

УДК: 657 (574) : 006032

С.Б. Баймуханова

Казахский национальный университет имени аль-Фараби,  
Республика Казахстан, г. Алматы  
E-mail: bsariya @ramble.ru

### Стандартизация бухгалтерского учета

Стандарты бухгалтерского учета – это второй уровень регулирования учетной системы, они являются нормативно-правовыми документами, обязательными для исполнения всеми организациями, представляющими финансовую отчетность. На основе стандартов устанавливаются базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам учета, а также по отраслевым и иным отличительным особенностям организаций.

Основными целями настоящего исследования являются обоснование необходимости перехода системы бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности и в решении научной проблемы и разработка пути совершенствования системы учета на предприятиях Республики Казахстан, адаптированной к современным условиям. Оригинальность исследования заключается в полученных научных результатах, где показаны роль и значение финансовой отчетности, сформированной согласно МСФО, как основа принятия управленческих решений. В статье исследованы проблемы перехода бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Казахстан на международные стандарты, предложены пути их решения.

**Ключевые слова:** стандартизация, реформирование, национальные стандарты, международные стандарты, МСФО.

S.B. Baimukhanova

### Standardization of accounting

Accounting standards – this is the second level of regulation of the accounting system, they are legal documents, mandatory for all organizations representing the financial statements. Based on the standards set basic accounting rules on certain sections of the account, as well as industry and other organizations in the part Highlights

The main purposes of this research is the justification of necessity for transition of the accountancy system to international standards of financial reporting, and scientific problem solving and working out the way of improvement of enterprises' accounting system of RK, tailored to modern conditions. The originality of research is in obtained scientific results showing the role and meaning of financial reporting formed as per IFRS as the base for managerial decision making. The problems of transition of accountancy system and financial reporting of RK onto international standards and the ways of how to solve them are examined.

**Key words:** Standardization, reform, national standards, international standards and IFRS.

С.Б. Баймұханова

### Бухгалтерлік есепті стандарттау

Бухгалтерлік есеп стандарты – бұл есептік жүйені реттеудің екінші деңгейі, бұл қаржылық есептілік ұсынушы ұйымдардың міндетті түрде орындайтын нормативті-құқықтық құжаты болып табылады. Стандарттар негізінде жекеленген есеп бөлімдері бойынша, сонымен қатар салалық және басқа да ұйым ерекшеліктеріне байланысты бухгалтерлік есеп жүргізудің базалық ережелері құрылады.

Бұл зерттеудің негізгі ерекшелігі жаңа жағдайға негізделген Қазақстан Республикасы кәсіпорындарында бухгалтерлік есеп жүйесінің қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына көшу қажеттілігін негіздеу және ғылыми мәселелерді шешу, сонымен қатар есеп жүйесінің жетілдіру

жолдарын жасау болып табылады. Зерттеудің негізгі ерекшеліктері, зерттеу негізінде алынған ғылыми нәтиже яғни, ҚЕХС-на сәйкес құрылған қаржылық есептіліктің басқарушы шешім қабылдау негізі ретіндегі, оның атқаратын рөлі мен маңыздылығы көрсетілген. Мақалада Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беруден халықаралық стандарттарға көшуге байланысты туындаған мәселелер мен оны шешу жолдары зерттелген.

**Түйін сөздер:** стандарттау, реформолау, ұлттық стандарттар, халықаралық стандарттар, ҚЕХС.

Стандартизация бухгалтерского учета предполагает наличие законодательных актов, делающих соответствие стандартам обязательным для бухгалтеров различных организаций.

К началу XX в. организационно-правовая структура бухгалтерского учета оставалась неразвитой в подавляющем большинстве стран мира, но к этому времени уже были приняты некоторые законы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета на государственном уровне. Первые законы по бухгалтерскому учету носят очень ограниченный характер: они не охватывают всех областей учета, не требуют единообразия в отчетности и правилам ведения бухгалтерского учета от всех предприятий, администрациям фирм предоставляется значительная свобода в определении того, что отражать в финансовой отчетности. Такая ситуация во многих странах сохраняется вплоть до 70-х годов XX в. Однако в странах-лидерах работа по стандартизации бухгалтерского учета на национальном уровне проводится уже в 30-е годы XX в. К таким странам можно отнести Францию, Великобританию, США, Германию. В данных странах тенденции к стандартизации бухгалтерского учета вызваны различными обстоятельствами, к числу которых можно отнести рост торговли, развитие предприятий, последствия первой мировой войны. Имеются и субъективные причины, например, в Германии в 30-е годы режим национал-социалистов был сильно заинтересован в единообразии бухгалтерского учета в целях общенационального контроля за экономическими ресурсами страны. В начале 30-х годов в США остро встал вопрос о стандартизации учетных процедур и принципов оценки в связи с биржевым крахом и тем, что именно инвесторы как никто другой были заинтересованы в единообразии подходов к учету.

В Казахстане с развитием внешнеторговых отношений с зарубежными странами отечественный учет стал приближаться к европейскому. Зарождение отечественных школ бухгалтерского учета знаменовал в XIX. В этой области среди первых русских ученых – Ф.В. Езерский,

А.В. Прокофьев, И.П. Шмелев и другие. Положила начало новым переменам в бухгалтерском учете Казахстана революция 1917 года. Однако интересен тот факт, что до 30-х годов XX в. отечественный бухгалтерский учет оставался приближенным к западноевропейскому. Об этом говорят исследования ученых 20-х годов [1]. Но с 1930 года бухгалтерский учет начинает значительно трансформироваться. Бухгалтерский учет как наука становится все более и более подчиненным политэкономии социализма.

Национальные стандарты бухгалтерского учета становятся подчиненными требованиям контроля за выполнением плановых заданий, жестко регламентированными и фактически сводятся только к регистрации фактов хозяйственной деятельности и составлению отчетности для вышестоящих органов управления. В условиях административно-командных методов управления экономикой, если говорить языком классификации, в нашей стране сложилась коммунистическая модель бухгалтерского учета.

В начале девяностых годов переход Казахстана к рыночной экономике предопределил актуальность реформирования бухгалтерского учета в стране. Система отечественного бухгалтерского учета должна была реформироваться, отражая реформу экономики Казахстана в целом и изменение требований к содержанию учета. Реформа экономики привела к расширению роли бухгалтерского учета как информационной системе для различных пользователей учетной информации. Если в рамках административно-плановой экономики основным собственником предприятий являлось государство, им же как единственным субъектом принимались решение о вложении средств, сферах деятельности, объемах хозяйственных связей и т.п., то в условиях рыночной экономики такие решения принимаются значительным числом хозяйствующих субъектов. Пользователями учетной информации становятся разнообразные группы заинтересованных лиц, такие, как кредиторы, инвесторы, партнеры по бизнесу, акционеры и т.д. Необходимость реформы бухгалтерского

учета в Казахстане ни у кого не вызвала сомнения. Однако конкретные направления данной реформы стали предметом острых дискуссий.

О многообразии путей решения проблемы реформирования отечественного бухгалтерского учета говорит широкий спектр мнений по этому поводу ведущих казахстанских ученых. Нет единства мнений о соотношении национальных традиций и заимствований международного опыта. Некоторые авторы делают основной акцент на использовании опыта зарубежных стран. Например, профессор Л.З. Шнейдман считает, что чем начинать разработку новых российских стандартов «с нуля», лучше и дешевле использовать уже накопленный в мире опыт [2].

Следующее направление дискуссий – вопрос о том, каким именно опытом следует воспользоваться России. Некоторые ученые считают, что ориентиром для реформирования бухгалтерского учета в России могли бы быть стандарты тех зарубежных стран, совокупность экономических и политических условий которых наиболее близки России. Это страны континентальной модели бухгалтерского учета. Например, профессор М.З. Пизенгольд считает, что за основу российского плана счетов может быть взят французский план счетов [3]. Другие ученые делают больший упор на использование в качестве ориентира для российских реформ американских стандартов GAAP. М.И. Литвиенко, например, пишет о том, что это целесообразно в связи с наличием большого количества американских компаний на российском рынке [4]. Есть и мнение, что различными российскими компаниями могут использоваться в качестве ориентира различные стандарты [5; 6; 7; 8; 9]. Поддержкой данного мнения стала и Правительственная Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства Республики Казахстан.

Большинство отечественных ученых, несмотря на то, что поддерживают идею реформирования бухгалтерского учета в Казахстане в соответствии с МСФО и это направление утверждено Правительственной Программой, возникает немало разногласий и о том, как именно это должно осуществлено.

По данной проблеме профессор Я.В. Соколов говорит, что МСФО – это лишь идеал, к которому нужно подходить медленно и осторожно [9].

По данной проблеме на основании критического обзора и систематизации мнений, содержащихся в экономической литературе, а также анализа экономической ситуации в Казахстане, сформулируем собственную точку зрения по проблеме реформирования бухгалтерского учета в Казахстане.

Во-первых, проблема разработки новых национальных стандартов бухгалтерского учета. Национальные стандарты бухгалтерского учета есть в любой стране, несмотря на процесс глобальной гармонизации бухгалтерского учета на мировом уровне. Как показал проведенный анализ, они зависят и определяются целым комплексом социально-экономических условий в стране. Имевшиеся в Казахстане к началу 90-ых годов, национальные стандарты отражали специфику командно-административной экономики и не подходили к новым условиям. Таким образом, появилась необходимость в создании новых национальных стандартов бухгалтерского учета. Поэтому возникают вопросы: должны ли они действительно разрабатываться «с нуля», как считает ряд авторов, или в значительной степени можно сохранить старые, лишь немного модернизировав их; можно ли на сегодняшний день использовать теоретические разработки российских ученых дореволюционного периода начала XX в., или они уже безвозвратно устарели; в какой степени нам могут помочь.

Во-вторых, реформирование бухгалтерского учета в Казахстане с начала 90-ых годов – это процесс, происходящий на фоне начавшейся международной гармонизации бухгалтерского учета. Поскольку развитие Казахстана не происходит в изоляции от других стран, совершенно очевидно то, что реформирование ее бухгалтерского учета должно в той или иной мере влиться в этот всеобщий мировой процесс. Возникают вопросы: должен ли Казахстан примкнуть к той или иной системе региональной стандартизации бухгалтерского учета, или он должен придерживаться МСФО; в какой степени это необходимо Казахстану и насколько реально; возможно ли полное соответствие бухгалтерского учета Казахстана требованиям МСФО, и насколько это целесообразно?

В историческом аспекте, бесспорно, является необходимым использованием при этом разработки отечественных ученых начала века. Теоретические взгляды к концу столетия большинства экономистов значительно изменились, появились новые явления и тенденции в разви-

тии как отдельных стран, так и всего мирового сообщества. На практике реформирование бухгалтерского учета в Казахстане рациональнее вести на основе использования современных теорий, как отечественных, так и зарубежных ученых.

Необходимым в реформировании бухгалтерского учета на предприятиях пищевой промышленности в Республике Казахстан является использование мирового опыта, при этом, так же, как и большинству стран, Казахстану необходимо включиться в процесс глобальной гармонизации бухгалтерского учета на международном уровне.

В мировой учетной политике сложилась тенденция, по которой финансовая отчетность крупных европейских корпораций пересчитывается при публикации в соответствии с GAAP, то есть в соответствии с общепринятыми учетными принципами США. Сейчас трудно сказать, что в дальнейшем явится основой финансирования казахстанских предприятий пищевой промышленности: рынок акционерного или банковского капитала, будет ли Казахстан ориентироваться на какого-либо приоритетного торгово-экономического партнера и на финансовый рынок одной страны или же станет полноправным членом международных финансовых рынков. На сегодняшний день наиболее целесообразным и логичным представляется выбор в пользу МСФО. Рассмотрим аргументы в пользу данного выбора:

во-первых, МСФО позволяют избежать привязки к модели учета отдельной страны или регионального союза. МСФО с 1998 г. являются юридической основой международной регистрации компаний в соответствии с решением Международной организации комиссий по ценным бумагам, подтвержденным Европейским союзом и в целом США и являются признаваемыми всеми странами мира;

во-вторых, ситуация, сложившаяся на международном рынке, является как нельзя более благоприятной для Казахстана, которая формирует новую систему учета, в том числе с целью выхода на международный финансовый рынок как раз в то время, когда этот рынок сам реформирует свою систему учета. Было бы логично присоединиться к этому процессу с тем, чтобы не только быть в курсе соответствующих изменений, но и по возможности влиять на этот процесс в своих интересах. При условии выработки Казахстаном механизма взаимодействия

с комитетом по МСФО можно будет контролировать процесс разработки стандартов и участвовать в нем;

в-третьих, международные стандарты характеризуются относительно меньшей сложностью, чем, например стандарты США, и следовательно, требуют меньших затрат. Они появились в результате консенсуса национальных систем учета, основанных на рыночной системе хозяйствования, сохраняют возможность их углубления и конкретизации в соответствии с казахстанскими традициями регулирования бухгалтерского учета.

На пути реформирования бухгалтерского учета в Казахстане в соответствии с МСФО естественно будут и проблемы, МСФО отражает традиции бухгалтерии и условия развитой рыночной экономики. Рыночная экономика все же для Казахстана новое направление. Известные экономисты М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера в своей книге «Теория бухгалтерского учета» высказываются относительно перспектив реформирования бухгалтерского учета в бывших социалистических странах Восточной Европы [23]. Данные страны предполагают, что на определенном этапе они присоединятся к Европейскому Сообществу, однако, процесс этот будет сложным из-за целого комплекса причин, таких, как высокая инфляция, низкая производительность труда, безработица, этническая напряженность, отсутствие ориентации системы бухгалтерского учета на информационные запросы пользователей и т.д.

Утвержденная Постановлением Правительства Республики Казахстан Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности имела конкретный план мероприятий по ее реализации. Данная Программа, прежде всего, учитывает то, что МСФО отражает традиции развитых стран, а Казахстан не так давно перешел на рыночную экономику. Программа также учитывает, что МСФО написана особым языком, отличающимся от привычного языка для казахстанских бухгалтеров. В связи с этим возникла необходимость разработки казахстанских стандартов учета, на базе МСФО должна производиться в формате, понятном казахстанскому потребителю. МСФО, возможно, не решает всех проблем казахстанского учета, но они охватывают его наиболее важные принципы и в этом смысле формируют фундамент учетной системы. Таким образом, для Казахстана МСФО является удобным стартом для создания логич-



ной системы, позволяющей устранить отличия «административного» учета от «рыночной», которая затем дополняется и углубляется с учетом специфики национальной экономики.

Таким образом, переход Казахстана к рыночной экономике вызвал необходимость реформирования системы бухгалтерского учета в стране. В Казахстане в качестве основы для реформы бухгалтерского учета выбраны международные стандарты финансовой отчетности. В пользу выбора МСФО в качестве модели реформирования казахстанского бухгалтерского учета говорят многочисленные аргументы, которые были изложены и обоснованы выше.

В связи с международным пространственным охватом существуют и другие обстоятельства, которые расширяют понятия учета, в частности, получают распространение такие новые модификации учета, как: креативный, социальный и учет человеческих ресурсов.

Креативный – это творческий учет, который делает современного бухгалтера «конструктором правды»;

– социальный учет нацелен на интересы пользователей информации и расширяет традиционный учет;

– учет человеческих ресурсов рассматривает кадровый потенциал как один из важных ресурсов и, следовательно, его неперемнное включение в состав активы предприятия.

По данному вопросу нужна широкая дискуссия ученых, занимающихся исследованиями учета, для того чтобы выработать единое мнение. При этом каждую учетную подсистему следует описывать либо динамически как процесс, либо статически с учетом ее внешних и внутренних характеристик.

Бухгалтерский учет относится к социальной науке, и цели его выражаются социально, поэтому возникает необходимость гармонизация учета с международной практикой.

Идея гармонизации подразумевает приведение к единообразию проблем бухгалтерского учета и его процессов и процедур, т.е. «гармонии» в международном аспекте. Данная идея получила развитие в рамках Европейского сообщества (ЕС) начиная с 1961 года, и суть ее заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета, а также система регулирующих ее стандартов.

Стандартизация – образец учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (далее КМСФО). В функции КМСФО входят разработка и публикация международных стандартов бухгалтерского учета.

Ориентируясь на перестройку, связанную с насущными потребностями современности, существует довольно обширный спектр и других обстоятельств, усиливающих требования к бухгалтерскому учету. Среди них можно отметить то, что динамика происходящих явлений, многообразие хозяйственных процессов подчиняются общим законам, действующим в материальном мире, хотя в различных сферах экономики они имеют свои специфические особенности. Поэтому особо важным становится знание научно-теоретических основ организации бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, которые способствуют правильному и целостному восприятию и, как следствие, применению их в практической деятельности.

#### Литература

- 1 Литвиненко М.И. Обзор международных стандартов финансовой отчетности. //Главбух. – 1998. – № 1. – С. 7-8.
- 2 Каспина Р.Г. Проблемы трансформации бухгалтерской отчетности российских предприятий в соответствии с международными стандартами учета // сб. научных трудов: «Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит: международные и отечественные исследования, стандарты, опыт». – Н. Новгород: ННГУ, 1998. – 135 с.
- 3 Мизиковский Е.А. О современном этапе развития бухгалтерского учета и аудита в России // сб. научных трудов. «Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит: международные и отечественные исследования, стандарты, опыт». – Н. Новгород: ННГУ, 1998. – 266 с.
- 4 Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в России и международные стандарты // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 7. – С. 13-15.
- 5 Палий В.Ф. О соотношении российского и международного учета // В кн.: Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. – М.: Книжный мир, 1998. – 420 с.
- 6 Соколов Я.В. Международные стандарты и российский бухгалтерский учет // В кн.: Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. – М.: Книжный мир, 1998. – 420 с.
- 7 Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 516 с.

- 8 Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит: учебник для вузов / под. ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 520 с.
- 9 Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебное пособие. – М.: ИНФРАМ – 1М, 1995. – 220 с.

#### References

- 1 Litvinenko M.I. Obzor mezhdunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti // Glavbuh, – 1998. № 1. – S. 7-8.
- 2 Kaspina R.G. Problemy transformacii buhgalterskoj otchetnosti rossijskih predprijatij v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami ucheta // sb. nauchnyh trudov: «buhgalterskij uchet, jekonomicheskij analiz, audit: mezhdunarodnye i otechestvennye issledovanija, standarty, opyt». – N. Novgorod: NNGU, 1998. – 135 s.
- 3 Mizikovskij E.A. O sovremennom jetape razvitija buhgalterskogo ucheta i audita v Rossii // sb. nauchnyh trudov. «Buhgalterskij uchet, jekonomicheskij analiz, audit: mezhdunarodnye i otechestvennye issledovanija, standarty, opyt». – N. Novgorod: NNGU, 1998. – 266 s.
- 4 Palij V.F. Buhgalterskij uchet v Rossii i mezhdunarodnye standarty // Buhgalterskij uchet. – 1997. – № 7. – S. 13-15.
- 5 Palij V.F. O sootnoshenii rossijskogo i mezhdunarodnogo ucheta // V kn.: Reforma buhgalterskogo ucheta. Rossijskie i mezhdunarodnye standarty. Praktika primenenija. – M.: Knizhnyj mir, 1998. – 420 s.
- 6 Sokolov Ja.V. Mezhdunarodnye standarty i rossijskij buhgalterskij uchet // V kn.: Reforma buhgalterskogo ucheta. Rossijskie i mezhdunarodnye standarty. Praktika primenenija. – M.: Knizhnyj mir, 1998. – 420 s.
- 7 Mjet'jus M.R., Perera M.H. Teorija buhgalterskogo ucheta. – M.: Audit, JuNITI, 1999. – 516 s.
- 8 Podol'skij V.I., Poljak G.B., Savin A.A., Sotnikova L.V. Audit. Uchebnik dlja vuzov / pod. red. prof. V.I. Podol'skogo. – M.: Audit, JuNITI, 1997. – 520 s.
- 9 Sheremet A.D., Sujc V.P. Audit: Uchebnoe posobie. – M.: INFRAM – 1M, 1995. – 220 s.