

CZU: 657.41/.45 + 657.92

DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4461464>

РОЛЬ ОЦЕНКИ КАК ЭЛЕМЕНТА МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПАРАДИГМЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Ирина ГОЛОЧАЛОВА**Молдавский государственный университет*

В контексте реализации концепции устойчивой экономики обозначен переход к социально-экономической парадигме финансовой отчетности, и деятельность бизнес-единицы стала рассматриваться как трехкомпонентная система. Результат экономической деятельности представлен в финансовой отчетности бизнес-структуры, тогда как информация о воздействии на размер собственного капитала социальной и экологической составляющих в ней игнорируется, что противоречит требованию правдивого представления финансовой отчетности. В рамках данной проблемы и с целью ее нейтрализации автором выдвинуты две гипотезы: оценка как методологический процесс играет ключевую роль в социально-экономической парадигме финансовой отчетности; концепция оценки справедливой стоимости, как базовая тенденция МСФО, отвечает требованиям к полезности информации в новой парадигме финансовой отчетности.

Обоснование гипотез исследования проводится автором на схеме: описание концептуальной платформы социально-экономической парадигмы бухгалтерского учета; анализ современной концепции оценки человеческого, социального, организационного (ЧСО) капитала; реализация методологии оценки ЧСО капитала в системе бухгалтерского учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, методология МСФО, оценка, справедливая стоимость, парадигма финансовой отчетности, человеческий капитал.

THE ROLE OF ASSESSMENT AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING METHODOLOGY IN THE CONTEXT OF THE SOCIO-ECONOMIC PARADIGM OF FINANCIAL STATEMENTS

In the context of the implementation of the concept of a sustainable economy, the transition to the socio-economic paradigm of financial reporting is indicated, and the activity of a business unit has become viewed as a three-component system. The result of economic activity is reflected in the financial statements of the business structure, while there is no presentation of information about the effect of the impact on the size of equity capital of the social and environmental components.

This is contrary to the socio-economic paradigm of financial reporting. In the context of this problem and with the aim of neutralising it, the author put forward two hypotheses: assessment as a methodological process plays a key role in the socio-economic paradigm of financial reporting; it is a fair value measurement concept that meets the requirements for information utility in the new paradigm of financial reporting.

The ground of research hypotheses is conducted an author on a chart: description of conceptual platform of socio-economic paradigm of accounting; analysis of modern conception of assessment for Human, Social, Organisational (HSO) capital; realisation of methodology of estimation of HSO capital in the system of accounting.

Keywords: Accounting, Assessment, Fair value, Financial Reporting Paradigm, Human capital, IFRS methodology.

Введение

Для обеспечения устойчивой экономики в Республике Молдова принята национальная стратегия «Молдова – 2030», базирующаяся на социально-экономической концепции развития. В этой связи и деятельность бизнес-структур уже трактуется не как экономическая, а рассматривается в качестве трехкомпонентной системы, включающей еще и социальную и экологическую подсистемы. Известно, что результат экономической компоненты деятельности бизнес-структуры находит свое отображение в финансовой отчетности, в отличие от двух других, несмотря на факт того, что каждая из них оказывает свое воздействие на стоимость бизнеса, а значит – и на величину собственного капитала в целом. Для нейтрализации проблемы раскрытия информации об эффекте воздействия ресурсов, и в первую очередь ресурсов β-активности человека, являющегося по своей сути социальным субъектом, на собственный капитал бизнес-структуры, подготовка финансовой отчетности должна осуществляться на базе социально-экономической концепции, предопределяющей изменение подхода в оценке стоимости собственного

капитала, и одновременно с этим и в идентификации всех «драйверов» стоимости бизнес-единицы – новых типов капитала: человеческого, организационного, социального (ЧСО). Действенность этого подхода направлена на правдивое представление ЧСО капитала как элемента финансовой отчетности.

Известными представителями научных школ теории капитала являются Й.Шумпетер, И.Фишер, Ч.Шпруг [1], Т.Пикетти [2], Л.Мизес [3] и др. Исследованию проблемы оценки капитала и распределению его стоимости посвящены работы таких известных ученых: Д.Александр, Дж.Хикс, Я.Соколов, В.Цуркану [4], Р.Каплан [5], Э.Хендриксен и М. ван Бреда, К.Цыганков и др. Заслуживает внимание и вопрос бухгалтерского учета специфических элементов капитала сквозь призму положений МСФО, который достаточно обстоятельно раскрыт В. Цуркану и И. Голочаловой [6]. Тем не менее к оценке ЧСО капитала как предмету обсуждения проявлен недостаточный интерес, и эта оценка до сих пор остается дискуссионной. Признание ЧСО капитала в структуре собственного капитала бизнес-единицы отвечает, несомненно, такой качественной характеристике финансовой отчетности, как правдивое представление, однако для соответствия ей ЧСО капитал должен быть надежно оценен. В этом контексте автор выдвигает следующие гипотезы: *H1 – оценка как методологический процесс играет ключевую роль в социально-экономической парадигме финансовой отчетности; H2 – концепция оценки по справедливой стоимости ЧСО капитала отвечает требованию полезности финансовой отчетности.*

С целью обоснования гипотез автор, руководствуясь такими методами, как наблюдение и обобщение, анализ и синтез, абстрагирование и моделирование, проводит исследование по схеме: характеристика концептуальной платформы социально-экономической парадигмы отчетности; анализ современной концепции оценки для ЧСО капитала; реализация методики оценки ЧСО капитала в системе бухгалтерского учета на базе положений МСФО.

В этом контексте осуществлен анализ научных источников по данной теме, что позволило аргументировать выдвинутые гипотезы, сформулировать предложения и конкретные выводы.

Методы и основная часть исследования. Как известно, сущность менеджмента бизнес-единицы заключается в отношении к капиталу как источнику, формирующему непрерывный процесс деятельности, поэтому в условиях четкого разделения собственника финансового капитала и собственника ЧСО капитала (социального субъекта) объективной необходимостью является отделение от финансового капитала, образованного за счет вкладов собственников, ЧСО капитала – капитала менеджеров, призванных финансовым капиталом с целью его приращения. Важно подчеркнуть, что в основу современной методологии бухгалтерского учета положена управленческая концепция капитала, обосновывающая экономические решения, нацеленные на будущее, отсюда и экономическая трактовка капитала Ч. Шпруга – это то, что я стою» [7].

На базе исследования сути обозначенной концепции и ее трактовки капитала автор формулирует следующий тезис: чистая прибыль – это прирост стоимости капитала, состоящий из дохода на финансовый капитал и дохода на организационный капитал менеджеров – на «то, что они стоят», эффективно управляя финансовым капиталом, который соответствующим способом подлежит распределению между собственниками капитала: финансового и организационного. Этот тезис применим и в отношении других форм капитала, формируемого социальными субъектами – работниками, в зависимости от обстоятельств и способностей: человеческого и социального. Следует отметить, что в рамках управленческой концепции капитала Ч. Шпруга элементы финансовой отчетности оцениваются по справедливой стоимости.

Концепция менеджмента получила свое развитие, и ее экономическая трактовка капитала нашла воплощение в теории капитала XXI столетия, теории Т.Пикетти. Основанием является понимание собственного капитала бизнес-структуры как совокупности финансового и ЧСО капитала, высокая доля которого обусловлена его широким использованием в экономике, основанной на человеческих компетенциях и личных достоинствах, для стимулирования процесса экономического роста [8]. Другой современный исследователь сущности капитала Л.Мизес считает, что капитал – это элемент экономического расчета, действенный только в той мере, в какой возникает необходимость у бизнеса в данных бухгалтерского учета для раскрытия экономических проблем [9]. Экономическая трактовка капитала согласуется с концепцией интегрированной отчетности, нашедшей воплощение в Международном стандарте «Интегрированная отчетность», базовая идея которого заключается в следующем: размер капитала не статичен во времени, один тип капитала преобразуется в другой и между ними происходит постоянный круговорот (одни уменьшаются, а другие – увеличиваются) [10].

По результатам первой части исследования автор приходит к следующему выводу: поскольку социально-экономическая парадигма финансовой отчетности базируется на концептуальной платформе ЧСО капитала, то его признание как элемента финансовой отчетности становится объективной необходимостью исполнения требования соответствия качеству информации – правдивого представления. Воздействие признания ЧСО капитала на собственный капитал бизнес-единицы, на примере баланса как одной из форм финансовой отчетности, представлено на рис.1.

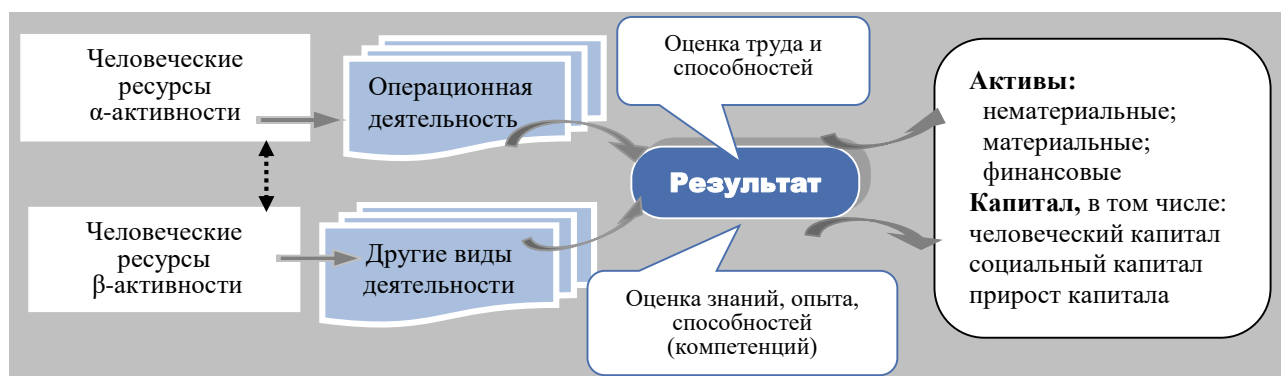


Рис.1. Влияние признания ЧСО капитала на структуру собственного капитала бизнес-единицы.

Источник: разработано автором.

Подчеркнем, что концептуально трактовки форм ЧСО капитала, порожденные проявлением β-активности человека, подробно раскрыты в [11] и [12].

Значение этих концепций велико, они, несомненно, вносят существенный вклад в разрешение проблемы представления полезной информации о влиянии ЧСО капитала на собственный капитал бизнес-единицы, однако в них не затронут такой вопрос, как оценка новых форм капитала. Разрешение обозначенной проблемы послужит обоснованием гипотезы H1.

Как обозначено выше, в контексте социально-экономической парадигмы финансовой отчетности ключевая роль отводится таким формам капитала, как ЧСО капитал, поскольку именно они, в экономике, основанной на знаниях, оказывают существенное воздействие на собственный капитал бизнес-структуры. Для установления и раскрытия этого влияния в разрезе каждой формы ЧСО капитала на содержание финансовой отчетности, необходимо выработать концептуальную позицию в отношении их оценки.

Известным фактом является то, что стоимость любого объекта наблюдения определяется либо затратами на его создание (получение), либо суммой средств, которая может быть получена бизнес-структурой от продажи или использования данного объекта, что требует надежной оценки будущих экономических выгод от реализации этого события. Выбор подхода определения стоимости зависит от специфики каждого объекта наблюдения. Для объектов наблюдения, являющихся результатом использования β-активности человека (корпоративные активы, цифровые технологии, инновации), применение способа, известного как *затратный*, невозможно по двум причинам: они нацелены на будущее и отражают характер социальных связей.

В настоящее время широкое распространение получила концепция справедливой стоимости, которая представляет собой ту цену операции, которую готовы заплатить хорошо осведомленные и желающие совершить операцию обычные участники сделки. В рамках этой концепции предусмотрены, наряду с затратным, и другие подходы: *рыночный* – согласно которому цены или другая уместная информация генерируются операциями на рынке идентичных или подобных активов, обязательств или группы активов и обязательств; *доходный* – оценка осуществляется на основе стоимости, обозначаемой текущими рыночными ожиданиями в отношении таких будущих оценок.

Уместно отметить, что в системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) действует **IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости»**, предусматривающий три вышеобозначенных подхода в оценке по справедливой стоимости [13].

Очевидно, что все подходы оценки в рамках концепции по справедливой стоимости самостоятельны, их объединяет только требование справедливости по отношению к результатам исполнения сделки, а, следовательно, справедливая стоимость – это скорее качественная характеристика, чем конкретный метод (способ) оценки элементов финансовой отчетности. Так, для одних учетных объектов наиболее целесообразно применение рыночного подхода в оценке, например – для инвестиционной недвижимости, для других – на основе доходного подхода, когда стоимость определяется расчетным путем на основе дисконтирования. К таким объектам относятся результаты использования ЧСО капитала – гудвилл, новации, технологии и др.

Приведем общую характеристику концепции оценки по справедливой стоимости: ее понятие характеризует качественную сторону процесса оценки (измерения стоимости), а не конкретный метод или способ оценки; ее цель – формирование достоверной финансовой отчетности и обеспечение качественных характеристик – информации о ней; способ определения – зависит от специфики каждого вида актива или обязательства; акцентирует внимание на применении оценочных процедур, способов, методов определения справедливой стоимости учетных объектов, для представления полезной, а не исключительно точной информации.

Концептуально переосмысление влияния ЧСО капиталов на содержание финансовой отчетности обозначено в работе Р.Каплан и Д.Нортон: традиционная финансовая отчетность неадекватна требованиям инновационного вектора экономики, поскольку ЧСО капиталы не находят в ней отображения, хотя результат их воздействия на стоимость бизнеса гораздо более значителен, чем физического капитала [14]. Решение этой проблемы указанные исследователи видят в адаптации теории справедливой стоимости на практике. Применительно к проблеме оценки ЧСО капиталов уместно выделить работу Р.Замечник (Zamesnik R.), в которой широко рассмотрен комплекс методов оценки человеческих ресурсов и выделена одна из основных проблем оценки – сложность измерения качественных параметров человеческих ресурсов, положенных в основу доходного подхода оценки [15]. *Вышеизложенное является обоснованием авторской гипотезы, что оценка на основе которой возможно признание ЧСО капитала в качестве элемента финансовой отчетности играет ключевую роль при новой парадигме отчетности.*

Как обозначено выше, социально-экономическая парадигма финансовой отчетности имеет своим основанием концептуальную платформу идентификации ЧСО капитала, поэтому представление информации в финансовой отчетности должно базироваться на современной методологии бухгалтерского учета, составляющей которой является логически выстроенная концепция стоимостной оценки. Автором выдвинута вторая гипотеза, являющаяся логическим продолжением первой: тенденция методологии МСФО – концепция оценки по справедливой стоимости, отвечающей требованиям оценки ЧСО капитала, в рамках которой, в зависимости от формы капитала, возможно применение того или иного метода оценки, предусмотренного базовым стандартом.

В системе МСФО действует ряд стандартов, адекватно отвечающих вызовам социально-экономической парадигмы финансовой отчетности. К стандартам, назначением которых является представление правдивой информации о специфических вознаграждениях социальных субъектов – работников, действующих и тех, у которых истек трудовой стаж, относятся [16]:

- **IFRS 2 “Выплаты, основанные на акциях”**, регулирующий вопрос порядка оценки и признания вознаграждений работникам в виде предоставления им пакета акций компании или опционов за предоставленные корпоративные услуги;
- **IAS 19 “Вознаграждения работникам”**, регулирующий вопрос порядка оценки и признания других форм вознаграждений за предоставленные социальными связями (группами) услуги.

Форма вознаграждений за предоставленные работником – социальным субъектом, услуги на базе β -активности позволяет их идентифицировать как доход на ЧСО капитал:

- **на основе акций**, для поддержания высокого уровня мотивации к работе топ-менеджеров, когда организация получает их услуги, передавая акции взамен своих долевых инструментов в качестве дохода на *человеческий или организационный капитал*, в зависимости от обстоятельств предоставления услуги;
- **в качестве выплат по пенсионному плану**, предусматривающему формирование отдельного от работодателя фонда, куда перечисляются взносы работников и откуда производятся выплаты тем, у кого истек срок трудовой деятельности, – как доход на *социальный капитал*.

Подробно вопрос бухгалтерского учета вознаграждений работников на базе положений МСФО раскрыт в [17].

С целью обоснования гипотезы Н2 обобщим положения указанных стандартов и приведем их сравнение в таблице 1.

Таблица 1

ЧСО капитал и методы его оценки, предусмотренные в системе МСФО

Факторы сравнения	IFRS 2 «Выплаты на основе долевых инструментов»	IAS 19 «Вознаграждения работникам»
«Переговорные позиции труда»	Порядок признания и отражения выплат работникам путем предоставления им вознаграждения на основе долевых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости.	Порядок оценки на базе справедливой стоимости и признания пенсионного обеспечения в условиях исполнения планов с установленными выплатами.
Вид ЧСО капитала	<i>Человеческий капитал</i> бизнес-единицы, доход за использование которого – вознаграждение сотрудников, имеющих полномочия по руководству и контролю над деятельностью организации.	<i>Социальный капитал</i> бизнес-единицы, доход за использование взносов сотрудников – социальных субъектов, формирующих пенсионный фонд – выплаты по пенсионным обязательствам.
Математические методы оценки	Блэка-Шоулза-Мертона; Биномиальная; Монте-Карло.	Актuarных расчетов на основе дисконтирования денежных потоков.

Источник: разработано автором на основе [13].

Содержание сравнительной таблицы 1 служит обоснованием того, что применяя алгоритм идентификации для установления конкретной формы ЧСО капитала и используя положения базовых стандартов (IFRS 2 «Выплаты на основе долевых инструментов», IAS 19 «Вознаграждения работникам» и др.) возможны: оценка ЧСО капитала, выбор метода его наилучшей оценки, как следствие, признание в качестве элементов финансовой отчетности. В этом контексте автор приходит к умозаключению, что проблема правдивого представления ЧСО капитала и определения его воздействия в целом на стоимость и на собственный капитал бизнес-единицы вполне разрешима при реализации следующих задач:

- алгоритмизации порядка идентификации форм ЧСО капитала;
- унификации методики оценки ЧСО капитала с учетом его специфики;
- разработки механизма их бухгалтерского учета.

Данный вывод является частью обоснования гипотезы Н2.

Исходя из обозначенного выше следует, что разработка механизма бухгалтерского учета операций, связанных с его признанием в качестве элемента финансовой отчетности, является результатом реализации методологического процесса идентификации и оценки ЧСО капитала, что приведет к трансформации структуры собственного капитала бизнес-единицы в соответствующем разделе баланса. Предложение такого механизма представляет собой следующий шаг аргументации гипотезы Н2.

Как известно, с позиции современной методологии бухгалтерского учета, ориентированной на социально-экономическую парадигму финансовой отчетности, объекты наблюдения должны находить свое отображение в финансовой отчетности: с одной стороны, в разделе «Активы», с другой – в разделе «Пассивы», но в качестве какого элемента, капитала или обязательства, должны быть представлены выплаты за использование ЧСО капитала? Ответом на этот вопрос является предлагаемая автором схема бухгалтерского учета ЧСО капитала (таб.2).

Таблица 2

Общая схема бухгалтерского учета форм ЧСО капитала

Критерии сравнения	При вознаграждении работников на основе акций согласно IFRS 2			При исполнении плана пенсионного обеспечения согласно IAS 19		
	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дт	Кт		Дт	Кт
Первоначальное признание ЧСО капитала	Вознаграждения на основе акций	Расходы будущих периодов	Эмиссионный доход/ЧСО капитал	Произведены взносы по пенсионному обеспечению	Наличность	Эмиссионный доход/ЧСО капитал
	Дополнительная эмиссия наделения правами	Неоплаченный капитал	Акционерный капитал	Признаны активы пенсионного плана	Активы плана	Наличность

Последующая оценка ЧСО капитала	Исполнение наделения правами	Эмиссионный доход/ЧСО капитал	Неоплаченный капитал	Начислены вознаграждения	Эмиссионный доход/ЧСО капитал	Обязательства по плану
	Выплаты по ЧСО капиталу	Эмиссионный доход/ЧСО капитал	Наличность	Осуществлены выплаты по ЧСО капиталу	Обязательства по плану	Активы плана
	Оценка социальных активов	Активы или Финансовые расходы	Расходы будущих периодов	Оценка активов плана	Активы плана	Нераспределенная прибыль

Источник: разработано автором на основе: [4], [12].

В рамках исследования автор задается вопросом: сформировано ли в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Молдова единое концептуальное пространство представления информации о ЧСО капитале как результате проявления участия бизнес-среды в обеспечении устойчивого развития общества? Известно, что национальная система финансовой отчетности, характеризуется директивностью, более того Законом №287 закреплено использование юридического подхода при подготовке финансовой отчетности [18], и, как следствие, применение концепции оценки по справедливой стоимости, впрочем, так же, как и переход на социально-экономическую парадигму финансовой отчетности, пока не предусмотрено. Вышеизложенное дает основание считать, что в национальной системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Молдова пока отсутствует единое концептуальное пространство представления информации о ЧСО капитале как результате влияния бизнес-среды в обеспечении устойчивого развития общества.

Выводы и предложения: Автором обоснованно, что при переходе к социально-экономической парадигме финансовой отчетности ключевая роль отводится методике оценки новых форм капитала – человеческого, социального и организационного, и их признанию, поскольку они оказывают существенное влияние на общую стоимость бизнеса. Доказано, что для этого уже сформирована концептуальная платформа идентификации форм ЧСО капитала. Аргументированно, что выбор метода оценки зависит от идентификации каждого вида ЧСО капитала, а унификация методики необходима для обеспечения адекватного выбора подхода и метода оценки для исполнения требования правдивого представления информации о их воздействии на собственный капитал бизнес-структуры. С этой целью предпринято сравнение ряда МСФО. Рекомендации автора направлены на реализацию проблемы оценки ЧСО капиталов и их отображение в финансовой отчетности сквозь призму положений МСФО, в основу которых положены теории капитала с позиции менеджмента и концепция оценки по справедливой стоимости.

Литература:

1. СОКОЛОВ, Я. *Основы теории бухгалтерского учета*. Москва: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
2. ПИКЕТТИ, Т. *Капитал в XXI веке*. Москва: Ад Маргинем Пресс, 2016. 592 с.
3. МИЗЕС, Л. *Человеческая деятельность: трактат по экономической теории* / Л. Мизес; Пер. с англ. Челябинск: Социум, 2012. 878 с.
4. ГОЛОЧАЛОВА, И., ЦУРКАНУ, В. Бухгалтерский учет вознаграждений на основе акций в инновационной экономике: теория и практика. В: *Научный вестник Ужгородского университета*, 2018. Серия «Экономика». Выпуск 1(51), Doi: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2018.1\(51\).407-415](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2018.1(51).407-415)
5. КАПЛАН, Р., НОРТОН, Д. *Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию*. Москва: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2003. 214 с.
6. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. *Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами: Учебно-практическое пособие (на сквозном примере)*. Кишинэу: АСАР, 2014. 480 с.
7. СОКОЛОВ, Я. *Указ. соч.*
8. ПИКЕТТИ, Т. *Указ. соч.*
9. МИЗЕС, Л. *Указ. соч.*
10. *Международный стандарт «Интегрированная отчетность»*. – Режим доступа: <http://www.integratedreporting.org/13..>
11. ГОЛОЧАЛОВА, И., ЦУРКАНУ В. *Указ. соч.*
12. GOLOCHALOVA, I. Pension provision recognition and assessment as a type of social capital in the context of the financial reporting socio-economic paradigm: international practice and national experience. In: *Public Policy and Accounting*, 2020, no.1, ISSN 2707-9325, Doi: <https://doi.org/10.26642/ppa-2020-1-18-29>

13. *Международные стандарты финансовой отчетности* (версия перевода на русский язык на 14.01.2018). Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru>
14. КАПЛАН, Р., НОРТОН, Д. *Указ. соч.*
15. ZAMECNIK, R. The qualitative indicators in human resource accounting. В: *Маркетинг і менеджмент інновацій*, 2016, №4, с.325-341. Режим доступа: <http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/>
16. *Международные стандарты финансовой отчетности* (версия перевода на русский язык на 14.01.2018). Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru>
17. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. *Указ. соч.*
18. Закон Республики Молдова № 287 от 15 декабря 2017 года «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Режим доступа: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=363701&lang=2>

Данные об авторе:

Ирина ГОЛОЧАЛОВА, доктор наук, Молдавский государственный университет.

E-mail: monomah5@yandex.ru

Prezentat la 30.11.2020