

14. Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами: учеб. пособие для вузов / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 639 с.
15. Соловьева, О.В. Международная практика учета и отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 332 с.
16. Управленческий учет / А.Д. Шеремет [и др.]; под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. – 511 с.
17. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
18. Чернов, В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности / В.А. Чернов; под ред. М.И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 318 с.
19. Шаўлюкоў, А.П. Бюджэтанне і прагнознае рахункаводства: узаемасувязь, развіцце метадок: манаграфія. – Гомель: УА “Беларускі гандлева-эканамічны ўніверсітэт спажывецкай кааперацыі”, 2006. – 128 с.

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОТРАСЛЕВОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Н. В. Кожарская, магистрант ВШУБ, БГЭУ

Любое осуществление деятельности (хозяйствования) происходит в рамках соответствующего экономического пространства. Мировым сообществом на основе многовекового опыта очерчена структура этого пространства.

Ключевым понятием, характеризующим процессы мирового развития на рубеже XX–XXI в., является глобализация. Ее суть заключается в расширении, усложнении взаимосвязей и взаимозависимостей, как государств, так и людей, что выражается в формировании планетарного информационного пространства, мирового рынка капиталов, товаров и рабочей силы, в интернационализации проблем техногенного воздействия на природную среду.

Предпосылками процессов глобализации явились информационная революция, произошедшая в последнее десятилетие и обеспечившая техническую базу для создания глобальных информационных сетей, интернационализация капитала и ужесточение конкурентной борьбы на мировых рынках, дефицит природных ресурсов и обострение борьбы за контроль над ними, демографический взрыв, а также усиление техногенной нагрузки на природу, увеличивающее риск всеобщей катастрофы.

Значительно усложнился характер взаимодействия различных национальных хозяйств, быстро меняется место регионов и стран в мировой экономической системе. В условиях возрастающей свободы перемещения товаров, услуг, капиталов, углубления международного разделения труда поверх национальных границ формируются более или менее устойчивые воспроизводственные связи. В результате на мировой арене наметились экономические границы, не совпадающие с национальными. С другой стороны, в целях поступательного развития экономики государство в рамках национальных границ должно поддерживать социальное равновесие и обеспечить «встроенность» национальной экономики в мировую систему с учетом общемировых «правил игры».

В условиях глобализации экономики формируются региональные экономические пространства, расширяющие инвестиционные возможности, развиваются международные финансовые рынки и информационные технологии. Все это на межстрановом уровне требует гармонизации стандартов финансовой отчетности, т.е. того «универсального языка», на котором способны общаться транснациональные корпорации, независимо от национальности и государственной принадлежности.

Процесс интеграции экономики Республики Беларусь в мировое хозяйство обусловил необходимость построения системы бухгалтерского учета, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности. Реформа отечественного бухгалтерского учета направлена на его гармонизацию с МСФО, что нашло выражение в принятом постановлении Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 г. № 694, с учетом дополнений от 09.07.2003 г. № 922 «О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь».

Вместе с тем претворение данной Программы в реальную хозяйственную жизнь не получило в настоящее время широкого применения. Это связано с тем, что поступательный характер реформирования сопряжен с необходимостью исследования многочисленных проблем современного бухгалтерского учета. В связи с чем адаптацию МСФО для подготовки и представления учетной информации можно считать состоятельной только при наличии глубоких научных исследований в области разработки теоретических, методологических и прикладных аспектов механизма перестройки бухгалтерского учета в условиях развивающихся рыночных отношений, в том числе и на отраслевом уровне.

В Республике Беларусь так же, как и во многих других странах, пока еще не проделана адекватная работа по идентификации и исследованию механизма практического применения МСФО, т.е. отсутствуют необходимые продуктивные подходы к гармонизации национальных систем бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Методология интеграции белорусских учетных стандартов в МСФО по многим предусмотренным ими рекомендациям и параметрам недостаточно изучена. Попытка же практиковать, даже отдельные составные элементы названных стандартов в большинстве случаев безуспешны и недальновидны, поскольку не принимаются в расчет последствия их влияния в реалиях существующей белорусской экономической среды. По существу, отвергается сама возможность критики имеющихся методологических недостатков МСФО, не уделяется должного внимания исследованию их отдельных положений и принципов, которые либо полностью, либо частично несовместимы с нормами белорусского гражданского, финансового и налогового законодательства.

В Республике Беларусь в основу был положен вариант постепенной адаптации национальной системы учета и отчетности к требованиям МСФО. В связи с этим возникает проблема в разработке методики трансформации отчетности белорусских предприятий в международный формат.

Следует отметить, что странами бывшего СССР и Восточной Европы накоплен богатый опыт в создании и использовании подобного рода метода. Следует отметить работы Агеевой О. А., Бутынца Ф. Ф., Бугаева А. В., Кухто Ю. Ю., Николаевой О. Е., Палия В. Ф., Панкова Д. А., Соколова Я. В., Чае Т. В. и др.

Профессор Панков Д. А. и Кухто Ю. Ю. указывают, что «методы и приемы осуществления процесса трансформации могут значительно отличаться в различных отраслях в зависимости от характера деятельности и специфики учетной и отчетной информации. Поэтому процесс проведения трансформации требует индивидуального подхода в каждом конкретном случае» [7].

Профессор Бугаев А. В. подчеркивает, что для собственника необходима учетная информация, позволяющая судить об уровне эффективности сделанных инвестиций и сохранности его частной собственности. Для этой цели и предназначена отчетность составленная в соответствии с требованиями Международных стандартов бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности [3].

Большинство ученых в странах СНГ, где МСФО уже получили законодательную прописку, считают, что такое «активное реформирование» было поспешным.

Как считает профессор Г.Г. Кирейцев, процедура формирования новой национальной системы бухгалтерского учета на Украине началась внезапно. Основные профессиональные силы специалистов по учету почти не привлекались. Недостаточно обоснованными были цель, логика, время и алгоритм проведения необходимых трансформационных мер. Концепция учета и финансовой отчетности, разработанная Международным советом по стандартам бухгалтерского учета, ориентирована в первую очередь на удовлетворение потребностей глобальных производств. В ней уровень развития национальных производительных сил социальных, экологических, экономических и правовых отношений, как и пригодность сформированных механизмов регулирования экономики в отдельных государствах, во внимание не принимаются. Рекомендации относительно выбора экономической модели и создания механизмов реализации положений экономической науки в ней отсутствуют. Полное выполнение требований МСФО в интересах удовлетворения информационных потребностей глобального управления будет последним итогом в реализации возможностей развивать учет на национальном уровне. Следовательно, полная ориентация национальной системы бухгалтерского учета на методологию, предусмотренную МСФО, научно не обоснована и ставит ее в положение быть пожизненно догоняющей с необратимыми негативными последствиями, а специалистов по учету — в беспрекословно исполняющих все указания Совета по международным стандартам финансовой отчетности [4].

Более критично по данной проблеме высказывается профессор Ф.Ф. Бутынец. Он отмечает: «Тем, кто даже во сне видит креативный учет, учетную политику и профессиональное суждение, абсолютно безразлична не только судьба нынешнего поколения, но и всех грядущих. Они не могут понять, что страна и общество без достоверной информации существовать не могут» [2].

В отечественной экономической литературе дискуссии по проблеме адаптации белорусского учета и отчетности к международным стандартам в настоящее время не актуализировано и не активизировано. Вместе с тем некоторые авторитетные ученые выражают свое мнение по этому поводу.

Так, профессор А. В. Бугаев отмечает, что глобализация экономики создает новые вызовы бухгалтерскому учету через транснациональные корпорации. Пока мы не находим ответа на такие вызовы времени в теории бухгалтерского учета. Объективные требования развивающихся экономических отношений опережают разработки в области теории бухгалтерского учета. Развитие мировых финансовых рынков происходит столь интенсивно, что порождает не только новые финансовые отношения, но и новые элементы предмета бухгалтерского учета. Начинает проявляться понимание необходимости упорядочить международный бухгалтерский учет, обслуживающий транснациональные корпорации.

Теоретические разработки научных подходов к содержанию международной финансовой отчетности и, соответственно, учета (за исключением общего введения в МСФО) пока отсутствуют, что негативно сказывается на качестве и системности стандартов, их постоянном изменении и уточнении [3].

Более образно и предметно выражает свою точку зрения ученый с мировым именем профессор Я.В. Соколов. По его мнению, в основе МСФО лежит миф об их глобальных преимуществах. Первопричина заключается в

том, что международные корпорации созданы на деньги международных акционеров и цель у них одна — создать условия для возможной максимизации своих прибылей. Именно эти люди хотят создать свой бухгалтерский учет, удобный, прежде всего, для них. Поэтому методология бухгалтерского учета переходит в руки тех, кто получает и продает предприятия. Их не интересуют оценки прошлого, им не важна себестоимость основных средств, запасов, готовой продукции, но их волнует текущая цена данных ценностей и возможная прибыль в будущем. Таким образом, МСФО не только ничего не дает производителям, но и мешает правильно оценивать успешность работы предприятия. Для финансовых спекулянтов важен актив, который и служит предметом купли-продажи, для инвестора-производственника важен пассив, так как именно он указывает на величину реально вложенного капитала. Введение в учет «справедливой стоимости» равнозначно ликвидации в нашем понимании бухгалтерского учета. С переходом на МСФО меняются и задачи аудита. Если раньше в его основе лежала проверка первичных документов, подтверждающая правильность составления бухгалтерского (финансового) отчета, то в соответствии с МСФО аудитор должен сформировать мнение о правильности субъективных суждений главного бухгалтера фирмы клиента, ибо только выбранная фирмой учетная политика раскрывает уровень компетентности руководства предприятия. Отсюда вытекает вывод огромной важности: наш бухгалтерский учет отличается от западного не потому, что он теоретически несостоятелен, а просто потому, что у него другие цели. Наш учет — не следствие административно-командной системы, а следствие европейской, прежде всего немецкой, многовековой традиции. Понимая, для кого созданы МСФО, мы должны сделать только один вывод: переходить на международные стандарты следует только в том случае, если ваша фирма выносит свои ценные бумаги на международные биржи [8].

Таким образом, сложившееся в настоящее время соотношение теоретических и прикладных исследований в области МСФО отражает явное преобладание практического интереса специалистов крупного бизнеса, тогда как становится вполне очевидным, что преимущество работ прикладного характера препятствует адекватному применению мирового опыта в белорусской практике. Недостаточно исследованы процессы, происходящие в реформировании бухгалтерского учета, и пути, определяющие направления его развития не только в целом по стране, но также и осмысление формирования эффективного механизма системы отраслевого бухгалтерского учета, отражающего особенности и специфику такой важной сферы национальной экономики как сельское хозяйство, которое переживает сегодня далеко не лучшие времена.

В процессе реформирования за годы перестройки экономических отношений, негативные макроэкономические явления привели к глубоким качественным изменениям в экономике АПК.

В течение последних 15 лет произошло значительное сокращение технических средств, существенно изменилось распределение земельного фонда в сторону снижения удельного веса сельскохозяйственных организаций в общей площади сельскохозяйственных угодий.

В структуре приобретения промышленной продукции сельского хозяйства товаропроизводителями сохраняется тенденция преимущественного приобретения материальных ресурсов (ГСМ, комбикормов, электрической энергии и теплоэнергии).

Постоянно снижающийся уровень технической вооруженности сельского хозяйства обусловил изменение структуры основных фондов. За годы реформ снизился удельный вес пассивной части только с 66,9 % в 2001 г. до 64,3 % в 2007 г. и рост активной части на эту величину, что еще недостаточно характеризует уровень механизации трудовых процессов (10).

Падение уровня технической вооруженности, резкое сокращение изменения органических и минеральных удобрений, свертывание сортового семеноводства за годы реформирования привели к утрате основных факторов интенсивного развития сельского хозяйства, что явилось одной из причин недостаточного роста объемов производства продовольствия.

По мере сокращения собственного производства ввоз, включая импорт отдельных видов сельскохозяйственной продукции, существенно вырос, что привело к сокращению потребления продуктов питания. Так, потребление молока и молочных продуктов на душу населения сократилось с 303 кг в 2001 г. до 250 кг в 2007 г., сахара соответственно с 34,9 кг до 34,2 кг, хлебные продукты с 110 кг до 92 кг [11].

Перестройка экономического механизма хозяйствования привела к падению уровня жизни основной массы населения страны, которое по уровню реальных доходов и потребления отброшено на 20–25 лет назад.

Рыночные отношения поставили сельских товаропроизводителей по уровню оплаты труда в дискриминационное положение по сравнению с работниками других отраслей экономики. Уровень оплаты труда работников сельскохозяйственных организаций является самым низким и составляет всего 61,6% от среднего по стране, тогда как в 2000 г. он был 62,4%. В настоящее время более 60% занятых в сельском хозяйстве получают заработную плату ниже прожиточного минимума, десятки миллионов белорусских граждан не в состоянии обеспечить собственное воспроизводство, не говоря уже о расширенном, вследствие чего население страны катастрофически уменьшается [10].

Низкая заработная плата, несвоевременная ее выплата, тяжелые условия труда вынуждают людей увольняться с сельскохозяйственных предприятий. Выбывшие из сельскохозяйственного производства граждане пополняют ряды безработных. Официальная численность безработных составила на начало 2007 г. около 5% активного населения.

Во многих хозяйствах ощущается недостаток в работниках ведущих профессий, от которых в большей степени зависит состояние производства, снижается квалификация сельского хозяйства.

Социальные условия на селе не соответствуют социальному уровню развития жителя деревни, что сопровождается ее старением, миграцией молодежи. Строительство объектов социальной инфраструктуры постоянно сокращается. Имеющийся ее потенциал разрушается особенно в мелких сельских населенных пунктах. Удельный вес капитальных государственных вложений продолжает постоянно уменьшаться. В 2007 г. в сельское хозяйство было вложено 14,2% общего объема инвестиций по стране [10].

Таким образом, современное сельское хозяйство функционирует в условиях суженного воспроизводства.

Основные причины создавшегося положения кроются в спаде производства сельскохозяйственной продукции, низком платежеспособном спросе большинства населения регионов страны, насыщенности рынка импортными продуктами.

Аналогичные тенденции наблюдаются и в III сфере АПК. На фоне импортной экспансии производственные мощности пищевой и перерабатывающей промышленности из-за отсутствия достаточного количества сырья и финансовых средств, высокого износа основных фондов используются лишь на 30–60%, что приводит к удорожанию переработки сельскохозяйственного сырья и ослаблению конкурентоспособности на рынках продовольствия. В результате до критического уровня сократился выпуск продукции переработки сельскохозяйственной продукции, следовательно, налицо тенденция к технологической деградации АПК, и в первую очередь сельского хозяйства.

Медленно развивается инфраструктура аграрного рынка. Это существенно затрудняет прохождение продукции от производителя к конечному потребителю и в конечном счете ограничивает товарные ресурсы продовольствия в условиях резкого снижения покупательной способности населения. Это приводит к тому, что часть продукции не находит сбыта. В итоге образовался «дикий рынок», на котором посредники получили монопольную власть. Она усилилась с принятием законов о свободе торговли, приведшей к бесконтрольному росту на продовольственном рынке.

Однако, исходя из исторической роли, сущность земледелия по выражению Уильяма Петти заключается в единстве двух его составляющих: «Земля — мать богатства, труд — его отец». Говоря об исключительной важности этой проблемы, Ф.М. Достоевский писал: «Земля была, есть и будет фундаментом экономических преобразований».

Являясь базисом производственных отношений, земельные отношения активно влияют на развитие производительных сил, ускоряют или замедляют процесс производства.

Государственная программа развития сельского хозяйства на 2005–2010 г. впервые в качестве основополагающей цели обозначила земельные преобразования, которые должны быть подчинены формированию комплекса факторов, обеспечивающих на этой основе рост производства и повышение производительности труда, т.е. эффективность и конкурентоспособность аграрного сектора экономики.

В настоящее время МСФО недостаточно ориентированы на требования управления функционированием локальной экономики, отдавая приоритет экономике глобальной. Однако «прежде чем стать глобальной, экономика должна стать развитой локально».

С целью обеспечения транспарентности переходной и рыночной экономики изменяются принципы формирования учетной информации и порядок ее использования. Информация финансовой отчетности (в том числе и о затратах на производство) для реальных и потенциальных инвесторов становится более доступной. В то же время использование данных аналитического учета ограничивается, что делает бесконтрольными возможные нарушения технологических требований к производству.

Предпринимательский характер деятельности субъектов в сельском хозяйстве предопределяет потребность в механизме согласованного внутрихозяйственного ценообразования, использование которого предусматривает: точное исчисление показателей себестоимости по переменным расходам и полной себестоимости единицы товарной продукции, независимо от уровня организации учета или общей экономической работы на предприятии.

В последние годы все в большей степени для регулирования экономических процессов производства используются теории стоимости, теории ценности и цены, на основе которых развивается практика маркетинга, как отдельной сферы деятельности организаций, финансового менеджмента и финансового анализа. Их информационной базой выступают систематизированные данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности. На этой основе традиционный принцип теории трудовой стоимости Маркса «от затрат — к цене» изменяет направленность и становится принципом «от цены — к затратам».

Вместе с тем использование западного подхода никоим образом не должно устранять общепринятую концепцию учета, поскольку она составляет методологическую основу оценки и калькулирования как важных элементов метода бухгалтерского учета, с помощью которых реализуются его функции.

В учебной практике имеют право на существование все модификации оценки — и прошлая, и настоящая, и будущая. Нет сомнения в том, что на внутрихозяйственном уровне развивается обновленный принцип будущей оценки, что связано с потребностями предвидеть будущие результаты деятельности. Однако увлеченность использованием модификации будущей оценки на внешнем уровне может оказать не позитивное, а негативное влияние, поскольку нивелируется принцип реальности, поэтому использование таких оценок должно быть научно обоснованным.

Использование же методологической обоснованной оценки позволяет управлять не только затратами, но и эффективностью производства.

Особенности принципов белорусской бухгалтерии

Суть эволюции учетной мысли в том, что в Республике Беларусь экономическая жизнь никогда не протекала вне государств контроля, поэтому и учет всегда был предметом государственной регламентации. Рассматривая многовековую историю, можно выделить глубинные содержательные основы (принципы), которые составляли, составляют и будут составлять его сущность, заключающуюся в довольно строгом порядке описания фактов хозяйственной жизни. И, несмотря на попытки за многовековую историю обрядить белорусский учет в немецкую, французскую и даже американскую формы, белорусская бухгалтерия, усваивая те или иные западные приемы и методы, оставалась и остается белорусской.

В новых условиях экономической жизни к исконным белорусским принципам добавился новый — заимствование идей экономически развитых и цивилизованных стран.

Белорусский национальный характер всегда готов к такому заимствованию, однако белорусская традиция сознательно или бессознательно деформирует изначальную европейскую, тем более заокеанскую идею, как бы национализируя ее.

Анализ принципов белорусской бухгалтерии позволят сделать важный вывод. Многие думают, что можно взять что-то хорошее в одной стране, например систему учета, и перенести в другую страну. Административно-командный восторг стимулируется приказом. Достаточно издать закон, положение, инструкцию, и все войдет в нужную колею, старые недостатки исчезнут, и все образуется.

Но опыт веков говорит о другом. Все делают люди. И люди одной страны, одной нации — это совсем не то же, что люди другой страны и другой нации. И как говорил один из героев М.М. Зощенко: «То, что в других странах хорошо, у нас боком выходит». И дело не в том, что где-то хорошие люди, а где-то плохие. Суть в разной психологии, социально-экономической инфраструктуре и особенно в исторической традиции.

В этом отношении весьма характерен многовековой опыт нашего Отечества.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Агеева, О. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О. А. Агеева. – М.: Бухгалтерский учет, 2008 – 464 с.
2. Бутинець, Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь: Монографія. – Житомир: ПП «Рута», 2007.
3. Бугаев, А. В. Секреты финансовой отчетности в формуле МСФО: Научно-прак. изд. / А. В. Бугаев. – Минск: Регистр, 2008. – 120 с.
4. Кирейцев, Г. Г. Глобализация экономики и унификации методологии бухгалтерского учета. – Житомир: ЖГУ, 2007.
5. Николаева О. Е. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М.: Эдиториал УРСС, – 2001. – 240 с.
6. Палий, В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: Комментарии / В. Ф. Палий. – М.: Аскери, 1999. – 353 с.
7. Панков, Д. А. Методика трансформации бухгалтерской отчетности в формате МСФО / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск: Изд-во Гревцова, 2008. – 120 с.
8. Соколов, Я.В. Международные стандарты и мы // В кн.: Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / Сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006.
9. Чая, В. Т. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Т. В. Чая, Г. В. Чая. – М.: Кнорус, 2005. – 240 с.
10. Республика Беларусь в цифрах. Статистический сборник. Министерство статистики и анализа Республики Беларусь. – Мн.: 2008.
11. Сельское хозяйство Республики Беларусь. Статистический сборник. Министерство статистики и анализа Республики Беларусь. – Мн.: 2008.