

**Л.І. ХОРУЖИЙ**

*(Російський державний аграрний університет - МСГА імені К.А. Тимірязєва,  
м. Москва, Російська Федерація)*

## **Роль бухгалтерського обліку в підтриманні концепції сталого розвитку національної економіки**

*Стаття присвячена розкриттю питання про можливості бухгалтерського обліку та його складових у вирішенні проблем сталого розвитку національної економіки Російської Федерації. Ці можливості реалізуються через головний бухгалтерський інтелектуальний ресурс постіндустріального суспільства - Міжнародні стандарти фінансової звітності. На цій підставі виділено історичні аспекти впровадження МСФЗ в практику російських компаній. Охарактеризовано проблеми, пов'язані із застосуванням міжнародних стандартів у Росії, а саме: проблеми застосування оцінки за справедливою вартістю та оцінки за історичною собівартістю, проблеми, пов'язані як з необхідністю приведення національних й міжнародних правил обліку у відповідність один з одним, так і з внутрішніми методологічними та організаційними перетвореннями МСФЗ. Намічено коло питань, необхідність вирішення яких, на думку автора, стає першорядним у зв'язку з майбутніми змінами в системі міжнародних стандартів обліку, орієнтованих на зближення МСФЗ та GAAP США, що зробить вплив й на методологію обліку в Росії. Визначено ключові вектори модернізації стратегії розвитку обліку в Росії, в тому числі в рамках зближення з МСФЗ, які постійно змінюються. Охарактеризована проблема ослаблення науково-педагогічної складової бухгалтерського обліку, що служить додатковим бар'єром у досягненні мети удосконалення його методології та знижує роль викладачів і вчених у справі розвитку обліку та економічної науки в цілому.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, методологія, Міжнародні стандарти фінансової звітності, оцінка, справедлива вартість, науково-педагогічна складова бухгалтерського обліку.

**Л.И. ХОРУЖИЙ**

*(Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева  
г. Москва, Российская Федерация)*

## **Роль бухгалтерского учета в поддержании концепции устойчивого развития национальной экономики**

*Статья посвящена раскрытию вопроса о возможностях бухгалтерского учета и его составляющих в решении проблем устойчивого развития национальной экономики Российской Федерации. Эти возможности реализуются через главный бухгалтерский интеллектуальный ресурс постиндустриального общества – Международные стандарты финансовой отчетности. На этом основании выделены исторические аспекты внедрения МСФО в практику российских компаний. Охарактеризованы проблемы, связанные с применением международных стандартов в России, а именно: проблемы применения оценки по справедливой стоимости и исторической себестоимости, проблемы, связанные как с необходимостью приведения национальных и международных правил учета в соответствие друг с другом, так и с внутренними методологическими и организационными преобразованиями МСФО. Намечен круг вопросов, необходимость решения которых, по мнению автора, становится первостепенной в связи с грядущими изменениями в системе международных стандартов учета, ориентированных на сближение МСФО и GAAP США, что окажет влияние и на методологию учета в России. Определены ключевые векторы модернизации стратегии развития учета в России, в том числе в рамках сближения с МСФО, которые постоянно изменяются. Охарактеризована проблема ослабления научно-педагогической составляющей бухгалтерского учета, что служит дополнительным барьером в достижении цели совершенствования его методологии и снижает роль преподавателей и ученых в деле развития учета и экономической науки в целом.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, методология, Международные стандарты финансовой отчетности, оценка, справедливая стоимость, научно-педагогическая составляющая бухгалтерского учета.

## Role of Accounting in Maintaining Concept of National Economy Steady Development

*The article covers the issues of possibility of accounting and its constituents in solution the problems of steady growth of national economy of the Russian Federation. These opportunities are implemented through the principal accounting intellectual resource of post industrial society, namely, the International Financial Reporting Standards. Based on this, the historical aspects of IFRS implementation in Russian companies have been observed. Problems associated with the use of international standards in Russia has been analyzed, namely, the problem of application of fair value and historical cost estimate, problems concerning both the need for bringing national and international accounting rules in conformity with each other and with internal methodological and organizational IFRS conversions. A range of issues which need solutions have been raised, which, in the author's opinion, would become of paramount importance due to upcoming changes in the system of international accounting standards aimed at convergence of IFRS and U.S. GAAP, which will have an impact on accounting methodology in Russia. Key vectors of accounting strategy development modernization in Russia have been identified, including those in the framework of convergence with IFRS, which are constantly changing. Problems of weakening research and teaching component of accounting has been outlined which serves as additional barrier to achieving the goal of improving its methodology, it also reduces the role of teachers and researchers in development of accounting and economics as a whole.*

**Keywords:** *accounting, methodology, International Financial Reporting Standards, assessment, fair value, scientific and educational accounting component.*

Глобальный экономический кризис выявил ряд проблем, делающих российскую экономику уязвимой к колебаниям на мировых рынках, к изменениям мировой экономической конъюнктуры. Поэтому сейчас крайне важно внимательно исследовать причины того, что произошло в мировой экономике: изучить сценарии, по которым кризис развивался, и выработать меры, способные предотвратить возможное развитие событий в будущем, а также выработать стратегию посткризисного, устойчивого развития национальной экономики.

Сегодня как никогда необходимы предложения, которые окажут практическое содействие достижению ключевых целей по устойчивому развитию экономики. На наш взгляд, необходимо, чтобы в эту работу было вовлечено как можно больше специалистов – представителей регионов, бизнеса, независимых экспертов, общественных объединений и науки. Мы, представители бухгалтерской и аудиторской профессий, учитывая накопленный нами профессиональный опыт и имеющийся научный потенциал, должны определить задачи бухгалтерского учета и бухгалтерской профессии в решении проблем устойчивого развития экономики и приложить все усилия для достижения этой глобальной цели.

Устойчивое развитие экономики страны возможно только в случае, если мы воспользуемся интеллектуальными ресурсами постиндустриального общества. В сфере бухгалтерского учета этим ресурсом являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

В последнее десятилетие тема применения МСФО особенно актуальна для российских компаний. В частности для компаний, ценные бумаги которых котируются на международных финансовых биржах; для банков – в силу законодательных требований ЦБ

РФ; для дочерних компаний иностранных предприятий – с целью соответствия групповым стандартам; «на добровольной основе» в ряде иных случаев – зачастую в качестве базиса построения достоверной корпоративной отчетности. МСФО изначально являлись основным инструментом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России. Это также общепризнанный инструмент повышения инвестиционной привлекательности компании, так как необходимым условием выхода на фондовые рынки является формирование финансовой отчетности экономическим субъектом в соответствии с МСФО.

В теорию и практику отечественного бухгалтерского учета концептуальные основы МСФО вошли в конце прошлого века. Многие из них в то время были совершенно новыми для российских бухгалтеров: метод начисления, учетная политика как инструмент построения учета и формирования отчетности организации, приоритет содержания над формой, существенность, осторожность и прочие. В настоящее время в бухгалтерской отчетности раскрывается информация об аффилированных лицах, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, прекращаемой деятельности, обесценении финансовых и других активов, информация по сегментам и т.д. Экономические субъекты используют в бухгалтерском учете и отчетности способы оценки активов и обязательств, ориентированные на условия рыночной экономики. Крупнейшие хозяйствующие субъекты (нефтяной, газовой, электроэнергетической, металлургической, автомобилестроительной, химической промышленности, банковского сектора) подготавливают консолидированную финансовую отчетность по МСФО или иным стандартам, признанным на международном уровне. Сейчас

## Бухгалтерський облік

вопросы МСФО актуальны для российских предприятий как никогда ранее. Основных причин две: для российских компаний вновь открыто «окно возможностей» по привлечению капитала на глобальных рынках и принят закон «О консолидированной финансовой отчетности», создающий базу для признания МСФО в России.

К настоящему времени в целях реализации положений закона о консолидированной финансовой отчетности введены МСФО. Это позволит активно применять при оценке активов и обязательств МСФО 13 «Справедливая стоимость» (2011 г.). Для внедрения инновационных технологий и привлечения инвестиций требуется отражение в бухгалтерской финансовой отчетности потенциала предприятия в оценке по справедливой стоимости активов, которыми оно обладает, потому что историческая оценка активов по фактически понесенным расходам отражает процессы прошлого периода и направлена в основном на определение финансовых результатов минувшей деятельности. В то же время мы отчасти разделяем критические высказывания в отношении практики оценки активов по справедливой стоимости, прозвучавшие на 34 ежегодном Конгрессе европейской ассоциации бухгалтеров (ЕАА) в Риме (20-22.04.2011), где было отмечено, что МСФО (прежде всего, Стандарты 36 и 39 (IAS 36, IAS 39)) не смогли предотвратить «Модели «упадка» экономики». И связано это с тем, что во время финансового кризиса бухгалтеры и аудиторы столкнулись с куда более сложными проблемами и изменчивыми ситуациями, чем это было предусмотрено в МСФО.

В настоящее время «обработка нестабильности в измерениях стоимости становится критической, когда рынок не оценивает вероятные будущие потоки». В связи с этим МСФО необходимо увеличить раскрытие информации о нестабильных показателях. Также была высказана мысль о необходимости сближения справедливой и «выходной стоимости» – «справедливая стоимость должна строиться на выходной стоимости. В противном случае мы не избавимся в экономике от мыльных пузырей». Иными словами, справедливая стоимость должна тяготеть, прежде всего, к фактической себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг). Однако, на наш взгляд, это слишком радикальные высказывания, они не соответствуют философии МСФО, основанной на теории информационного, технотронного общества, и отражают динамическую, а не статическую теорию баланса. Думается, что истина, как всегда, находится где-то посередине.

Также существенной проблемой использования международных правил является формальный подход ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики.

Неоправданно высоки затраты экономических субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам.

Эволюция РСБУ (курс на сближение с МСФО) обуславливает необходимость наличия квалифици-

рованных кадров с высоким уровнем профессиональной компетентности, знанием лучших методик и опыта зарубежных практик. Однако уровень профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов недостаточен для использования информации, подготовленной по МСФО.

Определенные риски создает и постоянное обновление МСФО: в последние несколько лет МСФО претерпевают концептуальные изменения, и необходимо своевременно адаптировать новые изменения для того, чтобы избежать морального устаревания отечественных стандартов.

Есть проблемы, не решенные самой системой МСФО, и они для нас также являются актуальными, а именно:

1. Предполагаемый эффект применения международных стандартов финансовой отчетности и стандартов США в целом не соответствует ожиданиям общественности. На наш взгляд, недостаточно широки цели МСФО, в результате чего их применение не смогло предотвратить дефолты ряда экономик (Греция, Португалия, Ирландия и др.). Поэтому важнейшей задачей является восстановление релевантности использования данных бухгалтерского учета (приведение ожидаемого эффекта от использования показателей системы бухгалтерского учета в соответствие с потребностями устойчивого развития национальных экономик).

2. Финансовый кризис вдохнул новую жизнь в процесс сближения двух самых востребованных в мире систем отчетности – GAAP США и МСФО, причем это сближение происходит на основе принципов МСФО. Фактически сейчас на базе МСФО создается новый финансовый язык для общения инвесторов в глобальном масштабе. Система МСФО претерпевает существенные изменения. На повестке дня Комитета по МСФО находится ряд ключевых проектов, которые в значительной степени изменят существующие подходы к учету в течение последующих 3-5 лет. В частности – в таких областях, как признание выручки, учет аренды, учет финансовых инструментов и др. Эффект от предполагаемых изменений для компаний можно оценить не просто как существенный с точки зрения влияния на отчетность, но также как требующий перестройки внутренних систем и процессов. В связи с этим, уже сегодня нужно искать ответы на следующие актуальные вопросы:

- как новые положения стандартов, разрабатываемые Комитетом по МСФО, могут повлиять на финансовую отчетность, существующие системы и процессы в компании;

- как новые положения могут изменить текущую учетную практику в отдельных отраслях;

- с какими практическими трудностями могут столкнуться российские компании при переходе на новые правила МСФО.

3. Решение задач устойчивого развития экономики должно быть обеспечено информацией не только и не столько о достигнутых результатах деятельности экономического субъекта, сколько о наличии соответствующих ресурсов, позволяющих выполнять намеченные планы. И здесь, в первую очередь, речь

идет о таких объектах учета, как основной и интеллектуальный капитал.

В настоящее время за рамками бухгалтерского учета находится такой мощный фактор устойчивого развития экономики, как «человеческий капитал», что не позволяет увидеть в финансовой отчетности экономического субъекта один из самых важных активов организации – интеллектуальные способности трудового коллектива. В получении и сохранении конкурентных преимуществ предприятия, а также в росте стоимости его активов важнейшую роль играет не столько материальное имущество предприятия, сколько квалифицированный персонал, знания и способности сотрудников. Интеллектуальные активы являются ключевым элементом рыночной стоимости компании, что становится причиной возникновения необходимости представления в финансовой отчетности информации о ней потенциальным инвесторам.

4. Можно выделить еще одно направление совершенствования бухгалтерского учета: для формирования релевантной информации в период модернизации экономики необходимо также применять адекватные инструменты оценки денежных потоков и финансовых ресурсов, постоянно используемые финансовыми менеджерами, с учетом таких явлений, как инфляция, гиперинфляция.

5. Существует также проблема обеспечения данными бухгалтерского учета соответствующей базы для осуществления плановых расчетов. Так, например, в плановой советской экономке существовало 144 Министерства и ведомства, и каждое из них имело инструкцию по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В настоящее время количество подобных нормативных документов сократилось в десятки раз, и Методические рекомендации по учету и калькулированию себестоимости продукции имеют в основном хозяйствующие субъекты естественных монополий и Министерство сельского хозяйства. В большинстве из них вопросы планирования в увязке с бухгалтерским учетом не рассматриваются.

Большое значение имеет введение в действие с 9 июля 2009 года Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий, который содержит упрощенный и автономный набор учетных принципов, основанных на полной версии МСФО и подходящих для менее крупных, непубличных компаний, что ставит перед нашим профессиональным сообществом задачи изучения возможности его использования в учетной практике отечественных организаций малого и среднего бизнеса.

Однако, по нашему глубокому убеждению, система МСФО не может полностью заменить отечественные правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности и не способна в полной мере решать все стоящие перед российским бухгалтерским учетом задачи. В условиях модернизации необходимо и дальше продолжать реформирование национальной системы бухгалтерского учета.

За прошедшие 20 лет с начала реформирования бухгалтерского учета была достигнута его главная цель – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО и требованиями рыночной экономики.

За эти годы была создана достаточно солидная законодательная база, формирующая правовую основу реформирования отечественного бухгалтерского учета: принят Федеральный закон о бухгалтерском учете, утверждены и пересмотрены существующие на основе международных учетных стандартов 21 положение (стандарт) по бухгалтерскому учету, новые планы счетов бухгалтерского учета для коммерческих и бюджетных организаций, методические указания и рекомендации в разрезе положений по бухгалтерскому учету и многое другое.

Однако стратегия развития бухгалтерского учета в России нуждается в существенной модернизации, а именно:

1. На современном этапе необходимо активизировать деятельность по дальнейшему развитию национального законодательства в области бухгалтерского учета.

2. Необходимо организовать взаимодействие органов государственной власти и негосударственных организаций, в первую очередь профессиональных, в регулировании бухгалтерского учета. Необходимо установить более точное сотрудничество общественных организаций бухгалтеров с государственными институтами, повысить роль представителей высшей школы (ученых) в поддержке усилий национальных регуляторов бухгалтерского учета.

3. Нужно воссоздать в определенной мере методологическое регулирование бухгалтерского производственного учета и выработать подходы к унификации систем управленческого учета.

4. Препятствием для нормального развития бухгалтерского учета остается пересечение с налоговыми требованиями. Необходимо исключить чрезмерное влияние на развитие бухгалтерского учета требований налоговых органов, а также налогового законодательства.

5. Мировой финансовый кризис показал, что на первое место выходит решение задачи обеспечения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информацией об уровне эффективности использования ресурсов. В последующем, с целью выравнивания макроэкономических показателей развития отдельных секторов экономик, на основе указанных сведений должны разрабатываться среднесрочные и долгосрочные прогнозы использования ресурсов. В масштабах же деятельности отдельных фирм указанная информация призвана обеспечить процесс управления ресурсами организации, выявление и устранение фактов нерационального использования материальных и трудовых «активов» организации, а также обеспечение руководства организации информацией о качестве использования корпорациями инвестиционных ресурсов, включая предоставленные им государственные дотации, гранты и другие источники финансирования развития.

6. Необходимо расширить использование экономически обоснованных методов ценообразования – важнейшей меры защиты инвесторов, рычага в борьбе с монопольно высокими ценами и фактами использования демпинга. Здесь на первое место выходит работа бухгалтерских служб, их способность обеспечить общество достоверной информацией об уровне фактических издержек производства и реализации продукции (работ, услуг).

7. Наметившаяся в условиях финансового кризиса тенденция передачи части функций государственного управления (прежде всего по оказанию государственных услуг – образование, аудит и т. д.) в частные руки или соответствующим общественным институтам повышает требования и уровень ответственности представителей бухгалтерской профессии, а также возникает необходимость повышения качества образования выпускников высшей школы. Сложившийся крайне низкий уровень оплаты труда преподавателей высшей школы (Австралия, Новая Зеландия и др.) не позволяет удержать квалифицированных преподавателей в системе образования, вынуждает последних при первой возможности переходить на работу в коммерческие структуры. Естественно, необходимость поддержания приемлемого жизненного уровня не стимулирует молодых ученых к творчеству, так как вынуждает их повышать учебную нагрузку, не оставляя ни времени, ни сил на участие в развитии и совершенствовании методологии бухгалтерского учета. Исследуемые бухгалтерские проблемы отстают от потребностей практики и зачастую трудно применимы к ней, особенно в отношении эмпирических или теоретических исследований. Повсеместное сокращение абитуриентов вузов из-за отсутствия перспектив их последующего трудоустройства по профессии (еще одно последствие кризиса) также привело к существенному оттоку наиболее конкурентноспособных преподавателей и ученых из вузов, а сами вузы (в лице руководителей учреждений высшей школы) рассматривают преподавателей как средство извлечения доходов – «добытчиков денег». К сожалению, можно констатировать наличие растущего чувства индивидуализма в университетах, снижение коллективных и «коллегиальных» основ во взаимоотношениях между преподавателями. Результатом такого положения является снижение творческого потенциала учреждений высшей школы, понижение их роли и места в деле развития бухгалтерского учета и экономической науки в целом.

Говоря о трудностях в развитии бухгалтерского учета, мы не можем не отметить ряд объективных моментов, вызвавших подобные недостатки, в том числе и сложную и постоянно видоизменяющуюся налоговую систему.

Важным условием устойчивого развития экономики является создание в стране благоприятного климата для ведения бизнеса. Президент Российской Федерации высказался за разработку дополнительных мер налогового

стимулирования для компаний, внедряющих инновационные технологии. Но изменений в налоговом законодательстве, снижающих налоговое бремя, в настоящее время нет.

Наоборот, с 2010 года существенно изменилось налоговое законодательство и законодательство о социальном страховании в связи с переходом от уплаты единого социального налога (ЕСН) к страховым взносам во внебюджетные фонды. Отмена ЕСН обернулась немалыми издержками для экономических субъектов.

Нельзя недооценивать и возможный потенциал профессиональной общественности в деле борьбы со всевозможными злоупотреблениями и мошенничеством, которые, в свою очередь, являются питательной средой для коррупции. Связано это с тем, что сотрудники бухгалтерских служб не только располагают наиболее полной информацией о финансовых операциях организаций, но и знают финансовое, бухгалтерское и налоговое законодательство.

Общественные профессиональные организации, такие как Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, должны сыграть важную роль в формировании в бухгалтерском и аудиторском сообществе и в обществе в целом нетерпимого отношения к коррупционному поведению. Это реализуется посредством поддержки их членов – профессиональных бухгалтеров и аудиторов крупных организаций, в особенности организаций малого и среднего бизнеса, в выполнении ими требований Федерального закона «О противодействии коррупции». Для этого, исходя из Национальной стратегии противодействия коррупции, антикоррупционная деятельность общественных профессиональных организаций должна быть сосредоточена, в первую очередь, на решении следующих задач: активного участия членов института в формировании законодательных и организационных основ противодействия коррупции и обеспечения выполнения членами института норм антикоррупционного поведения.

#### **4 Литература**

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Под ред. проф. Ю.И. Сигидова и проф. А.И. Трубилина. – М.: ИНФРА – М, 2012. – 366 с.
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве / [А.С. Хусаинова, Л.И. Хоружий, Н.Г. Белов и др.]. – М.: ФГБМУ «Росинформагротех», 2011.
3. Применение МСФО 2011 (6-издание, переработанное и дополненное) – М.: Юнайтед Пресс, 2011. – 3280 с.
4. Хоружий Л.И. Задачи бухгалтерского учета в свете государственной программы развития сельского хозяйства // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2008. - № 6. - С. 43-45.
5. Черных И.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: Изд-во МИЭМП, 2010 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.e-college.ru/xbooks/xbook094/book/index/index.html>.