом» учете являются инвестиции предприятия в защиту окружающей среды. К пассивам также стоит отнести упущенную выгоду от улучшения экологических свойств продукции, приводящего к росту ее себестоимости и уменьшению прибыли предприятия. Однако, по аналогии с маркетинговым учетом при «зеленом» учете может возникать отложенный эффект от «зеленых» инвестиций. Рассмотрим этот эффект на обратном примере, в котором предприятие отказывается от «зеленых» инвестиций в отличие от его конкурентов.

В краткосрочном периоде предприятие уменьшает свои обязательства, так как не несет бремя экологических расходов. Постепенно это вызывает снижение лояльности к деятельности предприятия со стороны представителей экологических сообществ. Но в краткосрочном периоде это еще не приводит к спаду доходов и прибыли. Данный эффект проявляется в долгосрочном периоде, когда из-за сниженной лояльности потребители будут предпочитать продукции предприятия продукцию его более экологически-ответственных конкурентов.

В связи с этим в долгосрочном периоде может наблюдаться уменьшение активов предприятия в виде спада выручки и прибыли. Чтобы предотвратить его вытеснение с целевого рынка, предприятие может принять решение о размещении экологических инвестиций в свою деятельность. Но эффект от них также может оказаться отложенным, из-за чего на момент их размещения снижение активов в сочетании с ростом пассивов может поставить предприятие на грань безубыточности. Прогнозировать и предотвращать подобные ситуации помогает «зеленый» учет хозяйствующих субъектов.

Третья область: учет инноваций. Его особенностью является высокий риск инновационной деятельности и соответственно инвестиций в инновации. С позиций пассивов (обязательств) здесь все просто, поскольку инвестиции в инновации имеют четкое денежное измерение. Сложности возникают при измерении активов. В то время как одни активы имеют четкое количественное и стоимостное измерение (например, определенное число патентов с заданной стоимостью), другие активы такого измерения не имеют.

В качестве примера можно привести разработанные новые технологии, которые еще не внедрены в деятельность предприятия и потому еще не принесли ему

дополнительную прибыль, а также не запатентованные и не реализованные на рынке, из-за чего их рыночная стоимость не ясна. Еще одним примером являются ноу-хау, которые не выражены в конкретных технологиях, а представляют собой инновационные практики, реализуемые на предприятии. Зачастую не представляется возможным измерить дополнительный доход, получаемый предприятием благодаря инновационной деятельности.

Четвертая область: учет социальных активов. Одним из важнейших социальных активов предприятия является интеллектуальный капитал его сотрудников и их лояльность к предприятию как работодателю. Затраты на приращение интеллектуального капитала сотрудников, к примеру, через корпоративное обучение, имеют четкое денежное измерение. Но в деловой практике сложно измерить дополнительный доход и дополнительную прибыль, полученную предприятием благодаря обучению сотрудников.

Аналогичная ситуация возникает при учете лояльности сотрудников к предприятию. Затраты работодателя на повышение лояльности к нему сотрудников, к примеру, связанные с лучшим оборудованием рабочих мест и с увеличением оплаты труда, имеют денежное измерение. В отличие от них отдача от социальных инвестиций предприятия денежного измерения обычно не имеет. К примеру, на практике сложно оценить, каков объем дополнительной прибыли, полученной предприятием благодаря более высокой лояльности к нему работников, обеспечившей более высокую производительность труда и более высокое качество продукции.

Еще одним социальным активом предприятия является корпоративная культура. Как правило, эффект от нее можно ощутить лишь интуитивно. Этот эффект выражен в большей производительности труда, в меньшей доле брака, в более полном соблюдении корпоративных стандартов обслуживания и соответственно в более высоком качестве продукции, а также в привлечении и удержании лучших кадров по сравнению с конкурентами, организационная культура которых не этому не благоприятствует.

Пятая область: учет кооперации. Под кооперативными активами понимается участие предприятия в кооперационных процессах в деловой среде, к примеру, в проектах государственно-частного партнерства, в экономических кластерах предприятий, в особых экономических зонах, в инновационных сетях, в том числе, при участии университетов, а также в международных цепях поставок и сбыта.

Затраты на участие предприятия в кооперативных процессах, то есть пассивы имеют денежное измерение. Это инвестиции в реализацию проектов государственно-частного партнерства, взносы за участие в экономических кластерах предприятий, инвестиции как обязательное условие резидентства в особых экономических зонах, затраты на укрепление партнерских связей и т.д. Активы же однозначного денежного измерения обычно не имеют.

К примеру, у экономического кластера может быть собственный бренд. Благодаря этому участие в кластере может обеспечивать его участникам более стабильный и более высокий доход и соответственно большую прибыль. Но этот бренд принадлежит всем участникам кластера, что усложняет его постановку на баланс каждого отдельного предприятия в составе кластера. В другом примере участие в проекте государственно-частного партнерства может предоставлять предприятию доступ к государственным активам.

Их сложно поставить на баланс, так как эти активы могут оставаться в собственности государства, в то время как предприятие в рамках договора о партнерстве получает обязательства по модернизации этих активов. При этом сам факт сотрудничества с государством характеризует предприятие как надежного партнера и вызывает рост доверия к нему со стороны поставщиков, инвесторов, работников и

потребителей. Это генерирует дополнительный доход и прибыль, измерить прирост которых не всегда представляется возможным.

Шестая область: учет международной деятельности предприятия. Здесь стоит отметить международную репутацию предприятия как его особый и зачастую ценный актив. Хорошая международная репутация позволяет предприятию гибко перестраивать свою деятельность и успешно адаптироваться к экономическим кризисам, расширяя и диверсифицируя рынки сбыта. В современных условиях кризиса глобализации стоит уделить отдельное внимание возможным убыткам от потери международной репутации и международных связей предприятиями.

Введение и ужесточение международных экономических санкций вызывает неопределенность в отношении международной торговли и усложняет ее ведение. В этих условиях утрата международной репутации и международных связей вызывает убытки предприятий и обязательства в терминологии бухгалтерского баланса. То есть активы, связанные с международной деятельностью предприятий, могут переходить в пассивы, к чему не готовы и не адаптированы существующие стандарты бухгалтерского учета.

Может возникать и обратная ситуация, при которой сохраняющееся международное доверие и партнерство в условиях глобального санкционного кризиса позволяет предприятиям гибко перестраивать свои цепи поставок и сбыта. Налаживание новых международных связей может иметь отложенный эффект. В краткосрочном периоде могут требоваться значительные затраты на первоначальный запуск международного сотрудничества, к примеру, на международные переговоры, предполагающие заграничные командировки руководства предприятия.

В долгосрочном периоде у предприятия могут возникнуть дополнительные активы в виде скидок на сырье и материалы от поставщиков благодаря партнерским связям, а также в виде роста объема продаж и возможности установить ценовую надбавку за высокое качество для деловых партнеров. Дополнительная сложность состоит в том, что для укрепления международной деловой репутации предприятиям зачастую необходимо ведение бухгалтерского учета и оформление бухгалтерской отчетности не только по национальным стандартам, но и по МСФО.

Преимуществами системного подхода к трактовке понятия и сущности бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов являются со стороны выгодоприобретателей – наивысшая степень подконтрольности деятельности хозяйствующих субъектов, а со стороны самих предприятий, ведущих бухгалтерский учет своей деятельности – ответственность за ее результаты ввиду осознания их гласности и подконтрольности.

Выводы и предложения.

Таким образом, руководствуясь системным концептуальным подходом, наилучшим образом отвечающим современным реалиям деловой среды, в этой диссертационной работе сформулировано авторское определение бухгалтерского учета. Под ним предлагается понимать практику хозяйствующих субъектов по целенаправленному учету строго регламентированных аспектов их деятельности в соответствии с выбранной методологией и стандартом и формирования соответствующей бухгалтерской отчетности при соблюдении условий:

- 1) точности – измерения объектов бухгалтерского учета в денежном выражении;
- 2) сбалансированности – равенства активов и пассивов (обязательств);
- 3) достоверности и полноты – комплексного отражения в бухгалтерской отчетности всех необходимых объектов бухгалтерского учета, необходимых для принятия решений всеми стейкхолдерами деятельности предприятия;
- 4) гласности – свободного доступа всех стейкхолдеров к бухгалтерской отчетности.

Авторское определение сформировало четкое теоретическое представление о бухгалтерском учете, позволяющее разграничивать его с другими деловыми практиками хозяйствующих субъектов. На основе уточненной концептуальной трактовки понятия и сущности бухгалтерского учета далее в этой диссертационной работе целесообразно определить роль бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов в системе их корпоративного контроля.

Литература/Reference:

Rumman, G.A., (2024) *The contemporary management accounting practices adoption in the public industry: Evidence from Jordan* / G.A. Rumman, A.R. Alkhazali, S.E. Barnat, A.Y.A.B. Ahmad, S.R., Darawsheh // *International Journal of Data and Network Science*. – № 8(2). – С. 1237–1246.

Абдулмуминзода, Н.А. (2022) *Управленческий контроль в системе управленческого учета* / Н.А. Абдулмуминзода, Ф.Дж. Зокирова // *Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. – № 3-2 (38). – С. 30-35.

Боташева, Л.С. (2021) *Управленческий учет в принятии управленческих решений* / Л.С. Боташева, М.Ш. Салпагарова // *Управленческий учет*. – № 6-3. – С. 775-781.

Брезгунова, Д.А. (2022) *Сущность бухгалтерского баланса как элемента метода бухгалтерского учета* / Д.А. Брезгунова, Е.В. Колесникова // *Экономика и социум*. – № 2-1 (93). – С. 219-222.

Джабраилова, Н.Д. (2021) *Бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета* / Н.Д. Джабраилова // *Экономика и предпринимательство*. – № 11 (136). – С. 1230-1234.

Джылжымышова, Э. (2022) *Финансовый и управленческий учет как подсистемы бухгалтерского учета* / Э. Джылжымышова, М.Т. Тологонов // *М. Рыскулбеков атындагы Кыргыз экономикалык университетинин кабарлары*. – № 4 (57). – С. 176-177.

Дормидонтова, Н.А., (2022) *Использование данных управленческого учета для принятия управленческих решений* / Н.А. Дормидонтова, Н.В. Харьковца // *Интернаука*. № 20-8 (243). – С. 39-40.

Кубекова, А.Р. (2023) *Роль управленческого учета в формировании бухгалтерского учета* / А.Р. Кубекова, З.М. Лайпанова, Д.С. Бекетов // *Тенденции развития науки и образования*. – № 104-6. – С. 74-77.