

Статья подготовлена по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции «Актуальные проблемы и современные тенденции развития социально-экономических систем», Донской государственной технической университет, Ростов-на-Дону, 4-6 декабря 2023 года

УДК 657

Кушнарченко Татьяна Владимировна

ФГБОУ ВО «Донской государственной технической университет»
(344003, Ростовская область, город Ростов-на-Дону, пл Гагарина, зд. 1),
доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет,
анализ и аудит»
tvkushnarenko@mail.ru; <https://orcid.org/0000-0001-9693-4699>

Маслова Ольга Леонидовна

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»
(Орловский филиал Финуниверситета)
(302001, г. Орел, ул. Гостиная, д. 2),
кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Экономика и менеджмент»
mechta-orel@yandex.ru; <https://orcid.org/0000-0002-7328-7941>

**СООТНОСИМОСТЬ РОССИЙСКОГО ПОДХОДА К СТАНДАРТИЗАЦИИ
УЧЕТНО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОЦЕССА И ЕГО ЗАРУБЕЖНЫХ
АНАЛОГОВ
(МСФО И USGAAP)**

Аннотация. В статье рассмотрен процесс развития современной российской системы учетно-хозяйственной деятельности в контексте влияния на нее западных (прежде всего североамериканских – USGAAP и международных – МФСО–IFRS) учетных практик; обосновывается целесообразность более глубокого восприятия идей соотнесения бухгалтерского учета с учетом управленческого характера, содержащимся в концепции МФСО. Автор констатирует наличие структурных проблем в процессе реформирования бухгалтерского дела в России в связи с избранным курсом на сближение федеральных стандартов ведения бухгалтерского учета (ФСБУ) с международными и указывает пути возможного решения этих проблем, в том

числе за счет создания системы отечественных стандартов (по аналогии с ФСБУ) в области управленческого учета.

Ключевые слова: модели учета, глобализация экономики, стандартизация, бухгалтерский учет, стратегия и тактика управления, управленческий учет, федеральные стандарты бухгалтерской отчетности, международная система финансовой отчетности.

Kushnarenko Tatyana Vladimirovna
FSBEI HE "Don State Technical University"
(344003, Rostov region, Rostov-on-Don, Gagarin square, building 1),
Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of
Accounting, Analysis and Audit
tvkushnarenko@mail.ru; <https://orcid.org/0000-0001-9693-4699>

Maslova Olga Leonidovna
FSBEI HE "Financial University under the Government of the Russian
Federation"
(Oryol branch of the Financial University)
(302001, Orel, Gostinaya St., 2),
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of
the Department of Economics and Management

THE RELEVANCE OF THE RUSSIAN APPROACH
TO THE STANDARDIZATION OF THE ACCOUNTING AND ECONOMIC
PROCESS
AND ITS FOREIGN ANALOGUES (IFRS AND US GAAP)

Abstract. The article examines the process of development of the modern Russian system of accounting and economic activity in the context of the influence of Western (primarily North American - US GAAP and international – IFRS) accounting practices on it; substantiates the expediency of a deeper perception of the ideas of accounting correlation with the managerial nature contained in the concept of IFRS. The author states the existence of structural problems in the process of reforming accounting in Russia in connection with the chosen course of convergence of federal accounting standards (FSB) with international ones and indicates ways of possible

solutions to these problems, including through the creation of a system of domestic standards (by analogy with the FSB) in the field of management accounting.

Key words: accounting models, globalization of the economy, standardization, accounting, management strategy and tactics, management accounting, federal accounting standards, international financial reporting system.

При рассмотрении различных зарубежных моделей учета в их соотношении с учетной практикой, принятой в нашей стране, наиболее часто дискуссии касаются целесообразности и условий сближения тех или иных стандартов с отечественными. В существующей укрупненной классификации моделей финансового учета (континентальная, англосаксонская, латиноамериканская, исламская и международная) для представителей российской экономической науки, безусловно, перспективными в плане научного поиска выступает комплекс взаимоотношений и взаимовлияния концепций GAAP–IFRS–ФСБУ (англосаксонской, МСФО – европейский «универсальный» подход стандартов бухгалтерского учета РФ как вариации континентальной модели). Именно этой триаде и специфичному восприятию евро-американского подхода в российской учетной практике посвящена данная работа.

Действительно, способ ведения учетно-хозяйственной деятельности в России с самого начала постсоветского периода (то есть с момента перехода от плановой экономики к рыночной) формировался под сильным влиянием западных подходов к управленческому и бухгалтерскому учету; при этом регулирование бухгалтерского дела на законодательном уровне в РФ, как и формы контроля бухгалтерской отчетности были унаследованы из опыта прежней эпохи.

С начала 2000-х гг. экономика России активно включилась в процесс глобализации, осваивая новые бизнес-модели и соответствующие им методы управления. Развернувшаяся параллельно глобализации интенсивная цифровизация управленческих технологий, в авангарде которой вновь

находились западные ИТ-решения (включая различные программные продукты в сфере маркетинга и менеджмента, системы управления базами данных, приложения по анализу статистики, автоматизированные системы управления бизнес-процессами и пр.), обусловили выбор курса на сближение стандартов ведения управленческого и финансового учета в России с зарубежными (преимущественно англо-британскими аналогами).

Мы не случайно делаем акцент на разделении управленческого и финансового (бухгалтерского) учета именно в контексте соотнесения российского и зарубежного опыта. Эта проблема, по нашему мнению, является ключевой в рамках продолжающейся реформы бухгалтерского учета в России. Причина – разнонаправленные тенденции в развитии учетных технологий, наблюдавшиеся в нашей стране по сравнению со странами-лидерами капиталистического мира при стремлении к одинаковой цели.

Дело в том, что западные практики бухгалтерского учета выполняют служебную функцию по отношению к управленческому учету, решая частные задачи контроля эффективности компаний и выступая объектом стандартизации в аспекте подготовки отчетов, расчета налоговых платежей и фиксации основных показателей деятельности хозяйствующего субъекта. В то же время собственно управленческий учет определяет в европейской и американской учетной традициях стратегию (миссию) компании на рынке – он менее формализован, но более важен с точки зрения успешности и перспектив деятельности компании. В России же ситуация развивалась в некотором смысле противоположным образом – управленческая активность строилась на базе финансового учета, как бы отталкиваясь от него. Более того, состояние и качество финансового (бухгалтерского) учета, как известно, выступают основным маркером благополучия и надежности любой компании в России; отчетность, направляемая в адрес контрольно-надзорных органов, при этом рассматривается как основной итог деятельности компании и «камень преткновения» во взаимоотношениях бизнеса с государством.

В результате в России сформировалась система достаточно жестких стандартов ведения бухгалтерского учета (сначала РСБУ, затем ФСБУ) при отсутствии нормативного закрепления учета управленческого.

На этом факте следует сделать акцент: российская учетно-хозяйственная практика расценивает бухгалтерскую отчетность как ключевую, а управленческий учет – как сферу коммерческой специфики экономического субъекта, не нуждающуюся в кодификации. На Западе же управленческий учет более значим (пусть и не так зарегулирован, как финансовый/налоговый учет), эту установку несут в себе и GAAP (США) и МСФО (международный формат) (см. рис.).



Рисунок. Роль и место управленческого учета в западной и отечественной учетных моделях

Однако жесткость схем финансового учета не способствует оперативному выявлению текущих организационных и производственных проблем в деятельности предприятия, что препятствует эффективному менеджменту (и в тактическом отношении, и в плане долгосрочных перспектив).

Между тем поток западных инвестиций, хлынувших в отечественную экономику, вызвал резкий рост объема «различного рода финансовых и нефинансовых отчетов хозяйствующих субъектов»[2]. Российская практика учета при этом демонстрировала скудость методик в вопросах оперирования хозяйственными данными, характеризующими деятельность

экономического субъекта, как в оценке и анализе доходно-расходной ее части, так и в плане промежуточных и результирующих финансовых итогов (пример: подходы к классификации затрат, способы оценки объектов бухгалтерского учета в контексте их соответствия управленческим задачам, приемы расчета себестоимости продукции/услуг).

Спрос на аналитику и большую гибкость учетного процесса в российском деловом сообществе возрастал (он возрастает до сих пор), что было обусловлено, в том числе, внедрением всё более мощных инструментов (алгоритмов и вычислительных мощностей) машинной обработки количественной информации. Постепенно сформировалось видение того, что отечественная система учета не может и не должна развиваться в отрыве от международных стандартов, обуславливающих свободное движение капиталов на мировом рынке. Запрос на глубокую интеграцию с иностранной бизнес-средой заставил правительство РФ и профильные контрольно-надзорные ведомства пойти на реформу учетного-отчетного процесса с целью адаптировать российский рынок и механизмы его регулирования к стандартам финансовой отчетности, принятым за рубежом.

Препятствием на пути сближения отечественной и западной практики ведения учета стал ряд особенностей, традиционно присущих бухгалтерскому делу в России:

- консерватизм методологии бухгалтерского учета (плохая приспособляемость расчетных приемов и способов обобщения бухгалтерской информации к быстрому изменению технологического уклада, а также сложность включения в учет критериев внеэкономического характера – рационализации, экологической безопасности, состояния управления качеством, внутрикорпоративных социальных индикаторов и пр.);

- дистанцирование бухгалтерского учета от оценки эффективности принимаемых на основе его выводов управленческих решений (проще говоря: качество бухгалтерского учета в России, согласно законодательству, никак не увязывается с итогами хозяйственной деятельности компании). Так, принимая

во внимание данные бухгалтерского учета о востребованности технического перевооружения предприятия, подкрепляемые расчетами эффекта от такого перевооружения в части планируемого роста производительности труда и снижения уровня переменных издержек, менеджмент предприятия может выделить на эти цели средства, но добиться бухгалтерской оценки реально достигнутой действенности этих вложений не получится, поскольку отсутствуют (не регистрируются) данные о значении конкретных показателей затрат по видам активов на конкретные моменты времени (скажем, на дату принятия решения о совершенствовании технологии производства и модернизации оборудования и на дату выхода обновленной производственной линии на проектную мощность). Крайне сложно в рамках действующих ФСБУ, кроме того, выполнить оценку вклада того или иного управленческого действия в общий успех предприятия (к примеру, по вопросу привлечения заемных средств, реализации конкретной руководящей инициативы в сфере оптимизации структуры производства или штата компании). Причина – стремление законодателя к унификации учетного процесса, которое конфликтует с различиями в методах управления (см. ст. 20 Закона о бухгалтерском учете № 402-ФЗ, в которой перечислены принципы бухгалтерского учета, подразумевающие ориентир на единство критериев ведения учета);

– «идеологическая» отстраненность управленческого звена части российских предприятий от данных бухгалтерской отчетности – иногда для менеджмента бухгалтерский учет вовсе не является руководством к действию в связи с отсутствием у него достаточной гибкости – способности оперативно реагировать на изменения в работе экономического субъекта (бухгалтерская отчетность, согласно стереотипам, предназначена в первую очередь для контрольно-надзорных органов, что является приметой именно континентальной модели бухгалтерского учета);

– бухгалтерский учет в России не в состоянии в его нынешнем качестве выделить проблемные зоны в производственных процессах (порядке оказания услуг), выявить те обстоятельства, которые существенно влияют на процесс

формирования добавленной стоимости, что заставляет констатировать недостаток исследований этой проблематики – вопросы «формирования цепочек создания стоимости, анализа факторов экономического развития, оценки вклада в эти процессы различных интегрированных структур изучались гораздо реже, и такие исследования не были регулярными»[3, с. 2–3]. Это, в частности, касается распространенного в период СССР способа оценки затрат и стоимости выпущенной продукции. Кстати, впервые «шахматка», характеризующая взаимодействия отраслей экономики страны, составлена была еще столетие назад Павлом Ильичем Поповым, возглавлявшим Центральное статистическое управление СССР с 1918 по 1926 гг. В рамках рыночной экономики такая методика оказалась не менее эффективной, особенно в отношении управления затратами, и получила развитие за рубежом, откуда впоследствии была вновь воспринята в России в разных версиях:

а) методика BSC (Balanced Scorecard) – набор т.н. дорожных карт для отслеживания достижения стратегических целей компании с учетом результативности избранной технологии;

б) способ «ABC+ABB» (Activity Based Costing) – дифференциация ресурсов компании по их стоимости (в рамках бизнес-процесса – ABC или запланированного бюджета – ABB), основанная на известном соотношении Парето «20/80»: 80% продаж формируются за счет 20% продукции (такая методика применяется предприятиями, заинтересованными в оценке и оптимизации затрат соответственно вкладу структурных единиц компании или отдельных технологических стадий);

в) известный с 1950-х гг. метод «direct costs», распределяющий удельный вес себестоимости продукции по двум ее формирующим источникам – переменным и постоянным затратам – и ориентированный на поиск «точки безубыточности» производства.

И всё же в соответствии с велением времени, понимая степень встроенности народно-хозяйственного комплекса России в общемировую экономику (что связано, в том числе, с задачей юридического сопровождения

внешнеэкономических сделок) сближение отечественных учетных технологий с форматом IAS/IFRS международной бухгалтерской отчетности происходит и иницируется каждый его этап исключительно федеральными структурами (Минфином, прежде всего).

Справедливости ради отметим, что в российском сегменте крупного бизнеса и его дочерних компаниях нередко используются и стандарты МСФО, и нормы североамериканской GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), поскольку это дает возможность «международным рынкам капитала оценить и сравнить результаты деятельности различных компаний более надежным и эффективным способом...» [5, с. 5], и российские ФСБУ, что только усложняет работу специалистов по учету.

В начальной части статьи мы отмечали, что генезис российской модели финансового (бухгалтерского) учета (с начала 1990-х гг. по настоящее время) развивался стремительно, что было вызвано необходимостью быстрого перевода экономической системы страны на рыночные рельсы; поэтому всё происходило несколько иным образом, чем на Западе, неэволюционным, а революционным. Так, бухгалтерское дело в США и Евросоюзе, в предметную область которого входит консолидация хозяйственной информации, планирование и контроль бюджета компаний, включая оптимизацию цены производства и налогового бремени, а иногда также маркетинговая сфера и управление качеством продукции, имеет продолжительную историю и встроено в концепцию управления бизнесом.

Первые научные учреждения, изучавшие практику хозяйствования в условиях рынка, в англосаксонском мире появились более века назад – лондонский Chartered Institute of Management Accountants (сегодня – Институт специалистов по управленческому учёту и учёту себестоимости) и нью-йоркский Institute of Management Accounting (сегодня – Национальная ассоциация бухгалтеров). Их исследования были призваны помочь бизнес-сообществу и госструктурам с выработкой адекватных социально-политической ситуации методик ведения учетно-хозяйственной деятельности [7].

Однако особенность документов и регламентов, разрабатывавшихся этими влиятельными научными учреждениям, состояла в том, что они выступали «не как обязательные к применению стандарты, а как рекомендации лучших экспертов по вопросам управления бизнесом»[1, с. 66]. В практике российского управления такого поэтапного генезиса учетной технологии, с акцентом именно на управленческом учете не было и нет. Подходы к бухгалтерскому делу на Западе имели отправной точкой рекомендации по ведению управленческого учета, в России же – нормирование бухгалтерского дела было первично (РСБУ, Положения о бухгалтерском учете, пакет федеральных законов). К слову сказать, в настоящее время почти все заинтересованные федеральные структуры (ФНС, Минэкономразвития, Минфин, Роструд, Центробанк) продолжают активнейшую деятельность по унификации и развитию стандартов бухгалтерского учета (включая перевод отчетности в электронный формат), усиливая тем самым еще более государственное регулирование сферы бухгалтерского и, в особенности, налогового учета, что является отличительной чертой континентальной модели учета. На Западе налоговое регулирование не менее формализовано, чем в России, но так организовано только налоговое регулирование.

Очевидно, что в определенном смысле такой подход означает ситуацию «putting the cart before the horse», благодаря чему сегодня мы имеем идейную оторванность действующей системы РСБУ от управленческих целей, и в гносеологическом отношении здесь недалеко до тупиковой ситуации. Хотя, на наш взгляд, вполне понятен тот факт, что данные бухгалтерских выкладок отражают тактику и стратегию управляющего воздействия на уровне хозяйствующего субъекта – именно этот посыл несут, по сути, концептуальные основы финансовой отчетности по модели МСФО, сообщая сводом своих базовых принципов (непрерывность деятельности, учет способом начисления, уместность, надежность, сопоставимость, понятность, содержательность, осмотрительность, полнота, достоверность), что «управленческий учет и отчетность являются базисом финансового (бухгалтерского) учета и отчетности,

но не наоборот»[1,с. 19.].Суть такого подхода – предоставить менеджменту компании точный и документированный в соответствии с действующим законодательством информационный инструмент (ресурс) для определения алгоритма поведения на рынке, формулирования набора подлежащих решению задач – ведь именно управление (затратами, активами, прибылью, качеством продукции сферой продаж) определяет устойчивость любой бизнес-модели.

И вот в ситуации последних лет, когда на российской почве, исповедовавшей континентальный подход к бухгалтерскому учету, пустили свои ростки методы североамериканского ведения бизнеса, госрегулятор задался целью провести реформу для сближения отечественных учетных технологий с международными стандартами. В результате объяснимо возник ряд проблем: и одна из ключевых – соотнесение расходов с доходами при том, что доходы можно зафиксировать и посчитать, а расходы – весьма подвижная категория (структура расходов зависит от политики руководства компанией, методики учета), иными словами: в связке «расходы–доходы» первое – субъективированное начало (нередко подвластное манипулированию в интересах оптимизации налогообложения), а второе – вполне объективный показатель [6, с. 140]. То же касалось и несоответствия отчетности: в МСФО всего несколько базовых документов – баланс, форма по учету движения денежных средств и отчет о финансовых итогах деятельности; эти данные дают практически полную картину бизнеса потенциальным инвесторам и партнерам по бизнесу; в российском учете отчетных форм неизмеримо больше и они раздроблены, что заставляет участников ВЭД из РФ зачастую вести учет в нескольких форматах (МФСО и ФСБУ).

Интересно, что разработчики концепции МСФО ставили перед собой цель заострить внимание на определении меры деятельного участия управленческого звена компании в результатах экономической деятельности хозяйствующего субъекта; выявлении влияния тех или иных тактических шагов в управлении компанией на структуру ее доходов, качество активов, обеспеченность финансовыми и трудовыми ресурсами, уровень

инновационности. Бухгалтерского учета по predetermined шаблону в этих условиях, с его упором «на анализе прошлого становится, недостаточно. Для того чтобы быть уверенным в успешном будущем, организации внедряют систему управленческого учета, информационно дополняющую данные финансового учета. Очевидно, что управленческий учет в ближайшей перспективе должен стать важным каналом поступления данных, необходимых для подготовки отчетности об устойчивом развитии...» [2, с. 44]

Но актуальный пакет федеральных стандартов бухгалтерского учета не предусматривает системы показателей, обобщающих информацию в разрезе, пригодном для управленческих целей. Руководящее звено и лица, принимающие решения, в этой связи продолжают руководствоваться собственным опытом, экспертными оценками, инсайдами в отношении конкурентов, мало опираясь на т.н. «учетный ресурс». В то же время трудно не согласиться с выводом о том, что «учет должен быть не только поставщиком информации для заполнения финансовой и налоговой отчетности, для анализа стратегических показателей, но и поставщиком информации для оценки и анализа тактики управления» и что это «позволит гибко расширить оценку системы внутреннего менеджмента коммерческой деятельности, что не представляется возможным в Положениях по бухгалтерскому учету» [4, с. 29].

Выходом в этом смысле может стать не столько расширение номенклатуры ФСБУ за счет включения в эти стандарты новых наборов показателей, ориентированных на оптимизацию деятельности хозяйствующего субъекта на условном микро- и макроуровне (и бизнес-процессов внутри компании, и ее поведения на рынке в целом), сколько выработка деловым сообществом в России специальных методических указаний или даже национальной Концепции управленческого учета (по аналогии с европейской или американской), в которой бы обобщались приемы использования и группировки данных бухгалтерского учета с целью дать руководству предприятия эмпирическую основу для эффективного управления. Благодаря такой мере, возможно, удастся вывести бухгалтерский учет из-под диктата

государства и направить его развитие в русло обслуживания интересов отечественному бизнесу.

Список литературы

1. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – Москва: Рид Групп, 2011. – С. 66.
2. Вахрушина, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25(319). – С. 38–46.
3. Крюков, В.А. Больше моделей – хороших и разных // ЭКО. – 2011. – №5. – С. 2–3.
4. Макаренко, Т.В. Современный подход к трансформации российских стандартов по бухгалтерскому учету в учетную политику по управленческому учету // Учет и статистика. – 2016. – № 3. – С. 29.
5. Применение МСФО: в 3-х ч. / Пер. с англ. – 2-е стер. изд. – Москва: Альпина Бизнес Букс, 2008. – Ч. 1. – С. 5.
6. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие. – Москва: Аудит – ЮНИТИ, 1996. – С. 140.
7. Makarenko, T.V. Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices / T.V. Makarenko, N.T. Labyntsev, E.A. Sharovatova, I.A. Omelchenko // European Research Studies Journal. – Vol. XX. – Issue (3). – Part B. 2017. – P. 45–60.

References

1. Averchev, I. V. Upravlencheskijuchetiotchetnost`. Postanovkaivnedrenie. – Moskva: Rid Grupp, 2011. – S. 66.

2. Vaxrushina, M.A. Paradigmabuxgalterskogouchetaiotchetnosti v usloviyaxglobal`noje`konomiki: problemy` Rossiiputi ix resheniya // Mezhdunarodny`jbuxgalterskijuchet. – 2014. – № 25(319). – S. 38–46.
3. Kryukov, V.A. Bol`shemodelej – xoroshirazny`x // E`KO. – 2011. – №5. – S. 2–3.
4. Makarenko, T.V. Sovremenny`jpodxod k transformaciirossijskixstandartov po buxgalterskomuuchetu v uchetnuyupolitiku po upravlencheskomuuchetu // Uchetistatistika. – 2016. – № 3. – S. 29.
5. Primenenie MSFO: v 3-x ch. / Per. s angl. – 2-e ster. izd. – Moskva: Al`pinaBiznesBuks, 2008. – Ch. 1. – S. 5.
6. Sokolov, Ya.V. Buxgalterskijuchet: otistokov do nashixdnej: ucheb. posobie. – Moskva: Audit – YuNITI, 1996. – S. 140.
7. Makarenko, T.V. Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices / T.V. Makarenko, N.T. Labyntsev, E.A. Sharovatova, I.A. Omelchenko // European Research Studies Journal. – Vol. XX. – Issue (3). – Part B. 2017. – P. 45–60.