

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ - МЕТРОЛОГИЯ ЭКОНОМИКИ

Д.А. Панков,

*доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета*

### *Наука о бухгалтерском учете*

Многообразие и сложность процесса управления хозяйственной жизнью общества вызывает необходимость его отражения на уровне научного познания. Этим объективным обстоятельством обуславливается существование как экономической науки в целом, так и ее отдельных составляющих, к числу которых относятся бухгалтерский учет, анализ, контроль.

Постановка вопроса о бухгалтерском учете как особой сфере науки представляется весьма актуальной и интересной. Ведь сами по себе различного рода исследования, проводимые в области бухгалтерского учета, анализа и контроля, нередко нуждаются в подтверждении их научного статуса. Идентификация исследований на предмет научности может осуществляться только на основе оценки их соответствия общефилософским взглядам на такое глобальное понятие, как наука.

Философские определения науки имеют довольно давнюю историю и отличаются известным разнообразием. Принято считать, что научный уровень познания окружающей действительности возник как следствие развития ремесел, духовных и культурных традиций. В древние века научное познание отождествлялось с теми процессами, которые были обусловлены конкретной предметно-практической производственной деятельностью. Следующим этапом развития науки стало формирование более целенаправленного познания реалий окружающего мира с акцентом на доказательства и условия истинности новых знаний (примерно с VI до н. э.). Развитие западноевропейской цивилизации XVI-XVII вв. привело к призна-

нию обществом существования науки как таковой, как особого феномена человеческой деятельности. Бурное развитие естествознания основывалось на экспериментально-математическом доказательстве научных истин. С созданием в 1662 г. Лондонского королевского общества и в 1666 г. Парижской естественнонаучной академии наука завоевывает статус особого социального института.

В настоящее время важнейшая роль науки в жизни общества не подвергается сомнению. В наиболее общем виде науку можно определить как особую сферу человеческой деятельности, которая направлена на создание новых достоверных знаний о естественно-природной, социальной и духовной реальности. Основоположник науковедения Дж. Бернал писал, что «наука может рассматриваться как институт, как метод, как накопление традиций, знаний, как важнейший фактор поддержания и развития производства, как один из наиболее сильных факторов, формирующих убеждения и отношение к миру и человеку» [7]. В современной философии и науковедении сформировалось и закрепилось представление о науке как социокультурном явлении, специфика которого выражается в признаках науки как специфической деятельности, системе знаний, социальном институте, производительной силе и форме общественного сознания. Анализируя бухгалтерский учет как науку, приходишь к мысли о ее полном соответствии этим общепринятым методологическим признакам.

Для признания какой-либо отрасли знаний в качестве самостоятельной науки следует с максимальной точностью идентифицировать совокупность категорий, которые принято относить к теории науки, а именно ее пред-

мет и метод, сущность и содержание, цели и задачи и т. д. Анализируя особенности предмета экономики в целом, как наиболее общего научного направления, приходишь к выводу, что, пожалуй, ключевым ее понятием (наряду с такими, как капитал, собственность, деньги и др.) является категория стоимости, которая имеет самые разнообразные формы проявления и представления, способы оценки и измерения. Известны целые научные школы, сформировавшиеся на основе различных трактовок стоимости. Можно говорить о том, что различия во взглядах на понимание категории стоимости были одной из причин эволюции классической школы политической экономии (П. Буагильбер [2], Ф. Кенэ [6], А. Тюрго [19], А. Смит [18], Ф. Рикардо [14], Т.Р. Мальтус [4], Ж.Б. Сэй [17], Н.У. Сениор [5]) через маржинализм (И. Тюнен [20], Г. Гессен [4], А. Курно [4], К. Менгер [10], Ф. Визер [3], О. Бем-Баверк [1]) к неоклассическому направлению (А. Маршалл [9], Дж.Б. Кларк [2; 4; 5]). Сложность понимания категории стоимости приводила к острой полемике между величайшими экономистами мира. Классическим примером может служить, например, дискуссия между автором теории трудовой стоимости Ф. Рикардо [14] и А. Смитом [18]. Трактовка стоимости А. Смита была столь глубока и неоднозначна, что позволило К. Марксу сделать заключение о том, что у А. Смита четыре резко противоположных взгляда на стоимость, которые располагаются у него мирно рядом или переплетаются друг с другом [4].

Многовековой опыт развития человеческой цивилизации свидетельствует, что эта категория применима и приложима практически к любой одушевленной и неодушевленной, реальной и виртуальной субстанции объективного мира. Объектом стоимости могут быть недра и продукты материального производства, работы и услуги, люди и их способности, политические решения и культурные ценности, результаты интеллектуального труда и даже, в известной мере, моральные ценности.

На протяжении всей своей истории экономическая наука занята главным образом исследованием закономерностей формирования, распределения и перераспределения не столько величины произведенных товаров, сколько величины созданных стоимостей как

отдельными производителями (через показатели цены, себестоимости, фондов и др.), так и отраслями и регионами (валовой внутренней продукт, бюджет и т. д.). Наиболее широко распространены понятия рыночной, меновой, договорной, реальной, фактической стоимости - во многом вследствие объективного существования и необходимости изучения этих ее разновидностей. В результате эволюции экономическая наука оказалась весьма детально структурирована по ряду общих (экономическая теория) и частных прикладных (менеджмент, маркетинг, финансы, денежное обращение, мировая экономика, статистика и др.) направлений. Достойное место в ряду этих уважаемых наук давно заняли и бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности, аудит и контроль - несмотря на все еще встречающееся иногда неоднозначное отношение к бухгалтерскому учету, что, тем не менее, дает основание рассматривать эту область человеческой жизнедеятельности в качестве экономической науки.

Прежде всего, это ярко выраженная специфичность предмета и метода бухгалтерского учета. Наш взгляд, особенностью предмета бухгалтерского учета является то, что с его помощью обеспечивается измерение и формирование особого вида стоимости, которую можно назвать *бухгалтерской* или *учетной* стоимостью. Сущность этого вида стоимости можно раскрыть через следующий синонимичный ряд. Это фактическая стоимость, так как она документально подтверждена. Это согласованная стоимость, поскольку ее величина сконструирована в соответствии с законодательством и, следовательно, признана всеми участниками хозяйственной жизни (собственниками, государством, кредиторами, наемными работниками и т. д.). Это справедливая стоимость, ведь в ней находят отражение согласованные интересы перечисленных выше участников бизнеса. Под влиянием международных стандартов термин справедливой стоимости применительно к бухгалтерскому учету и отчетности становится в последнее время доминирующим [23].

Таким образом, в качестве основной цели бухгалтерского учета следует рассматривать измерение справедливой стоимости.

Процесс бухгалтерского учета представляет собой упорядочение, обобщение и агрегирование на основе установленных принципов и при помощи специальных учетных методов натуральных, трудовых и экономических показателей. Результатом бухгалтерского учета является формирование особой информации о величине справедливой оценки стоимости имущества субъекта хозяйствования, о его источниках, доходах, расходах и финансовых результатах. Следовательно, *определение бухгалтерского учета* может выглядеть следующим образом. Бухгалтерский учет – это особая информационная система, которая при помощи комплекса специальных методов придает (формирует, определяет, устанавливает) справедливую (бухгалтерскую, учетную, фактическую) стоимость активов, обязательств, капиталов на определенную дату и доходов, расходов и финансовых результатов за определенный отчетный период. В этом смысле можно говорить о бухгалтерском учете как средстве, при помощи которого осуществляется объективная, согласованная со всеми участниками хозяйственной жизни метрология экономических процессов и явлений.

Непосредственным предметом науки о бухгалтерском учете является справедливая стоимость. Наука (как и практика) о бухгалтерском учете имеет целью измерение справедливой стоимости экономических явлений, которые обусловлены хозяйственной деятельностью человека. Функция учета как элемента практического управления и процесса принятия решений – отражение экономических явлений по справедливой стоимости, или метрология активов, обязательств, капитала, доходов и расходов субъектов хозяйствования по справедливой стоимости.

Объектом бухучета является вся совокупность процессов, складывающихся в ходе хозяйственной деятельности. Все многообразие объектов бухгалтерского учета группируется по 5 основным группам: активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы. Формирование справедливой (учетной, бухгалтерской, согласованной между всеми основными участниками хозяйственной жизни – государством, собственниками, наемными работниками, кредиторами, инвесторами, менеджерами, профсоюза-

ми и т. д.) стоимости основывается на системе определенных чисто учетных предпосылок и принципов, также идентифицирующих бухучет как науку. Это принципы *начисления, осторожности, действующего предприятия, соответствия доходов и расходов* и др. [8; 12; 16; 23].

Бухгалтерский учет имеет свой специфический набор методов: оценка, бухгалтерский счет, баланс, двойная запись, калькуляция, документирование, инвентаризация, отчетность.

Любая наука предполагает отражение действительности на уровне и в виде открытия и формирования определенных законов и закономерностей. Бухгалтерский учет как наука удовлетворяет и этому методологическому критерию. Основные закономерности формирования справедливой стоимости активов (А), обязательств (О), собственного капитала (СК), доходов (Д) и расходов (Р) формализуются в виде известного уравнения:

$$A = O + CK + D - P.$$

Представляется, что обоснованное выше определение бухгалтерского учета, уточнение его предмета, наряду с известными и присутствующими только учету специальными элементами метода (оценка, калькуляция, счет и т. д.), могут служить в качестве дополнительных аргументов в пользу правомочности научного статуса бухгалтерского учета.

### ***Прикладное значение бухгалтерского учета в современном мире***

Бухгалтерский учет как особая сфера человеческой деятельности имеет многовековую историю. Бухгалтерская профессия сложилась в ходе длительного естественного разделения общественного труда. Это обусловлено тем, что с его помощью удовлетворяется потребность в достоверной и объективной информации о справедливой (согласованной между всеми участниками предпринимательской деятельности) стоимости доходов, расходов, активов, обязательств и капитала. Во всем мире бухгалтерский учет давно призван и в качестве особой отрасли науки. Исторически сложилось несколько международных научных школ по учету, анализу и аудиту. К числу наиболее известных относятся: англосаксонская, европейская, латиноамериканская, восточноевропейская

(В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Ф.Ф. Бутынец, Н.Г. Чумаченко, Н.М. Малюга, В.И. Стражев, П.Я. Папковская, И.С. Мацквичус) [8; 12; 16].

Важность бухгалтерского учета обусловлена тем, что он является уникальным, единственным в своем роде и общественно признанным методическим инструментом экономико-правового согласования экономических интересов всех участников бизнеса по поводу справедливого распределения заработанных доходов на уровне отдельно взятых субъектов хозяйствования. Конечной целью бухгалтерского учета является легитимизация права собственников на ту часть дохода, которая может быть присвоена ими в соответствии с действующим законодательством и за установленный период. Естественно, что ее достижение невозможно без серьезного научного обоснования. Это достигается при помощи науки о бухгалтерском учете и посредством бухгалтерского (на основе определенных научно обоснованных учетных принципов и специальных методов) измерения активов, обязательств, капитала, доходов и расходов субъектов хозяйствования по справедливой (согласованной, учетной, бухгалтерской) стоимости.

Сущностная особенность бухгалтерского учета заключается в том, что он обеспечивает все заинтересованные стороны (собственников, наемных работников, органы государственного регулирования, кредиторов, инвесторов) объективной, сформированной на общепринятых принципах и поэтому достоверной информацией, которая необходима для принятия решений. В значительной степени инвесторы применяют учетную информацию для определения результативности и целесообразности инвестирования средств в тот или иной бизнес. Этот возможно лишь на основе отражения реально заработанных (обеспеченных деньгами) доходов. Наемные работники судят о целесообразности продолжения работы на данном предприятии за ту или иную заработную плату в зависимости от ее величины и своих ожиданий. Коммерческие банки на основании бухгалтерских отчетов решают, следует ли снабжать предприятия кредитными ресурсами. Государство при помощи учетных и отчетных данных оценивает уровень налого-

вой нагрузки на предприятие и состояние расчетов с бюджетом. Фондовые биржи на основе бухгалтерских отчетов во многом влияют на котировки ценных бумаг субъектов хозяйствования.

Поэтому в развитии бухгалтерского учета, в качественном усилении его прикладного значения, в повышении научного, социального и даже политического статуса объективно заинтересованы все участники хозяйственной жизни общества - собственники средств производства, наемные работники, государство, кредиторы, инвесторы, банки. В системе бухгалтерского учета отражаются практически все финансовые, управленческие, маркетинговые и иные проблемы экономической жизни общества. Отсюда проблемам совершенствования теории, методологии, методики и организации бухгалтерского учета при расширении глобализации и унификации мировой экономики необходимо уделять постоянное внимание всем ученым и специалистам, занимающимся экономическими исследованиями.

#### ***Развитие бухгалтерского учета в условиях глобализации***

Остановимся далее на наиболее актуальных проблемах теории бухгалтерского учета, обусловленных процессами глобализации мировой экономики.

Процессы глобализации мировой хозяйственной жизни затрагивают экономические интересы больших групп людей - иностранных инвесторов и региональных производителей; владельцев предприятий, наемных работников и менеджеров; отраслевые и межотраслевые структуры; региональные интересы отдельных стран и различного рода межгосударственных союзов; финансовые, промышленные и торговые круги и т. д. В той или иной степени весь этот сложный комплекс противоречий сказывается на бухгалтерском учете, который по определению призван максимально объективно отражать фактическое положение дел субъектов хозяйствования. Являясь особой информационной системой, бухгалтерский учет и отчетность призваны показывать реальную картину наращивания капиталов, источников формирования доходов и добавленной стоимости, направлений распределения выручки и при-

былей, размеров присвоения, потребления и накопления.

Будучи в известной степени заложником интересов, учет вынужден обслуживать как запросы владельцев предприятий, так и налоговых служб, работников, управляющих, кредиторов, органов социальной защиты, профсоюзов. Вряд ли можно считать, что в настоящее время такая задача решается в рамках сложившейся системы учетных стандартов, принципов и методов. Не секрет, что существуют «двойные» бухгалтерии, искаженные балансовые данные, «спрятанные» затраты и заниженные налоговые платежи, «черный» нал и неучтенные выплаты за труд. Даже считавшиеся до сих пор наиболее современными аудиторские нормы и учетные принципы США (GAAP) не стали препятствием для фальсификации отчетности и последующего банкротства таких гигантов, как «Энрон», и других крупнейших корпораций. Можно констатировать, что развитие теории, методологии, методики и организации системного бухгалтерского учета происходило с отставанием от темпов глобализации и не гармонировало с новыми структурами экономических интересов. Учетные технологии по-прежнему настроены на отстаивание в первую очередь интересов собственников предприятий в ущерб остальным заинтересованным сторонам.

Анализируя научные исследования последних лет на постсоветском пространстве, невольно приходишь к мысли о необходимости проведения широкой полемики по наиболее актуальной проблематике, о тенденциях, характерных особенностях, критериях новизны знаний и перспективе научных исследований в области бухгалтерского учета. Далее хотелось бы коснуться некоторых аспектов современного состояния бухгалтерской науки.

*Международные стандарты.* В силу вовлечения стран бывшего СССР в глобальные мировые экономические отношения все большее влияние приобретают международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности (МСФО/МСБУ). В этой связи во многих диссертациях и монографиях выдвигаются научные идеи, уже зафиксированные кем-то ранее в этих стандартах, что вызывает вполне закономерный вопрос о правомоч-

ности научного статуса таких работ и таких ученых. Отдавая должное невероятной глубине учетной мысли и сосредоточенному в международных стандартах огромному опыту ведущих бухгалтерских школ мира, необходимо, тем не менее, дать ответ на следующие вопросы. Являются ли МСФО/МСБУ фундаментальным научным трудом или это, скорее, постоянно обновляемый коммерческий продукт, имеющий целью приносить экономические выгоды его авторам? Следует ли рассматривать нашим ученым содержащиеся в них положения как некий абсолютный критерий истины в последней инстанции, или это всего лишь разновидность международной инструкции по ведению учета и составлению отчетности? Является ли новым знанием намечающаяся тенденция изменений содержания МСФО/МСБУ по направлению не расширения, а сужения допустимых к использованию в практике различных учетных подходов, приемов, методов? (Почему, например, раньше расходы на НИОКР можно было в зависимости от стадии либо капитализировать, либо списывать на расходы периода, а сегодня только списывать?)

*Субъективизм и классовость.* Являясь по своей сути сферой не естествознания, а, скорее, социально-гуманитарных исследований, наука о бухгалтерском учете подвержена весьма сильному влиянию субъективных факторов. Она отражает в своих постулатах экономические интересы различных социальных групп и классов (как правило, собственников предприятий). В этой связи необходимо говорить о критериях истинности науки (а не практики) о бухгалтерском учете. Какой, например, размер капитализации прибыли может быть признан научно обоснованным с точки зрения собственников, наемных работников, государства? Достижим ли вообще в этой области некий научно обоснованный компромисс? В состоянии ли некое новое знание, добытое ученым-бухгалтером, устранить противоречия между бухгалтерами-практиками, налоговыми инспекторами, аудиторами, инвесторами по поводу справедливого распределения заработанных, зафиксированных в учете и отраженных в отчетности доходов? Является ли провозглашаемая в МСФО/МСБУ справедливая стоимость действительно справедливой с

точки зрения всех участников экономического взаимодействия? Как эта справедливая стоимость коррелирует с другими «несправедливыми» видами стоимостей - исторически сложившейся, рыночной, меновой, восстановительной, остаточной и прочими возможными? Когда они совпадают, а когда нет? На основании чьей субъективной точки зрения достигается неуловимая объективность справедливой стоимости? Определенную трудность для ученого-бухгалтера (ставящего перед собой цель вырабатывать объективно истинные новые знания) имеет преодоление присущего бухгалтерской профессии ярко выраженного классового подхода, заключающегося в необходимости отражать информацию с позиций и в интересах главным образом только одного класса - класса собственников. Трудно уличить международные стандарты в большом пристрастии к отставанию интересов общества в целом.

*Пределы и ограничения.* Интересным представляется взгляд в будущее науки о бухгалтерском учете с точки зрения оценки потолочных пределов его предметной области, совокупности приемов и методов. Развитие физики осуществляется по направлению все более углубляющегося проникновения в тайны материального мира - расщепление атомного ядра, постижение наноструктур и т. д. А каковы ближайшие временные горизонты исследований ученых-бухгалтеров? Существуют ли некие объективные причины, способные задавать пределы и ограничения новых знаний бухгалтерской науки? Активная компьютеризация и развитие информационных технологий уже значительно изменили содержание бухгалтерской профессии. Что дальше? Преобладавшая функция пассивной фиксации фактов хозяйственной жизни и переписывания цифр из одного документа в несколько других уходит в прошлое. Возможности сканирования полностью автоматизируют весь учетный документооборот вплоть до отчетности. Все больше признаков указывает на трансформацию учетной профессии в сферу аналитики, перемещение функций на стадию обоснования и принятия управленческих решений, заключения договоров с целью такого отражения фактических операций, чтобы они соответствовали прогнозируемому собственником

финансовому результату. Представляется, что присущее науке творчество, приводящее к получению нового знания, все больше будет концентрироваться и материализовываться в особой управленческой информации, которая необходима для принятия адекватных управленческих решений. В этой связи более перспективной видится область исследований методов управленческого учета и анализа, где возможности формирования разнообразных информационных массивов практически безграничны.

*Коллективный одиночка.* Объемы информации о научных исследованиях растут лавинообразно. Практически каждый исследователь сталкивается с проблемой качественной обработки максимально большого количества разнообразных литературных источников в кратчайшие сроки для выработки нового знания, для создания новой научной продукции. Представляется, что наиболее рациональной и эффективной формой организации и проведения научных исследований в области бухгалтерского учета будут специальные лаборатории, сформированные вокруг нескольких лидеров, генерирующих стратегические научные идеи в виде концепций, гипотез, теорий, систем и моделей. Идея должна усилить свой специальный статус как особого наиболее ценного научного продукта. Как показывает практический опыт, генераторами концептуальных научных идей в состоянии быть лишь немногие действительно выдающиеся личности. Разработкой идей, их развитием и детализацией могут заниматься коллективы молодых ученых, выпуская и защищая коллективные монографии вместо написания личных диссертаций.

### **Основные направления совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь**

Представляется, что совершенствование бухгалтерского учета в условиях глобализации должно осуществляться по следующим направлениям.

1. *Дальнейшая унификация и стандартизация принципов, норм и правил бухгалтерского учета.*

*Возможности унификации и стандартизации.* Унификация и стандартизация бухгалтерского учета может осуществляться «по

вертикали» (агрегирование данных дочерних, территориальных и т. п. компаний в рамках единого холдингового объединения) и «по горизонтали» (по отдельным объектам учета и экономическим показателям). До настоящего времени унификация в виде международных и региональных учетных стандартов осуществлялась преимущественно по более простой - «горизонтальной» форме. Вероятно, и в дальнейшем рекомендательная унификация, официально регламентирующая общепринятые точки зрения по бухгалтерскому измерению стоимости, будет развиваться по этому направлению. Перспективы «вертикальной» (корпоративной) унификации представляются достаточно проблематичными в силу естественной незаинтересованности владельцев ТИК в прозрачности своих счетов и отчетов.

Можно усомниться в том, что в природе вообще когда-либо существовал полный консолидированный финансовый отчет какой-либо действительно гигантской международной корпорации, составленный по общепринятым специфицированным нормам международных бухгалтерских стандартов. И вот почему. Во-первых, в силу широкой территориальной разбросанности коммерческих подразделений и существования в этой связи мультивалютных оценок, лишаящих смысла консолидацию с некой единой мировой валютой; во-вторых, из-за разнонаправленных инфляционных процессов; в-третьих, по причине существования разнохарактерных бизнес-структур (банков, промышленных концернов, страховых, транспортных и иных компаний, благотворительных фондов, мультимедийных объединений и т. п.); в-четвертых, в силу отсутствия целесообразности глобального агрегирования бухгалтерских отчетов большого количества разностильных субъектов хозяйствования после того, как прибыли уже сформированы и распределены.

*Частота составления отчетности.* Принимая во внимание возросший динамизм и мобильность экономических процессов, увеличившуюся производительность труда, а также быстрдействие и масштабы международных сделок, представляется целесообразным увеличить частоту составления бухгалтерской финансовой (внешней) отчетности и сделать ее не ежегодной, а ежемесяч-

ной или ежеквартальной. Такой подход даст возможность более оперативно принимать в расчет бухгалтерских показателей такой важный фактор, как время. Современные компьютерные технологии позволят это сделать без существенного роста затрат на получение отчетных данных.

*Отчет о движении денежных средств.* Думается, следует существенно модифицировать состав и структуру отчета о движении денежных средств, сделав в нем акцент на разделение «собственных» и «заемных» финансовых потоков. Это позволит сделать более прозрачным то, какие расходы денежных ресурсов (на текущее потребление, на накопление, на дивиденды) осуществляются за счет каких источников (выручка, прибыль, кредиты, целевое финансирование, капиталы собственников). Рекомендуемые в настоящее время «прямой» и «косвенный» методы составления отчетности о движении денежных средств не дают полного представления о «принадлежности» оборачивающихся на счетах предприятий денег.

*Объекты учета.* Возможно, следует расширить перечень объектов учета. В настоящее время они группируются в основном по пяти разделам: имущество, собственные источники, заемные капиталы, доходы и расходы. При этом трудно составить целостное представление о характере сделок, невозможно оценить действительные источники приращения стоимости (использование дешевых кредитов, курсовые валютные разницы, диспаритет цен на основные виды сырья и готовую продукцию, манипуляции с расходами и доходами будущих периодов, погашение текущих расходов предыдущими накоплениями прибыли или выручкой и т. д.). Это приводит к искажению налоговых баз, конечных финансовых результатов и оценки действительного финансового положения предприятия. Единый учет движения стоимости по всему завершеному кругообороту хозяйственной сделки, а не обособленный учет ее отдельных стадий (приобретение, хранение, производство, реализация), способствовал бы более точной и реальной оценке экономического эффекта от деятельности субъекта хозяйствования, от использования собственных и заемных финансовых ресурсов, от качества менеджмента. Отражение в отчетное-

ти не отдельно взятых операций, а целостных завершенных и незавершенных сделок и применявшихся финансовых схем помогут инвесторам, правительству и различного рода кредиторам принимать решения по транзакциям с теми или иными субъектами хозяйствования, оценивать эффективность от использования собственных и заемных финансовых ресурсов, умение распоряжаться краткосрочными и долгосрочными капиталами.

*Показатели отчетности.* Положительно скажется на доверии к бухгалтерской отчетности (прежде всего, к балансу), если в ней будут отражаться не только статичные показатели (остатки), но и динамика развития предприятия, способная характеризовать процессы формирования основных финансовых пропорций предприятия (между накоплением и потреблением, между собственными и привлеченными инвестициями, между законченными и отложенными сделками, между возникновением и погашением обязательств, между структурой выручки и денежных платежей и т. д.). Для этого можно было бы фиксировать в отчетности матричную корреспонденцию оборотов между основными группами счетов.

*Оценка.* Инфляция, частые изменения курсов валют, а также различия в уровнях экономического развития различных стран и регионов отрицательно сказываются на достоверности данных, полученных по принципу «исторически сложившихся затрат». Поэтому, видимо, целесообразно дополнять такие оценки бухгалтерских показателей отчетности системой специальных корректировок стоимости активов, прибылей, обязательств на факторы, непосредственно не связанные с деятельностью предприятия. Это приблизит бухгалтерскую стоимость к так называемой справедливой или к рыночной. Другими словами, аналитический и синтетический учеты по-прежнему могут базироваться на «исторически» сложившихся затратах», которые на стадии составления отчетности будут трансформироваться при помощи набора специальных методик по переоценке активов и обязательств в рыночные оценки.

*Трансформация собственности.* Характерные для современной экономики актив-

ные изменения имущественных отношений (слияния и разделения компаний, их приватизация или национализация и т. п.) актуализируют проблему отражения в учете экономических интересов так называемых миноритарных акционеров. Прежде всего, это относится к оценке их долей в имуществе, финансовых результатах, обязательствах, капиталах и накоплениях.

*Развитие международных стандартов.* Представляется, что совершенствование положений международных стандартов финансовой отчетности должно осуществляться в направлении большей конкретизации дефиниций, учетных приемов и способов, возможного устранения многовариантности бухгалтерских расчетов. Для успешного распространения идей МСБУ/МСФО представляется весьма важным существенное расширение круга специалистов из разных стран (включая развивающиеся), которые бы принимали участие в процедурах подготовки стандартов пусть хотя бы в роли наблюдателей.

## *2. Организация бухгалтерского учета.*

Усиливающееся разделение единой системы учета на финансовый, управленческий и налоговый обусловлено возрастающим конфликтом экономических интересов собственников, менеджеров, наемных работников, государства. Стремление придать учетной информации «абсолютную точность и объективность», а также апологетика учетных данных как единственно верного источника фактической информации о стоимостных изменениях приобретенных и использованных ресурсов, долговых обязательствах, продажах, финансовых результатах, капиталах в условиях глобализации весьма сомнительны. Отражение согласованных интересов различных групп пользователей в учетных данных, формируемых непосредственно субъектом хозяйствования, представляется маловероятным, равно как и высокое доверие к аудиторским заключениям. Поэтому одним из возможных путей усиления объективности учетной информации могла бы быть организационная перестройка подготовки учетной информации. Усилия бухгалтерий субъектов хозяйствования должны быть сосредоточены на формировании данных, которые необходимы для целей текущего управления (управленческий учет). Получение же отчетных

данных для внешних пользователей (финансовый учет) может быть передано независимым бухгалтерским агентствам, которые бы несли ответственность за достоверность баланса, отчета о прибылях, движении денежных средств и других показателей перед акционерами, кредиторами, государством, биржами. Современные информационные технологии позволяют обеспечивать достаточное быстродействие в передаче больших массивов данных, что облегчило практическую реализацию такой концепции организации бухгалтерского учета.

### 3. Гармонизация учета и права.

Естественным образом развитие унификации и стандартизации учета находится в зависимости от аналогичных процессов в области юриспруденции. Успешная стандартизация учета в условиях глобализации будет в значительной мере зависеть от стандартизации международных правовых норм, регулирующих коммерческую деятельность, банковскую и финансовую сферу, налогообложение и другие экономические процессы. Прежде всего это касается унификации правовых, экономических и бухгалтерских трактовок таких базовых понятий, как выручка, продажи, оборот, доходы, себестоимость, затраты, расходы, издержки, финансовые результаты, прибыль, капитал и др. Практическая унификация права и учета в условиях глобальных перемен представляется делом очень проблематичным. Поэтому продолжающаяся нескоординированность этих двух важнейших областей, обуславливающих динамичное развитие экономики, также является отрицательным фактором качественного улучшения бухгалтерского учета.

### *МСФО и риски*

Как известно, в нашей стране принято решение о начале внедрения с 2008 г. МСФО в практику отечественного учета. Приветствуя в целом такое решение, остановимся на тех рисках, которые, на наш взгляд, сопутствуют этому решению.

*Системные риски.* Принимая на себя ответственность относительно введения в кратчайшие сроки норм МСФО в качестве обязательных к практическому применению, наша страна неизбежно сталкивается с серьезной

проблемой. Суть ее заключается в том, что представители Республики Беларусь не принимают участия в процессе нормотворчества и развития этих стандартов. Находясь вне процесса разработки новых и корректировки старых стандартов, вне процедур интерпретации их содержания и обобщения существующих проблем, возникающих в связи с их использованием, мы неизбежно оказываемся в положении вечно отстающего и догоняющего пользователя чужих законодательных инициатив. Не зная изнутри, что и как происходит при совершенствовании стандартов, мы никогда не сможем оперативно вносить изменения в наше отечественное законодательство, касающееся учета и отчетности, налогообложения и ценообразования, и это реально поставит под угрозу все те преимущества, которые якобы сулят МСФО на практике.

Серьезными проблемами будут своевременность получения официальных текстов стандартов, которые в оригинале пишутся и признаются только на английском языке, качество перевода на русский и белорусский языки, обучение персонала бухгалтерий. Очевидно, что прежде чем приступить к действительному внедрению стандартов, необходимо добиться того, чтобы представители общественных объединений профессиональных бухгалтеров и аудиторов и министерства финансов нашей страны, отвечающие за учет, получили бы для начала хотя бы минимально допустимую в существующих условиях возможность представлять интересы страны при разработке МСФО. В сегодняшнем положении риск принимать на себя ответственность жить по законам, к написанию которых страна *de facto* имеет никакого отношения, можно считать одним из наиболее серьезных. Его можно квалифицировать как системный риск, устранить который с помощью неких спорадических консультаций у представителей иностранных компаний или обращения к специальной иностранной литературе вряд ли удастся. Либо это будет весьма дорого. Кстати сказать, по имеющимся, вполне достоверным данным, в ближайшие 2-3 года международный Комитет по разработке МСФО намерен пересмотреть и существенно изменить содержание ряда стандартов, на которые мы сегодня собираемся

переходить. По различным экспертным оценкам, масштаб изменений может достигать до 30-40%, что косвенно свидетельствует о несовершенстве нынешних МСФО.

*Рискмножественности методик трансформаций отчетности.* Как известно, одним из вариантов внедрения МСФО является путь параллельного сочетания последовательного внесения изменений в существующую нормативную базу Республики Беларусь, регулирующую учет и отчетность, с разработкой методики трансформации отчетности, подготовленной по белорусским стандартам, которая бы соответствовала требованиям МСФО. Такой подход принят в нашей стране. Его можно считать достаточно консервативным, нацеленным на долгосрочную стратегию перехода на МСФО, однако наиболее реалистичным. При том, что в МСФО ряд вопросов отдается на откуп так называемому «профессиональному суждению пользователей» (практикующих бухгалтеров предприятий), осуществляемая трансформация неизбежно приведет к возникновению множества методик, отражающих субъективное восприятие и понимание сути международных стандартов каждым отдельно взятым главным бухгалтером (группой отраслевых бухгалтеров, аудиторов, прочих людей, считающих себя специалистами, и т. д.). Очевидно, что ценность таких отчетов вряд ли будет соответствовать государственным целям перехода на МСФО. В этих условиях встает довольно непростая комплексная теоретическая, методологическая, методическая, организационно-правовая и финансовая проблема создания единой общепринятой методики (в привычном нам понимании некой инструкции) по трансформации нашей отчетности в международную. Решение проблемы видится в создании специальной группы экспертов, которые бы смогли разработать понятную для практиков, удобно алгоритмируемую при использовании и легко автоматизируемую через программные продукты методику трансформации. Альтернативным вариантом может быть заказ на разработку такой методики у зарубежных специалистов, знающих как международные стандарты, так и белорусский бухгалтерский учет и отчетность. Хотя и этот выход может не дать идеального результата. Имеющийся опыт транс-

формации отчетов одних и тех же белорусских предприятий различными иностранными компаниями свидетельствует о том, что у разных фирм трансформированные под МСФО отчетные данные почему-то не совпадают. Разница может достигать 5-8%.

*Риск для отечественных аудиторских компаний.* В настоящее время отмечается резкий всплеск интереса к проблематике использования МСФО на белорусских предприятиях со стороны отечественных аудиторских компаний. Специалисты-аудиторы как всегда занимают весьма активную позицию по актуальным вопросам, затрагивающим наш учет. Их интерес понятен - получать заказы клиентов на рынке новых услуг по применению международных стандартов. Однако даже если чисто умозрительно смоделировать развитие событий по внедрению МСФО, то можно ожидать наряду с трансформацией отчетности и существенной трансформации самих аудиторских услуг и будущего белорусских аудиторских фирм. Причем, скорее всего, не в пользу наших отечественных компаний. Ведь составление отчетности якобы по МСФО предполагает затем подтверждение ее правильности и получение на то соответствующего аудиторского заключения. Вряд ли стороны, действительно заинтересованные в составлении отчетности по МСФО (иностранцы инвесторы, серьезные ответственные собственники, коммерческие банки и др.), выразят доверие белорусским аудиторским компаниям (при всем к ним нашем глубочайшем уважении) и не обратятся за услугой к представителям крупных всемирно известных международных аудиторских брэндов, спонсирующих разработчиков МСФО. При широком и поголовном использовании МСФО на наших предприятиях с существенной долей вероятности в кратко- и среднесрочной перспективе можно предсказывать определенное сужение рынка аудиторских услуг для белорусских аудиторских фирм, активное вытеснение их иностранными конкурентами. Многим придется либо искать возможность стать членами различных международных ассоциаций аудиторских и консалтинговых компаний (типа HLB, PKF и т. п.), чтобы получить разрешение на пользование их брэндами для подтверждения своего якобы

международного статуса (KPMG и др.), либо примерить на себя роль этаких субподрядчиков для более авторитетных в мире бизнеса аудиторских компаний и объединений, либо изменить направления своего бизнеса. В этом смысле весьма показателен и поучителен опыт перехода на МСФО коммерческих банков Республики Беларусь. Трудно назвать те белорусские аудиторские компании, которые приглашаются банками для подтверждения того, что их отчетность составлена по МСФО. Основные услуги на этом рынке уже довольно давно оказываются иностранными фирмами.

*Рискотсутствия национальной аттестации белорусских бухгалтеров.* Надо признать, что реальность существования МСФО значительно повышает требования к профессиональному уровню практикующих бухгалтеров. Их число в нашей стране, по различным оценкам, может достигать до 500 тысяч! Цифра более чем внушительная для современной экономики, предполагающей использование современных компьютерных и информационных технологий. В этой связи возникает ряд довольно простых и очевидных вопросов: какой процент бухгалтеров-практиков знаком с содержанием МСФО, сколько из них по роду своих служебных обязанностей вообще необходимо знание МСФО, в каком объеме им придется применять нормы МСФО на своих рабочих местах в условиях компьютеризации? На наш взгляд, начало внедрения в нашей стране МСФО - это хороший повод постановки вопроса о необходимости широкомасштабной и повсеместной программы повышения квалификации и сертификации практикующих бухгалтеров наших предприятий. Во всем мире этот процесс уже давно поставлен, что называется, «на поток». Существуют различные сертификаты, подтверждающие уровень квалификации бухгалтеров-практиков как на национальном (например, сертификат Института профессиональных бухгалтеров России), так и на международном уровне (СРА, АССА, САР, СРА и др.). К сожалению, в нашей стране единственным признаком принадлежности к бухгалтерской профессии остается университетский диплом, чего в настоящее время, конечно же, явно недостаточно. По состоянию на сегодняшний день, единствен-

ной организацией, осуществляющей международную сертификацию по программам САР-СРА, является белорусская ассоциация сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (АСВА), объединяющая в своих рядах несколько сотен высококвалифицированных специалистов. Однако усилий одной ассоциации недостаточно.

В последнее время наблюдается серьезная заинтересованность бухгалтеров и аудиторов нашей страны к получению таких авторитетных, но весьма дорогостоящих международных сертификатов, как АССА, АССА ДипИФР и др. Отдавая должное высокой квалификации их владельцев, тем не менее заметим, что подготовлены они по программам, ориентированным на преимущественное знание МСФО, при совсем необязательном знании особенностей белорусского бухгалтерского учета (такие специалисты, возможно, и обучены составлять отчетность абстрактного предприятия по международным стандартам, но вряд ли они смогут без ошибок начислить заработную плату, например, слесарю Минского автозавода или сформировать себестоимость и рассчитать налоги субподрядной строительной организации). Очевидно, что такая сертификация весьма важна для тех, кто не очень то мотивирован работать непосредственно в Беларуси. Кроме дороговизны, недостатком такой сертификации является и то, что рядовым бухгалтерам белорусских предприятий совсем не обязательно знать МСФО в таком глобальном и подробном масштабе. Знание МСФО в рамках этих международных сертификатов необходимо и полезно для довольно ограниченного круга специалистов уровня главных бухгалтеров и методологов министерств, ведомств, крупных предприятий, активно работающих с зарубежными партнерами, ведущих аудиторов. Поэтому представляется целесообразным разработать специальную программу по сертификации белорусских бухгалтеров, основу которой составляли бы отечественные нормативные документы, регулирующие ведение бухгалтерского учета, вместе с базовыми нормами МСФО. Организация такой подготовки может быть осуществлена Министерством финансов Республики Беларусь совместно с Министерством образования и ведущим экономическим ву-

зом республики БГЭУ. Оценивая очевидные достоинства программы профессиональной сертификации практикующих бухгалтеров, прежде всего заключающиеся в повышении их квалификационного уровня на основе современных достижений отечественной и зарубежной науки и практики, следует обратить внимание и на такой аргумент, как защита с ее помощью рынка труда бухгалтеров нашей республики. Ведь получение международных сертификатов будет провоцировать отъезд наиболее подготовленных кадров на рубеж.

*Риск утраты национальной школы учета и ущерб национальным экономическим интересам.* Нет необходимости говорить о том, что широкое и повсеместное развитие МСФО является одной из форм проявления глобализации мировой экономики, средством унификации и стандартизации информационных систем управления предприятиями, способом воздействия на относительно небольшие по меркам мировой экономики национальные бизнес-структуры с целью поглощения их крупными международными корпорациями. Оставляя за скобками дискуссию о полезности такой глобализации для экономики Республики Беларусь, хотелось бы заметить, что сам факт существования национальной системы бухгалтерского учета (со всеми ее недостатками), наряду с налоговой и иными макросистемами, является пусть и слабой, но все-таки вполне реальной формой защиты как национальных экономических интересов государства в целом, так и отдельных субъектов хозяйствования в частности. Ведь информация, содержащаяся в бухгалтерском учете и в бухгалтерских отчетах, отражает вполне объективные реалии, которые характерны для национальной экономики. Это и учетная стоимость активов и обязательств, и размеры доходов и расходов, и уровень цен и себестоимости продукции, которые формируются именно в конкретных условиях национальной модели экономического развития, при очевидном доминировании государства в структуре собственности на средства производства, при вполне определенных пропорциях, которые складываются на отечественных рынках в соответствии с традициями производства и потребления, спроса и предложения, конъюнктурных ко-

лебаниях и прочих факторах, да к тому же в рамках существующего законодательства. Зафиксированные в бухгалтерских отчетах цифры - это отражение определенных национальных бухгалтерских традиций, менталитета и, в конце концов, человеческих свойств тех людей, которые волей судьбы живут и работают на данной территории (уровень образования и культуры, качество воспитания и образования, особенности того или иного мировоззрения и принадлежность к определенной религии). Это результаты деятельности людей, придерживающихся определенных этических норм, той или иной квалификации, это результаты работы трудовых коллективов, где доминируют трудолюбие или лень, дисциплина или разгильдяйство, стремление заработать или украсть.

Конечно, с одной стороны, нелегко сходу назвать такой объект учета, который было бы невозможно отразить с помощью принципов и методов, заложенных в МСФО, и, тем не менее, с другой стороны, те экономические оценки, которые формируются национальной системой бухгалтерского учета, могут и должны служить вполне достойными критериями признания стоимости тех или иных предприятий и отраслей, тех или иных сфер приложения инвестиционных капиталов, сделок купли-продажи субъектов хозяйствования. Например, если при продаже предприятий доверять только международным оценкам с привлечением МСФО, то экономическая выгода может быть в значительной мере упущена из-за недоверия к данным отечественного учета. Неслучайно иностранные аудиторские компании при попытках оценивать наши предприятия на основе МСФО неизбежно вынуждены обращаться к бухгалтерским данным, полученным в системе отечественного учета. Абстрактная и умозрительная трансформация отчетов в формат МСФО содержательно не может быть реализована без обращения к базам данных, которые получены посредством методик белорусского бухгалтерского учета. Кроме того, весьма важным преимуществом отечественной системы учета является однозначность приемов, методов и оценок. То есть при правильном и строгом соблюдении всех предусмотренных в законодательстве и учетной политике норм отчетность форми-

руется весьма точно и исключает двойственность оценок. Условно говоря, разные бухгалтеры, грамотно работая на одном и том же предприятии, всегда должны получать в итоге одинаковые отчетные данные. В отличие от этого упоминавшиеся ранее опыты трансформации в МСФО белорусской отчетности одних и тех же предприятий различными иностранными фирмами приводили, как ни странно, к получению различных значений баланса и отчета о прибылях.

Безусловно, рано или поздно МСФО неизбежно станут доминирующим документом при ведении учета на белорусских предприятиях, однако их внедрение должно осуществляться постепенно и с обязательным учетом национальных экономических особенностей и интересов. Изменения национальной системы бухгалтерского учета должны быть максимально согласованы и гармонизированы с динамикой общего курса экономического развития страны. Индексы основных социально-экономических показателей развития Республики Беларусь свидетельствуют о том, что за период с 1995 г. реальная среднемесячная заработная плата выросла примерно в 4 раза [15. С. 34-35]. Интересно, что и возникновение МСФО (70-е годы прошлого века) в значительной мере было обусловлено ростом благосостояния населения западных стран. Это выразилось в накоплении свободных денежных ресурсов у большого количества инвесторов, усилении значимости финансового капитала в мировой экономике, необходимости его концентрации не только для спекулятивных сделок, но и для развития высокотехнологичных инвестиционных проектов и связанной с этим необходимости снабжать акционеров достоверной информацией для повышения объективности биржевых котировок акций и иных ценных бумаг. В нашей экономике, где основной собственник - это государство и преобладающей формой поступления доходов бюджета являются, скорее, налоги, чем дивиденды, нормы и требования к бухгалтерскому учету и отчетности должны соответствовать интересам этого доминирующего собственника, а не превращаться в дань зарубежной моде. Тем более что имеющийся опыт предприятий России, Украины и других стран показывает, что особенно на

первых этапах внедрения МСФО имеют место рост себестоимости продукции и соответствующее снижение рентабельности производства.

*Риски для предприятий.* Внедрение МСФО в любой форме (прямое применение, трансформация) неизбежно вызовет рост расходов предприятий по ряду параметров. Во-первых, за счет увеличения затрат на обучение бухгалтерского персонала, во-вторых, за счет удорожания аудиторских и консалтинговых услуг (тарифы иностранных компаний в разы превышают тарифы белорусских аудиторских фирм), в третьих, за счет неизбежности ошибок в процессе перестройки учетных систем с белорусских на международные стандарты.

Подводя итог сказанному, можно сделать некоторые выводы и предложения.

1. Отказаться на ближайшие 2-3 года от прямого, повсеместного и всеобъемлющего перехода на МСФО. За это время найти возможность для участия в совершенствовании стандартов представителей нашей страны или, по крайней мере, в процессе подготовки их новой редакции.

2. Разработать методику трансформации отечественной отчетности в международный формат и установить перечень тех предприятий, где она необходима и должна применяться для международных инвестиционных программ, выхода на внешние рынки, иных целей.

3. Проводить активную работу по изучению сущности МСФО, по пропаганде заложенных в них идей, по обучению им практикующих бухгалтеров предприятий. Вести государственную профессиональную сертификацию бухгалтеров и наладить систему непрерывной их переподготовки и повышения квалификации.

4. Постепенно вносить в отечественный бухгалтерский учет и отчетность все те изменения, которые, скорее всего, сохранятся и в новой редакции МСФО и вряд ли претерпят корректировки в связи ожидаемым пересмотром стандартов, которые уже методически подготовлены и не вызовут больших проблем на предприятиях. Это касается разработки нового плана счетов с их группировкой на счета активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, утверждения

новых типовых форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и отчета о движении денежных средств и др. Ничто не мешает, например, перегруппировать активы в балансе по мере убывания ликвидности, отдельно показывать кратко- и долгосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность, установить общепринятый порядок создания необходимых резервов и т. д., а также внести необходимые изменения в нормативную базу, с тем чтобы через 2-3 года подготовиться методически, организационно и кадрово к полноценному, а не трансформационному переходу на новую редакцию МСФО.

### ЛИТЕРАТУРА

1. *Бем-Баверк О.* Основы теории ценности хозяйственных благ: Австрийская школа в политической экономии. М.: Экономика, 1992.
2. *Всемирная история экономической мысли:* В 6 т. М.: Мысль, 1987. Т. 1; 1988. Т. 2; 1989. Т. 3; 1990. Т. 4; 1994. Т. 5; 1997. Т. 6.
3. *Визер Ф.* Теория общественного хозяйства (фрагменты): Австрийская школа в политической экономии. М.: Экономика, 1992.
4. *История экономических учений /* Под ред. А.В. Бондаря. Минск: БГЭУ, 2004.
5. *История экономических учений /* Под ред. Г.А. Шмарловской. Минск: БГЭУ, 2001.
6. *Кенэ Ф.* Избр. произведения. М.: Соцэкгиз, 1960.
7. *Лукашевич В.К.* Философия. Минск: БГЭУ, 2006.
8. *Малюга Н.М.* Научные исследования в бухгалтерском учете. Житомир: Рута, 2003.

9. *Маршалл А.* Принцип экономической науки: В 3 т. М.: Прогресс, 1993.
10. *Менгер К.* Основания политической экономии: Австрийская школа в политической экономии. М.: Экономика, 1992.
11. *Миись Дж.С.* Основы политической экономии: В 3 т. М.: Прогресс, 1981.
12. *Палий В.Ф.* Проблемы теории бухгалтерского учета. М.: ВЗФЭИ, 2007.
13. *Панков ДА.* Метрология экономики. Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования. Минск, 2007.
14. *Рикардо Д.* Начала политической экономии и налогового обложения: В 2 т. М.: Политиздат, 1955.
15. *Статистический ежегодник Республики Беларусь,* 2007. Минск, 2008.
16. *Соколов Я.В., Бутьнец Ф.Ф., Горецкая ЛЛ., Панков ДА.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник. М.: Проспект, 2007.
17. *Сэй Ж.Б.* Трактат политической экономии. М., 1896.
18. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962.
19. *Тюрго А.* Избранные экономические произведения. М.: Соцэкгиз, 1961.
20. *Тюнен И.Г.* Изолированное государство. М., 1926.
21. *Шимов В.Н.* Экономическое развитие Беларуси на рубеже веков: развитие, итоги, перспективы. Монография. 2-е изд. Минск: БГЭУ, 2003.
22. *Шумпетер Й А.* История экономического анализа. СПб.: Экон. школа, 2001.
23. *International Accounting Standards.* М.: Аскери, 2006.
24. *Pankov D.* Accounting in Belarus. European Accounting Guide. London: David@Alexander, 2000.



□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.  
 □□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.

BSEU Belarus State Economic University. Library.  
<http://www.bseu.by>      [elibr@bseu.by](mailto:elibr@bseu.by)