

Институциональные характеристики рыночной экономики в международных стандартах финансовой отчетности

Institutional Characteristics of Market Economy in International Financial Reporting Standards

УДК 338.51

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-48-52

Н.А. Миславская, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности
ФГБОУ ВО "Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации (Финуниверситет)"

e-mail: fi_nac-natalya@mail.ru

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

e-mail: fi_nac-natalya@mail.ru

Аннотация. В статье анализируется влияние основополагающих характеристик рыночной экономики на методологическую составляющую Международных стандартов финансовой отчетности. На основе проведения сравнительного анализа принципов функционирования рынка и организации выявляются причины современных проблем представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также предлагаются варианты решения сложных методических вопросов. Автор склоняется к необходимости реформирования системы бухгалтерского учета на принципах не копирования, но адаптации к Международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: равенство экономических агентов, организационная иерархия, монетарные оценки, немонетарные оценки, конкуренция, кооперация, унификация, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Abstract. The article analyzes the influence of the fundamental characteristics of a market economy on the methodological component of International Financial Reporting Standards. On the basis of a comparative analysis of the principles of market and organization functioning, the causes of modern problems in the presentation of accounting (financial) statements are identified, and options for solving complex methodological issues are proposed. The author is inclined to the need to reform the accounting system on the principles of not copying, but adapting to International Financial Reporting Standards.

Keywords: equality of economic agents, organizational hierarchy, monetary valuations, non-monetary valuations, competition, cooperation, unification, accounting (financial) reporting.

Начиная с конца девяностых годов прошлого столетия мы реформируем национальную учетную систему в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и, несмотря на проделанную Департаментом регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности, аудиторской деятельности, валютной сферы и негосударственных пенсионных фондов Министерства финансов Российской Федерации значительную работу в этом направлении, у представителей профессионального сообщества остается масса вопросов относительно практики применения соответствующих принципов, концепций и подходов. Ситуация осложняется тем, что в научной литературе преобладают работы узкой утилитарной направ-

ленности, не ставящие задач по теоретическому объяснению, обоснованию и критике текущей ситуации.

Проведенные нами в течение нескольких лет опросы, респондентами которых являлись аттестованные аудиторы, финансовые директора, главные бухгалтеры и рядовые сотрудники бухгалтерских служб, подтверждают вышеизложенное. Большинство коллег ориентированы на совершенствование практических профессиональных навыков, у них полностью отсутствует понимание взаимосвязи философии науки с принципами бухгалтерского учета, но присутствует безапелляционное мнение об однозначной необходимости тотального внедрения МСФО на национальном уровне. Последнее убеждение не мешает

высказыванию претензий к учетной науке по поводу используемых в МСФО неточных расчетных оценок, признанию в финансовой отчетности маловероятных экономических событий, наличию альтернативных учетных и математических методов и т.д.

Желание внести ясность в отмеченную проблематику заставляет задуматься о причинах теоретических предпосылок, лежащих в основе современной учетной модели и, по возможности, предпринять попытку оценки текущего состояния ее развития. Аргументация наших выводов требует напомнить о непреходящей взаимозависимости общественно-экономической формации, источников получения капитала организациями и действием той или иной учетной модели. «Бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует. Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтером учете, ... различия обуславливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учета внешних факторов (политических, экономических, социальных, географических и др.)» [5, с. 21].

Последнее обстоятельство обращает наше внимания на тот факт, что рыночная экономика основывается на позициях, противоположных и противоречащих принципам функционирования хозяйствующих субъектов любых организационно-правовых форм.

Рынок представляет собой основополагающий системообразующий институт, определяющий вектор развития общества. Его главной доминантой является идея равенства всех экономических агентов: «... для рынка характерно признание равенства всех элементов, составляющих социально-экономическую систему» [1, с. 70]. Агенты имеют равные по выстраиванию контрактных отношений права и действуют свободно, без принуждения. Равенство распространяется не только на возможность вступать в договорные отношения, оно имеет более глубокий смысл, даже индивиды, действующие в зоне рыночного пространства, приравниваются к организациям: «Неравенство кандидата, трясущегося перед интервью, и представителя компании, перед глазами которого проходят десятки или даже

сотни таких людей, очевидно, но с точки зрения рынка, рыночного сознания данного неравенства не существует» [8, p. 785].

Причем все участники рыночных взаимоотношений понимают, что равенство носит условный характер: «... равенство не больше чем юридическая формальность, но с точки зрения рынка все равны: мелкие и крупные фирмы, порядочные люди и мошенники, отдельные индивиды и громадные корпорации» [1, с. 70]. Идея равенства на первый взгляд кажется совершенной и безукоризненной, но в отсутствии определенных правовых ограничений и норм она несет в себе пагубную угрозу вседозволенности, распространяющейся на все общественные институты.

Хозяйствующие субъекты имеют диаметрально направленность, их основой служит жесткая иерархия: «В любой фирме лица, наделенные правом принятия решений ... обладают широкими полномочиями, позволяющими им на законном основании отдавать те распоряжения относительно ведения дел фирмы, которые они считают уместными, и требовать их выполнения» [4, с. 47].

Результаты исследований наших коллег, в частности американского представителя институциональной экономики Оливера Уильямсона, говорят о принципиальной экономической эффективности организаций по сравнению с институтом рынка (организационная структура рынка связана с осуществлением значительного количества транзакционных издержек). И, несмотря на это, бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций в условиях функционирования капиталистической общественной формации представляется в соответствии с требованиями МСФО, в концептуальной основе которых заложены рыночные подходы.

Доминанта равенства и свободы экономических агентов обосновывает идею МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Под учетной политикой понимаются «конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности» [10], т.е. каждая организация имеет право самостоятельно выбирать, а в отдельных случаях разрабатывать, методики учета, оценки эко-

номических фактов и событий. Так трактуется вышеупомянутое рыночное равенство в рамках бухгалтерского учета.

Мы охотно соглашаемся с этой позицией, но при условии, что речь идет о подготовке финансовой отчетности на уровне международных корпораций, где в условиях осуществления хозяйственной деятельности на территории разных стран применение единой учетной политики в принципе невозможно. Если же мы ставим задачей внедрение МСФО на уровне отдельного государства, то понимание принципа рыночного равенства должна иметь иную трактовку, а именно — равенство всех экономических агентов в подходах и принципах организации и ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Доказательством правоты данной точки зрения является ведущая роль государства в регулировании национальной учетной системы (российские саморегулируемые профессиональные организации, ассоциации, союзы сегодня полностью поддерживают точку зрения Министерства финансов в вопросе внедрения МСФО).

Представляется, что внедрение МСФО в практику ведения бухгалтерского учета должно проходить с уклоном к унификации методологии и соответствующих методик. Анализ научной литературы и результаты многолетней практики законодательства доказывают, что процессы реформирования требуют «унифицированных подходов к общим целям и задачам правового регулирования общественных отношений, упорядочения разобщенного нормативного материала, возникающего в результате государственных преобразований в различных сферах» [6, с. 285]. Многолетнее игнорирование унификации объясняется, во-первых, недостаточно точным пониманием природы МСФО (изначальное и главное их назначение — консолидация отчетных данных международных корпораций, а также представление соответствующей информации на международных финансовых рынках), и во-вторых, непосредственной сложностью этого процесса.

Унификация осуществляется в формах интеграции, универсализации и систематизации. Интеграция относится к регулированию межгосударственных, международных отношений и «проявляется в различных межправительственных соглашениях по большинству со-

циальных, экономических и политических направлений» [6, с. 288], т.е. многолетнее реформирование национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО — есть ни что иное, как унификация в форме интеграции.

Универсализация подразумевает выработку общих внутренних предписаний, формирующих единую структуру, в данном случае, системы бухгалтерского учета. Систематизация осуществляется в направлении устранения несогласованности, неоднозначного толкования, противоречивости нормативного и правового регулирования, а также технической переработки нормативных актов. Практическое воплощение этих двух форм унификации в виде разработки национальных учетных принципов и значительного количества подробных методических рекомендаций будет означать достижение равенства экономических субъектов в рыночных условиях хозяйствования, исключая возможность «вольной интерпретации» отчетных данных.

Следующей характерной чертой института рынка является главенствующая роль монетарных оценок, выступающих в роли всеобщего эквивалента, позволяющего проводить сравнительный анализ хозяйственной деятельности организаций. Ее появление вызвано необходимостью перманентного проведения сравнительного анализа стоимости труда, капитала, цены товаров, работ, услуг. Подразумевается, что более высокая стоимость или цена говорят о более значительных по размеру или более качественных соответствующих величинах. Главной угрозой этой характеристики рынка выступает инфляция, неразрывно связанная с капиталистической общественно-экономической формацией и разрушающая вышеуказанную взаимозависимость.

Спецификой функционирования организаций являются немонетарные оценки — валовая продукция, ее качество, организация производственного процесса, оперативность выполнения заданий и т.д. Рональд Коуз, лауреат Нобелевской премии по экономике 1991 г., утверждал: «Я полагаю, что вытеснение ценового механизма можно считать отличительной чертой фирмы» [3, с. 39]. Именно немонетарные оценки позволяют экономическим субъектам выживать, несмотря на разруша-



ющие последствия инфляционных процессов. Более того, эти оценки гораздо более информативны, они лишены влияния колебания цен на товар в зависимости от изменений спроса и предложения (которые часто обусловлены модой, брэндами компаний, направленным информационным влиянием): «Внемонетарные оценки значительно сложнее, но они являются комплексными и значительно больше говорят о хозяйствующем субъекте, чем цифры прибыли и убытков, себестоимости продукции и рентабельности производства» [1, с. 73].

Идея МСФО (как и бухгалтерского учета в целом) направлена на объединение двух систем оценки — немонетарных, так как они генерируют достоверную, соответствующую финансово-экономическому положению хозяйствующих субъектов информацию, и монетарных, так как они позволяют приспособить характеристики функционирования рынка к информационным потребностям его экономических агентов. Этим объясняется наличие в Концептуальных основах представления финансовых отчетов МСФО двух концепций капитала — финансовой и физической. «Согласно концепции финансового капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом организации. Согласно концепции физического капитала, подразумевающей под капиталом операционную способность, капиталом считается производственная мощность организации, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции» [9].

Однако, полного симбиоза двух подходов к оценке МСФО достичь до сих пор не удается, практически все экономические субъекты выбирают в качестве основы представления бухгалтерской (финансовой) отчетности финансовую концепцию. Решение проблемы повышения достоверности отчетных данных заставляет организации возвращаться к методикам стратегического планирования, создавать новые инструменты немонетарной оценки своей деятельности (модели Брюса Хендерсона, М. Портера и др.). Но решение можно найти, используя в качестве инструмента бухгалтерский учет. Необходимо просто регламентировать систему переоценки (как это

было сделано в советский период), проводить ее в строго определяемые государственными органами сроки, в системе жестко устанавливаемых коэффициентов для определенных групп объектов учета. Данный вариант позволит одновременно реализовать эффективное функционирование рыночной экономики и обеспечить сравнимость оценок на уровне различных организаций и отраслей.

Еще одним неотъемлемым элементом существования рыночной экономики является конкуренция. Ее проявления неоднозначны — одни ученые называют ее жизнеутверждающим экономическим механизмом, способствующим рациональному поведению экономических агентов; другие говорят о ее отрицательных проявлениях, неизбежно вызывающих конфликты и даже невротические состояния: «...конкуренция — это насущная проблема для каждого человека нашей культуры, и не удивительно, что она неизменно оказывается в центре невротических конфликтов» [7, с. 121].

Присутствие в МСФО вероятностных величин, неоднозначных расчетных оценок, и общий предсказательный характер финансовой отчетности отчасти объясняются конкурентной основой рыночной экономики: «Именно конкуренция, как ничто иное, придает рынку иррациональный, несводимый к какой-либо логической модели характер» [1, с. 74]. Ярким проявлением рыночного принципа конкуренции в МСФО явился МСФО (IAS) 13 «Оценка справедливой стоимости», допускающий иерархию стоимости, выбор основного рынка, уровень цен на котором будет разниться для отдельных регионов и стран.

Структура организации сохраняет свою целостность и способность к долговременному существованию посредством кооперации, суть которой заключается в направленном на достижение общей цели коллективном сотрудничестве. Но выходя, например, на фондовый рынок, финансовая отчетность экономического субъекта в целях привлечения дополнительных инвестиций должна быть подготовлена на конкурентной основе.

Представляется, что преодолеть обсуждаемое противоречие между рынком и организацией могут помочь принципы соконкуренции, основанной на сочетании принципов конкуренции и кооперации. Ее теория была развита А. Бран-

денбургером и Б. Нейлбаффом: «Большинство видов бизнеса преуспевает только в том случае, если преуспевают и другие. Здесь скорее можно говорить о совместном успехе, чем о взаимном разрушении. Такая ситуация является выигрышной для всех. Это вариант одновременного существования войны и мира» [2, с. 175].

Воплощением соконкуренции в мировой практике является японский менеджмент. Традиционная культура этой страны запрещает какую-либо конкуренцию между сотрудниками внутри компании, используется уравнительная система оплаты для работников одного ранга. Статус может быть повышен только по объективным причинам, например, стаж работы в одной должности. Используется практика принятия коллегиальных решений, противопоставление и даже сравнение работников между собой считается аморальным. Внутри компании экономическая система выстраивается не по рыночным, а по организационным принципам.

В системе бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности соконкуренция может реализоваться путем совершенствования

механизма оценки. МСФО допускает использование ее широкого спектра: историческая стоимость, справедливая стоимость, ценность использования, стоимость исполнения, текущая стоимость замещения. Возможно, стоит задуматься о сокращении этих вариантов, или, например, строго регламентировать процесс в пределах одной юрисдикции.

В любом случае в ситуации затянувшегося реформирования национальной учетной системы решение выявленных проблем потребует от государственных органов привлечения к законотворчеству представителей научной среды, которым сегодня не свойственны конформистские настроения, которые обладают достаточным исследовательским и практическим опытом и являются патриотами нашей профессии.

И хочется верить, что такие неприглядные явления подготовки финансовых отчетов как мошенничество, злоупотребление упущениями в нормативных и правовых актах, заинтересованность в заранее predetermined результате финансово-хозяйственной деятельности когда-нибудь уйдут в прошлое.

Литература

1. Барков С.А. Социология организаций: учебник для бакалавров / С.А. Барков, В.И. Зубков. — М.: Издательство Юрайт, 2013. — 395 с.
2. Бранденбургер А., Нейлбафф Б. Конкурентное сотрудничество в бизнесе : Пер. с англ. — М.: Кейс, 2012. — 352 с.
3. Коуз Р. Фирма, рынок и право : Пер. с англ. — М.: Новое издательство, 2007. — 224 с.
4. Милгром П., Робертс Дж. Экономика, организация и менеджмент. — СПб.: Экономическая школа, 1999. — 468 с.
5. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. — 2-е изд., стереотип. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 136 с.
6. Стрюков Е.А. Общие подходы к пониманию унификации нормативных правовых актов // Вестник Нижегородской академии МВД России. — 2014. — № 2 (26).
7. Хорни К. Невротическая личность нашего времени. — М.: Канон, 2019. — 388 с.
8. Alchian A., Demsetz H. Production, Information Coasts and Economic organization // American Economic Review. — 1972. — № 62 (5).
9. Концептуальные основы представления финансовых отчетов. — 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 (дата обращения: 15.08.2020)
10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». — URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/?id_38=117368-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ias_8_uchetnaya_politika_izmeneniya_v_bukhgalterskikh_otsenkakh_i_oshibki (дата обращения: 15.08.2020)

