

Современная учетная система в интерпретации принципов функционирования организаций

Modern Accounting System in the Interpretation of the Principles of Functioning of Organizations

УДК 657

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-44-48

Н.А. Миславская, д-р экон. наук, профессор
Департамента учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО
«Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации»

e-mail: finac-natalya@mail.ru

N.A. Mislavskaya, Doctor of the Economic Sciences,
Professor, Accounting Department, Analysis and Audit,
Financial University under the Government of the Russian
Federation

e-mail: finac-natalya@mail.ru

Аннотация. В статье проводится и обосновывается параллель между современными принципами бухгалтерского учета и принципами функциональной теории организации. Автор предлагает подразделить бухгалтерскую (финансовую) отчетность на две составляющие: бухгалтерскую, ориентированную преимущественно на внутренних пользователей, и финансовую, предназначенную для принятия инвестиционных решений.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, бухгалтерская (финансовая) отчетность, совершенствование, сосредоточение функций, актуализация функций, совместимость, нейтрализация дисфункций.

Abstract. The article draws and substantiates a parallel between modern accounting principles and the principles of the organization's functional theory. The author proposes to subdivide the accounting (financial) statements into two components: accounting, oriented mainly to internal users and financial, intended for making investment decisions.

Keywords: international financial reporting standards, accounting (financial) reporting, improvement, concentration of functions, updating of functions, compatibility, neutralization of dysfunctions.

Международная глобализация экономической деятельности и стремление привлечь свободные источники иностранного капитала в страну в конце девяностых годов прошлого столетия обусловили необходимость реформирования национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Предполагалось, что «*приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности*» [6] будет осуществлено в течение нескольких лет. Но вопреки ожиданиям этот процесс продолжается третье десятилетие. Министерство финансов Российской Федерации посредством деятельности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности и Совета по стандартам бухгалтерского учета предпринимают значительные усилия в направлении совершенствования нормативно-правового регулирования в области бухгалтер-

ского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, но пока о выполнении соответствующей задачи говорить не приходится.

Беспрецедентный в современной истории развития национальной учетной системы период преобразований заставил нас задуматься о глобальных причинах проблемности последних и привел к выводу о необходимости изменения концептуальных подходов к предоставлению информации о финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Попытаемся обосновать, а затем и конкретизировать высказанную точку зрения.

Бухгалтерский учет представляет собой совокупность специфических процессов, отображающих хозяйственную жизнедеятельность организации: «*Под учетом понимаются процессы наблюдения, сбора, идентификации, оценки, классификации, обработки и передачи информации о фактическом состоянии и изменениях экономического субъекта*» [1, с. 36]. Следовательно, принципы функционирования



организаций эмпирически должны отображаться в учетной системе и могут послужить адекватным обоснованием конкретных выводов.

Выдающийся советский и российский ученый в области теории организаций, Михаил Иванович Сетров, рассматривая организацию как социальную систему, характеризующуюся «высшей степенью системности, организованностью» [2, с. 19], сформулировал определенные принципы ее функционирования. Это совершенствование, сосредоточение функций, актуализация функций, совместимость и нейтрализация дисфункций. Заслуга ученого состоит в том, что он высказал предположение и сумел доказать необходимое наличие взаимосвязи между принципом и его функциональностью (функциональность рассматривается как назначение, непосредственное практическое осуществление, действие) как обязательное условие существования целостной системы.

Спроецируем смысловую составляющую принципов функционирования организации на содержание Концептуальных основ представления финансовых отчетов [8] и на некоторые основополагающие нормативные акты, регламентирующие организацию и ведение современного российского бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Принцип совершенствования подразумевает стремление системы (организации) к занятию нового, более высокого уровня в иерархической структуре, что позволяет трактовать его как общеэкономический — направленность хозяйствующих субъектов на дальнейшее развитие, расширение деятельности, занятие новых рынков, т.е. повышение финансовой устойчивости. Поскольку «стремление» не имеет реального эмпирического воплощения, то отразить его в системе бухгалтерских счетов не представляется возможным и в рассмотрении нашего вопроса данный принцип не будет иметь принципиального значения.

Функции организации как системы могут модифицироваться в зависимости от изменяющихся условий внешней среды, то есть от состояния параметров существования, но их целевая установка остается неизменной и устойчивой, что позволяет сохранить структурную целостность. Принцип сосредоточения функций отображает основополагающую необходимость согласованности, согласованности и ко-

ординации всех функций системы, их взаимную направленность, нацеленность на достижение конкретной цели. «В соответствии с данным принципом функциональность (а значит и организационная значимость) свойств определяется степенью их направленности на поддержание основной функции целого» [2, с. 126].

«Функция целого» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется ее целевой установкой. В соответствии с Концептуальными основами представления финансовых отчетов [8] целью подготовки отчетности общего назначения является удовлетворение информационных интересов инвесторов, кредиторов, которым необходимо обосновывать решения относительно покупки, продажи части или целого предприятия, возможности выгодного размещения свободных ресурсов, а также управления операционной политикой отчитывающегося экономического субъекта.

Задачи российской бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могут быть интерпретированы в качестве функции целого, определены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [7] и имеют отличную от МСФО направленность. Приоритетным является паритетная генерация данных, удовлетворяющих запросы как внутренних, так и внешних заинтересованных пользователей. Из указанного документа становится понятным, что бухгалтерская (финансовая) отчетность предназначается, прежде всего, для отслеживания соблюдения законодательных актов Российской Федерации в процессе осуществления организациями экономической деятельности, а также рациональности использования ресурсов в целях предотвращения отрицательных результатов хозяйствования. В нем сказано, что «основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации, ... необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией ... для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, ... наличием и движением

имущества и обязательств ... в соответствии с утвержденными нормами ...;

▪ *предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации ...» [7].*

Вышеотмеченное свидетельствует о принципиальной невозможности достижения функционального сосредоточения принципов и подходов российской системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности с требованиями и целевыми установками МСФО, очевидными являются их разнонаправленность и несогласованность.

Анализ принципа актуализации функций потребует предварительных разъяснений. Системы неизбежно отождествляются с присущими им структурами, которые сами по себе могут быть как статическими, так и динамическими (экстенсивными или интенсивными), их единство и генерирует определенную организацию (организованность). Причем, ведущая роль в альянсе отводится именно интенсивной структуре. Подобный подход характерен для классиков немецкой философии — Канта, Шеллинга, Гегеля, рассматривавших систему как непрерывно саморазвивающуюся целостность. «*Организованность — это всего лишь изменчивость, заключенная в границы и представленная в неподвижном виде*» [3, с. 209]. Иными словами — организованность, системность являются проявлением диалектического единства устойчивости и движения.

В ходе изменений и трансформаций система приобретает новые свойства, которые одновременно являются ее функциями. Но свойство функционально лишь тогда, когда «*оно начинает служить сохранению данной системы и выполнению ее основных функций*» [2, с. 36]. Это означает, что далеко не каждое свойство будет являться функциональным, то есть обеспечивающим целостность системы. Отсюда вытекает актуализация функциональности свойств системы: «*Степень функциональности всех свойств элементов может отражать степень организованности системы и быть ее критерием. Чем больше свойств элементов системы проявляется как их функции, тем более организована система*» [2, с. 36].

Любое юридическое лицо — динамично развивающаяся (в условиях определенной социально-экономической среды) система. Сле-

довательно, информация, отображающая ее состояние в определенный момент времени, также обязана представлять из себя систему со своими структурными ограничителями в виде общепринятых, перманентных, неизменяющихся принципов и требований. Только подобное сочетание «изменчивости в границах» генерирует как организацию, так и достоверное формирование информации о ее финансово-экономическом положении. Подобные данные необходимы для принятия результативных управленческих решений, а для принятия инвестиционных решений, обозначенных в целевой установке МСФО, необходима иная информация — прогнозная, которая генерирует иную, прогнозную достоверность, связанную с целесообразностью инвестирования и возможностью наращивания капитала, основанную на математических моделях дисконтирования. Прогнозные, будущие экономические события в совокупности не могут представлять из себя целостную систему, так как вероятность наступления и оценки каждого в отдельности зависит от целого ряда факторов и имеет множество соответствующих вариантов. Именно этим объясняется позиция Совета по международным стандартам финансовой отчетности в отношении концепций: «*Концептуальные основы не являются стандартом. Ни одно из положений Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над каким-либо стандартом или требованием стандарта*» [8].

Тем самым заявляется, что ни один из принципов представления финансовых отчетов МСФО не обладает безоговорочной функциональностью и, следовательно, соблюдение принципа актуализации функций не может быть практически внедрено. Возникает риторический профессиональный вопрос относительно практической рациональности и возможности реализации (в нашем случае достижении цели реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО) внедрения принципов «*представления финансовых отчетов общего назначения*» [8] в национальную учетную систему.

Принцип совместимости выражается через ее определение: «*совместимость есть такая общность объектов в некоторых свойствах или по существу, которая обеспечивает воз-*

возможность их взаимодействия» [2, с. 29]. Значимость этого принципа первостепенна и несомненна, так как создание какой-либо системы основано на способности элементов к установлению взаимосвязей. Важным является то, что стабильность существования и сохранения системы наблюдается только тогда, когда *«части соответствуют целому, (нет ни частей, ни целого)»* [2, 30]. Здесь необходимо уточнить, что непосредственно понимается под взаимодействием. Последнее осуществляется тогда, когда свойства каждого элемента определяются не только его собственным содержанием, но и всеобщим результатом воздействия всех других элементов системы в целом.

Очевидно, что если *«Цель реформирования системы бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности»* [6], то элементы реформируемой учетной системы должны быть полностью совместимы с элементами МСФО. Однако это неоспоримое положение является практически невыполнимым, так как российские подходы к признанию активов и обязательств в финансовой отчетности основаны на допущении имущественной обособленности: *«активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций»* [5], а МСФО ориентируется в данном вопросе на приоритеты контроля: *«Организация контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам»* [9]. Приведенное несоответствие, во-первых, идеологизирует подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности, а во-вторых, свидетельствует о невозможности достижения принципа совместимости между МСФО и российской учетной системой.

Принцип нейтрализации дисфункций. Система изменяется под воздействием внутренних и внешних факторов, вследствие чего свойства могут приобретать дисфункциональный характер, т.е. выступать по отношению к системе как разрушающие ее факторы. Для сохранения и совершенствования организованной

системы все ее элементы в пространстве и во времени должны соотноситься таким образом, чтобы в процессе функционирования одни не вносили помехи в деятельность других, и этот процесс называется регуляцией или саморегуляцией: *«самым общим механизмом регуляции оказывается непрерывный процесс нейтрализации дисфункций»* [2, с. 38]. Иными словами, все заявляемые принципы, требования, качественные характеристики учетной системы и форм финансовой отчетности должны быть выстроены, увязаны таким образом, чтобы не противоречить друг другу и быть не столько формализованными, сколько возможными к осуществлению.

Примеров несоблюдения данного принципа можно привести множество как в отношении МСФО, так и в отношении российской реформируемой учетной системы. Так, допущение имущественной обособленности в ПБУ 1/2008 *«Учетная политика организации»*, о котором говорилось выше, часто вступает в противоречие с требованием приоритета содержания перед формой. *Требование осмотрительности — «Учетная политика организации должна обеспечивать... большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов»* (ПБУ 1/2008) — не соответствует, например, подходам МСФО в процессе определения ценности использования актива в Международном стандарте финансовой отчетности IAS 36 *«Обесценение активов»* [4]: *«При оценке ценности использования актива организация должна ... основывать прогноз денежных потоков на разумных и обоснованных допущениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива»* [4].

Следовательно, принцип нейтрализации дисфункций не имеет реального воплощения (как и остальные) ни в МСФО, ни в российской учетной системе.

Учитывая проведенный анализ функциональных принципов существования организации, факт невозможности представления реального, соответствующего экономической действительности, положения организаций,

не вызывает сомнений и в сложившейся ситуации самым разумным решением будет обратиться к философскому методу определения понятий — таксономическому делению (этот процесс подразумевает выделение части из целого). Логически обоснованным в интересующем нас вопросе будет разделение национальной учетной системы на две составляющие:

- бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность, ориентированные на удовлетворение интересов внутренних пользователей и формирующих данные о текущем финансово-хозяйственном положении российских организаций;
- финансовую отчетность, отражающую соответствующую прогнозную информацию для настоящих и потенциальных инвесторов и кредиторов.

Этот шаг, во-первых, не будет являться беспрецедентным, так как из бухгалтерского учета

в свое время выделились системы управленческого, а затем налогового учета, а во-вторых, нивелирует целый ряд существующих методологических и методических проблем, представит Министерству финансов Российской Федерации право (независимо от решений Совета по международным стандартам финансовой отчетности) осуществлять внутреннюю учетную политику, разработать методические рекомендации и указания по подготовке финансовой отчетности в формате МСФО (используя накопленный опыт реформирования). Решение будет компромиссом не только для отдельных предприятий и организаций, но и для российского социума в целом, оно позволит нам оперировать не виртуальными, дисконтированными цифрами, а реальными, соответствующими экономической действительности данными.

Литература

1. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 640 с.
2. *Сетров М.И.* Основы функциональной теории организации. — Л.: Наука, 1972. — 164 с.
3. *Шеллинг Ф.В.И.* Система трансцендентального идеализма. — М.: Соцэкгиз, 1936. — 455 с.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]. — URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/?id_38=117348-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ias_36_obestsenenie_aktivov
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ1/2008), утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н [Электронный ресурс]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/
6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=18125&fld=134&dst=100000001,0&rnd=0.10315683074139326#07096936337052595>
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июня 1998 г. № 34н [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=296977&fld=134&dst=100000001,0&rnd=0.29880008443201866#036765975903735915>
8. Концептуальные основы представления финансовых отчетов [Электронный ресурс]. — URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/?id_38=117374-kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov_dokument_kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov_prinyat_s
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]. — URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/?id_38=117344-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ias_38_nematerialnye_aktivy

