

# Перспективы трансформации принципов национальной системы бухгалтерского учета

## Prospects for the Transformation of the Principles of the National Accounting System

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-3-33-37

**Н.А. Миславская**, д-р экон. наук, профессор  
Департамента аудита и корпоративной отчетности  
Финансового университета при Правительстве  
Российской Федерации (Финуниверситета)

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**N.A. Mislavskaya**, Doctor of Economic Sciences,  
Professor, Department of Audit and Corporate Reporting,  
Financial University under the Government of the Russian  
Federation (Financial University)

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**Аннотация.** В статье проводится анализ вероятности трансформации действующих принципов национальной системы бухгалтерского учета. В качестве главного аргумента выдвигаются тенденции изменения общественно-политического устройства, имеющие место на международном уровне. Взаимосвязь и взаимозависимость бухгалтерского учета и социального информационного «заказа» положена в основу выводов автора о необходимости внедрения в бухгалтерский учет идеологической составляющей, направленной на приоритет государственных экономических интересов.

**Ключевые слова:** социалистическая экономическая модель, государственный капитализм, смешанная экономика, принципы бухгалтерского учета.

**Abstract.** The article analyzes the probability of transformation of the current principles of the national accounting system. As the main argument, the tendencies of changes in the socio-political structure that take place at the international level are put forward. The relationship and interdependence of accounting and social information «order» is the basis for the author's conclusions about the need to introduce an ideological component into accounting, aimed at the priority of state economic interests.

**Keywords:** socialist economic model, state capitalism, mixed economy, accounting principles.

Крушение социалистической экономической модели в конце прошлого столетия детерминировало ряд принципиальных изменений в системе российского бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Был разработан ряд нормативных документов, определивших направления развития бухгалтерской науки и практики, среди них Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283, Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180. В соответствии с требованиями этих нормативных актов были разработаны новые, учитывающие реалии рыночной экономики, положения по бухгалтерскому учету и федеральные стандарты бухгал-

терского учета. Однако, несмотря на практическое применение данных документов, такие вопросы, как приток иностранных инвестиций в нашу страну и достоверное представление финансово-экономической информации о деятельности российских организаций и предприятий, остаются в разряде актуальных и входят в повестку дня всех профессиональных конференций и экономических форумов российского и международного масштаба. Последнее обстоятельство свидетельствует о том, что процесс многолетнего реформирования национальной учетной системы продолжится и далее, вопрос лишь в том, в каком направлении будет развиваться профессиональная деятельность работников бухгалтерских служб, аудиторов и финансистов. Возможным является как дальнейшее внедрение методических подходов международных стандартов финансовой отчетности, так и изменение курса, выбранного в конце девяностых годов прошлого

столетия. Сделаем попытку аргументированно спрогнозировать ситуацию развития системы бухгалтерского учета, определив перспективы изменения ее основополагающих принципов. Учитывая тот факт, что положения бухгалтерской науки и учетной практики модифицируются синхронно с изменением социально-экономических отношений в обществе, проанализируем соответствующий вопрос.

Капиталистические принципы общественных отношений в разных странах имеют свои особенности, об этом в своей работе «Протестантская этика и дух капитализма» писал еще Макс Вебер, выдающийся немецкий философ, политик, экономист и историк. Ученый отмечал, что созидательная, позволяющая обществу развиваться и эволюционировать, предпринимательская деятельность имеет место в условиях существования рационального капитализма, она «направлена на планомерное использование материальных средств или личных усилий для получения прибыли таким образом, чтобы исчисленный в балансе конечный доход предприятия ... превышал стоимость использованных материальных средств» [2, с. 48]. Однако, подобная ситуация наблюдается не всегда и не везде, в противоположность рациональному капитализму имеет место и капиталистический авантюризм. Последний отличается ориентацией: на внедрение в предпринимательскую деятельность различных мошеннических схем; на безответственность за, возможно, отрицательные последствия принятых управленческих решений для конкретной организации и страны в целом; на коррупционные экономические схемы. «Эта деятельность направлена на быстрое получение максимально возможной наживы путем насилия, обмана, спекуляций, подкупа представителей власти и т.д.» [3, с. 84]. Тревожным является тот факт, что антагонистический характер рационального и нерационального не может исчезнуть естественным, эволюционным путем развития экономики, он «утверждается в ходе войн и трансформаций» [3, с. 84].

Очевидно, что в условиях современной глобализационной экономики, включающей в себя страны с различными политическими системами и культурными традициями, в чистом виде рационального капитализма принципиально существовать не может. Аме-

риканский экономист Лестер Туроу отмечает тот факт, что капитализм по своей природе ориентирован на индивидуальное обогащение, любые проявления кооперации, интересы общества здесь отрицаются. Но мы понимаем, что любая экономическая модель реализуется именно в обществе, следовательно, капитализм вынужден постоянно приспосабливаться, трансформироваться, и именно этот процесс будет представлять собой его развитие. «Капитализм мутирует, следовательно, изменяется и представление о капитализме» [7, с. 136].

Очевидно, что подобные «мутации» могут быть направлены только на решение социальных вопросов, обострившихся в последние десятилетия практически во всех странах. Здесь речь может идти о государственном капитализме, о его гибридных формах, когда государственные органы имеют возможность определенного вмешательства, например, в процесс принятия инвестиционных решений, владея частью пакета акций частных компаний.

Государственный капитализм имеет несколько стадий в своем развитии. В.И. Ленин в 1917 г. ввел термин государственно-монополистического капитализма, под которым понимал сращивание интересов монополий и государства, т.е. совместное владение транспортными предприятиями, электростанциями и т.д. Ленин считал, что данная форма капитализма является его высшей, последней стадией, предшествующей социализму. В реалиях современной ситуации, некоторые ученые, например С.С. Губанов, говорят о том, что за государственно-монополистическим капитализмом следует стадия государственно-корпоративного капитализма, когда государственное участие в собственности корпораций имеет преобладающий характер: «В настоящее время наиболее развитые страны ... вступили в стадию государственно-корпоративного капитализма, характеризующуюся высокой долей государственного сектора в экономике, наличием высоко интегрированных структур и большими финансовыми вложениями государства в поддержку приоритетных отраслей экономики» [1, с. 12.].

Современному государственному капитализму присущи следующие черты:

- значительная доля государства в собственности на средства производства;



- государственное бюджетирование при распределении большей части национального дохода;
- функционирование экономики на основе государственного планирования и прогнозирования;
- международное экономическое интегрирование (например, как в странах Европейского союза).

Мы сегодня можем уверенно говорить о смешении экономических моделей: «Государственный капитализм в условиях глобализации реализуется в национальных моделях смешанной экономики» [6, с. 426].

Модели смешанной экономики активно анализируются в специальной литературе, они классифицируются по следующим признакам:

- по степени государственного управления экономикой (модель централизованного согласия — Дания, Германия, Швеция; неолиберальная модель — США; этатическая модель — Франция, Великобритания, Япония);
- уровню всеобщего благосостояния (социал-демократическая модель — Швеция, Финляндия; англосаксонская модель — Великобритания, США, Канада; консервативно-корпоративная модель — Италия, Германия, Франция);
- экономическим задачам государства (рыночно-капиталистическая модель — США; социал-демократическая модель — Швеция; модель корпоративного регулирования — Япония);
- региональному признаку (японская патриархальная модель; американская либеральная; западноевропейская социал-демократическая модель);
- типу регулирования экономики государством (адаптационная модель — США; проактивная модель — Япония);
- уровню экономического развития (смешанная экономика развитых стран и смешанная экономика развивающихся стран).

Обобщение характерных особенностей современных экономических моделей позволяет универсализировать их следующим образом:

- американская модель — ориентирована на всестороннюю поддержку предпринимательской деятельности, на повышение производительности труда и прибыльности организаций, социальное равенство не входит в состав приоритетных задач;

▪ японская модель — основана на приоритете национальных, патриархальных традиций, в основе которых готовность конкретного индивида поступиться собственными интересами ради интересов государства и народа;

▪ шведская модель — направлена на достижение идеалов социальной справедливости, характеризуется перераспределением национального дохода в пользу малообеспеченных социальных групп;

▪ китайская модель, основанная на государственном регулировании (исходя из макроэкономических интересов нации), а также на интеграции национальной экономики в мировую.

Несмотря на значительную теоретическую проработанность основополагающих характеристик государственного капитализма, универсальный подход к вопросу отсутствует: «Общеизвестно, что единой теории "государственного капитализма" не существует, и это понятие включается в различные модели экономического развития» [3, с. 86]. Точно также отсутствует и единая теория бухгалтерского учета, позволяющая учитывать специфические информационные потребности, присущие государственному капитализму. Каждая из экономических моделей в той или иной мере придерживается исторически сложившихся бухгалтерский традиций, характерных для соответствующих национальных научно-практических школ со своими целями и задачами: «бухгалтерский учет ... определяется средой, в которой он функционирует. Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать и о бухгалтерском учете» [4, с. 21].

Традиционно в бухгалтерском учете выделяли четыре группы стран, имеющих общие учетные традиции.

В англосаксонских странах бухгалтерский учет регламентируется исключительно профессиональными, независимыми от государства организациями, которые разрабатывают и внедряют различные методологические и методические новшества в интересах инвесторов и кредиторов.

Европейские страны, развивая национальную учетную систему, руководствуются общими принципами, закрепленными на законодательном уровне и обязательными для

исполнения всеми хозяйствующими субъектами. Бухгалтерский учет ориентирован на потребности государственных органов власти.

Страны Латинской Америки целиком и полностью сосредоточили усилия на отслеживании и отражении в учете инфляционных процессов.

Социалистические страны Восточной Европы организовывали и вели бухгалтерский учет и формировали бухгалтерскую (финансовую) отчетность исключительно в интересах и по поручению государства.

Очевидно, что модель смешанной экономики диктует необходимость разработки новейшей теории бухгалтерского учета. Заметим, что Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с которыми мы реформируем нашу учетную систему, применяются экономически развитыми странами только при необходимости представления консолидированной финансовой отчетности, либо при необходимости выхода компаний на международные фондовые рынки. Отмеченное является аргументом против «слепого» копирования учетных методик МСФО, к тому же практика их применения не привела к ожидаемым результатам.

Актуальность обоснования и разработки новых теоретических подходов в бухгалтерском учете повышается с учетом того, что современная российская ситуация в отношении принципов национальной учетной системы беспрецедентна. Отдельного документа, устанавливающего идеологию бухгалтерской науки, у нас сегодня просто нет. Большинство коллег ошибочно отождествляют «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» МСФО с формуляром вышеотмеченного назначения. Но даже из названия становится понятно, что концептуальные основы имеют отношение только к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отправной точкой формирования новых теоретических подходов, учитывающих международную тенденцию трансформации экономической модели капитализма в государственный капитализм, будут являться принципы функционирования бухгалтерского учета, сочетающие в себе капиталистические и социалистические черты. Последние за более чем двадцать лет, прошедшие с начала процесса реформирования российского бухгал-

терского учета, мы успели забыть, а именно им сегодня необходимо уделить пристальное внимание. В настоящее время государственное управление в меньшей степени нуждается в перспективной отчетности, которая формируется сегодня в соответствии с принципами МСФО, информационные интересы сегодня направлены, в первую очередь, на получение реальных данных о финансово-экономическом состоянии проблемных организаций и отраслей промышленности и сельского хозяйства.

В ходе ретроспективного анализа национальных систем социалистических стран мы пришли к выводу, что определенный интерес для Российской Федерации представляет опыт Германской Демократической Республики. Здесь концепция развития бухгалтерского учета (семидесятые годы двадцатого столетия) основывалась, например, на следующих принципах:

- «приоритет народнохозяйственных задач при проектировании информации перед хозяйственными задачами отдельных предприятий» [5, с. 540]. Внимание привлекает тот факт, что информационные интересы государства поставлены не только выше соответствующих интересов отдельных индивидов, но и выше интересов юридических лиц. В отношении нашей страны формулировка может быть следующей: *приоритет государственных информационных интересов перед интересами инвесторов и кредиторов*;

- «единство информации в рамках предприятий, регионов и отдельных видов продукции» [5, с. 540]. Речь идет об унификации учетных методик и процедур в масштабах страны. Очевидно, что соблюдение подобного принципа потребует внедрения и строгого соблюдения единых требований к формированию первичных учетных документов, а также к применению методик бухгалтерского учета в целом по стране. Более того, отдельные положения и документы бухгалтерского учета не только должны будут претерпеть радикальные изменения, они просто потеряют свою актуальность и поэтому могут быть совершенно безболезненно отменены. В частности, речь идет о ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и ус-



ловные активы» и некоторых других. Возможным и оправданным шагом будет являться интеграция налогового и бухгалтерского учета, а также возвращение в учетную систему кассового принципа отражения выручки организаций.

Одним из главных принципов бухгалтерского учета социалистической экономической модели являлась стабильность. Ее обеспечение возможно при соблюдении ряда условий, среди которых можно выделить следующие:

- единообразие используемых классификаций всех экономических явлений и процессов;
- запрет на любые методологические и методические модификации в течение финансового года;
- одновременность внесения необходимых изменений в национальную учетную систему;
- наличие всей информации, необходимой как для управления деятельностью отдельного хозяйствующего субъекта, так и для государственных нужд в первичных учетных документах;
- постоянство экономического содержания понятийного аппарата, используемого в системе бухгалтерского учета, в течение длительного периода времени.

Сегодня мы понимаем, что обеспечение стабильности в национальной учетной системе может носить только относительный характер, не должно иметь место отождествле-

ние стабильности с неизменностью. Изменения, которые происходят во внешней и внутренней экономической среде, в политике государства, в обществе требуют адекватного ответа от системы, генерирующей практически все информационные потоки в отношении юридических лиц. Поэтому в случае изменения курса проводимых реформ нам потребуются предпринять ряд шагов, направленных: на однозначное и жесткое разграничение ответственности за нарушение порядка организации и ведения бухгалтерского учета; на сочетание различных информационных интересов, присутствующих в обществе и в государстве, наряду с интеграцией управленческой, налоговой и бухгалтерской составляющей в учетной системе страны; на выработку единой системы оценки активов и обязательств.

Кажущаяся сегодня невозможной перспектива подобных изменений, на наш взгляд, приобретает все более реальный характер в свете последних политических событий. Изменение международной конъюнктуры носит и экономический характер, санкционная политика западноевропейских стран ярко продемонстрировала незаинтересованность в развитии и процветании нашей страны. Может быть, час переосмысления взятых за основу реформирования российского бухгалтерского учета принципов англо-американской экономической школы уже пробил, и нам остается только внимательно прислушаться?

## Литература

1. Губанов С.С. Неоиндустриализация плюс вертикальная интеграция (о формуле развития России) // Экономист. — 2008. — № 9.
2. Вебер М. Избранные произведения. / Под ред. Ю.Н. Давыдова. — М.: Прогресс, 1990.
3. Краснобельмов А.К. Государственный капитализм: истоки возникновения и вызовы современной экономике // Социально-экономические явления и процессы. — 2013. — № 7 (53).
4. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. В.В. Ковалев: — М.: Финансы и статистика, 1993.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
6. Соловьев Н.И. Государственный капитализм в контексте противостояния теорий регулирования экономики и методологии саморегулирования рынка // Экономика: вчера, сегодня, завтра. — 2018. — Т. 8. — № 3А.
7. Туроу Л. Будущее капитализма. — Новосибирск: Сибирский хронограф, 1999.