

ВЛИЯНИЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫХ ФАКТОРОВ НА СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ

*Рассмотрено влияние институциональных факторов
на состояние и развитие учетных систем*

Новое видение ранее скрытых сторон бухгалтерского учета становится возможным с использованием понятия "институт", что при рассмотрении существующих учетных систем в разных странах представляет определенный интерес, являясь дальнейшим шагом в познании сложных процессов его становления и развития. Данное понятие позволяет раскрыть многое из того, что без его применения остается непонятым, а главное, как учет в каждой стране, развиваясь во взаимодействии с остальным миром, заимствуя те или иные элементы институциональной системы, может быть представлен в виде определенной учетной модели.¹ Институциональная система каждой страны имеет свои особенности и формирование институциональной учетной системы в той или иной стране, в определенных условиях сопряжено с рядом факторов, условий и обстоятельств.

Институционализм (от лат. – institutum "установление, устройство, учреждение") – это учение, которое рассматривает значение различных институтов, а также их взаимодействие в области принятия и направленности определенных решений. При рассмотрении института бухгалтерского учета, данное учение опирается на исследование конкретных данных, связанных с предпринимательской деятельностью, анализирует проблемы, обусловленные институциональными изменениями.

Бухгалтерский учет – это институт, находящийся в определенной социокультурной среде. На его развитие влияют различные общественные институты: мир обычаев, традиций, совокупность социальных норм и культурных образцов, определяющих устойчивые нормы социального поведения. Институционализм, активно используя положения других наук, может содействовать более глубокому анализу института бухгалтерского учета. Институты бухгалтерского учета, как один из ключевых элементов экономической системы, являясь открытой и эволюционирующей системой, действует в условиях среды, подвержен необходимости постоянного реформирования. Бухгалтерский учет постоянно испытывает на себе влияние институциональной и культурной среды, в которой он находится.

С одной стороны институт бухгалтерского учета, как система связей и совокупность норм, реализуемых на практике, представляет собой организованную информационную систему, имеющую определенные цели, удовлетворяющие основным потребностям пользователей информации, с другой стороны это своеобразная форма деятельности, основанная на разработанной концепции, системе правил и норм и контроле за их исполнением. Институциональная деятельность, осуществляется сообществом бухгалтеров, в котором проведено разделение на статусы и роли в соответствии с потребностями общества конкретной страны.

¹ Чайковская Л.А. Международные системы учета и их институциональное регулирование // II Международная научная конференция "Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики." Из-во АГТУ – 2011.

Многообразие институциональных условий в каждой отдельно взятой стране привели к тому, что в этих странах сложилась определенная модель институциональной среды, отражающая уровень развития экономики, политические, социальные, культурные, исторические и иные особенности. Особенностью происходящего реформирования бухгалтерского учета конкретной страны является то, что существующая институциональная среда может быть более или менее благоприятна по сравнению со средой в других странах. В этой связи задача реформирования национальной налоговой системы становится не только задачей по трансляции зарубежной действующей практики бухгалтерского учета на существующую практику, но и включению её в действующую институциональную среду с учётом ее особенностей.

Различные трактовки института, определение его сущности при переориентации общества и основные идеи реформирования бухгалтерского учета позволяют сделать вывод о возможности и своевременности применения институционального подхода к исследованию путей его совершенствования.

Учетные системы адаптируются к потребностям организаций, действующих на рынке конкретной страны, и находятся под воздействием целого комплекса институциональных факторов. В настоящее время в мире сформировались и используются многочисленные национальные системы бухгалтерского учета. Существующие разноплановые учетные системы позволяют в значительной степени удовлетворить информационные потребности отдельных организаций и групп компаний в разных странах. Структура и содержание бухгалтерского учета зависит от влияния внешних факторов, представляющих множество тех элементов системы, которые не выступают частями учетной системы, однако изменения любого, из таких факторов влечет за собой изменения непосредственно в состоянии учетной системы. Специфику в ее состоянии, реальную и потенциальную роль в экономике и политике приносят особенности исторического опыта и традиций отдельной страны. Учетная система постоянно подвергается изменениям, так же как и все основные институты в разных странах, представляется необходимым рассмотреть вопросы классификации учетных систем, несомненно, учитывая и тот факт, что при специфичности исторического пути развития бухгалтерского учета, его развитие подчиняется ряду общих закономерностей. Согласно этому представлению, составляющему суть институционального подхода как новой научной методологии, возможно понимание учетной теории и практики на современном, более глубоком и сущностном уровне.

При рассмотрении существующих систем учета представление об обществе и его важнейших сферах как институциональных комплексах позволяет определить пути его дальнейшего развития в разных типах государств. Возможно, более уместным будет подход, при котором институты будут рассматриваться не как факторы, а как составляющие содержания процесса развития и становления учета, что определяет как первостепенную, задачу их выявления, а также изучения закономерностей функционирования. Применение такого подхода в исследовании учетных систем, позволяет сделать вывод о том, что рыночные и нерыночные институты, как стадии процесса экономического развития государства сосуществуют параллельно и оказывают существенное влияние на систему бухгалтерского учета, которая постоянно развивается. В одних типах обществ доминирует один тип экономических отношений, или институтов – это институты

рынка, в другом – качественно иной, объединяющий институты редиистрибуции². Оба типа институтов обеспечивают развитие учета в каждой из стран в тех конкретных условиях, которые там имеют место.

При рассмотрении вопросов, связанных с разнообразием подходов к учетным процессам, следует рассмотреть и причины многочисленных различий, связанных с рыночными основами экономики. Существует множество вариантов ответов на этот вопрос, но, по меньшей мере, два можно выделить в рамках данного исследования. Первым является то, что исторический опыт стран и их современное развитие подтверждает, что нет единственной, стандартной рыночной модели, которая бы отвечала условиям всех и каждой страны. Второй связан с тем, что неэкономические факторы реализации рыночного пути развития в каждой стране много специфики, которая по-разному воздействует на сугубо рыночные, экономические процессы. Так США, Япония, Великобритания, Германия и Россия, страны отличаются друг от друга не только государственным языком, но и рыночным устройством экономики при множестве и других различий.

Для обеспечения функционирования института бухгалтерского учета в той или иной стране необходима особая культурная среда. В учете каждой страны есть своя система ценностей и нормативного регулирования, определяющие его сущность. Поскольку институт бухгалтерского учета представляет собой взаимосвязанные системы упорядоченных связей, то институциональную структуру бухгалтерского учета следует рассматривать, как своеобразную систему, где действия учетных субъектов и объектов осуществляются только согласно определенным правилам национального соответствия отдельно взятой страны.

Сущность проблем как учетной теории и практики, так и функционального устройства того или иного государства напрямую связаны с “институциональными отклонениями”.

В контексте излагаемого подхода значение имеет взаимосвязь требований наднациональных и национальных учетных стандартов: первые обобщают национальные правила, и в то же время задают определенные требования, включаемые в национальные стандарты. Например, требования Европейских директив разрабатывались с учетом различных национальных практик, и в настоящее время в обязательном порядке включаются в законодательство стран-членов ЕС. Международные стандарты первоначально разрабатывались как “обобщение” различных национальных подходов к учету тех или иных фактов хозяйственной деятельности.

В России за период рыночных реформ возникли основные рыночные институты и политические институты, однако нельзя не признать то, что некоторые рыночные институты пока не представлены в современной российской экономике или представлены крайне слабо: частная собственность на землю, недра и их рыночный оборот, фондовый рынок и др.

К рыночным институтам принято относить: институт собственности, институт права, институт ценообразования, договорные отношения между экономическими агентами, ориентацию хозяйственной деятельности на прибыль, конкуренцию, институт налогообложения (налоговую систему рыночного типа), институт экономики (при условии открытости экономики), институт политики и др. Каждый из перечисленных институтов имеет много сложных производственных, юридических и социальных составляющих.

² Полани рассматривал редиистрибуции как одну из форм интеграции экономики, наряду с обменом и др.

Результатом взаимодействия институтов рыночной экономики по разработке и установлению правил ведения бухгалтерского учета и отчетности должна стать создание полной и непротиворечивой законодательной базы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, гармонично сочетающейся с МСФО³.

Наряду с этим научные и практические изыскания западных ученых в направлениях повышения эффективности экономических механизмов направлены на формирование методов получения учетных данных, обладающих высокой прогностической ценностью и скоростью получения⁴.

Следует отметить, что учетные модели непосредственно связаны с социально-экономическими моделями, применяемыми в разных странах, которым также присуща выраженная специфика в зависимости от достигнутого уровня развития, исторического пути и национальных традиций. Рассмотрение влияния институциональных факторов бухгалтерского учета рассмотрим на основании пяти стран с развитой рыночной экономикой, придерживающихся различных принципов бухгалтерского учета: США, Франции, Великобритании, Германии, и Японии. Организация учета в данных странах представляет интерес в связи с тем, что в этих странах представлены основные виды существующих в мире механизмов принятия стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Прежде, чем подойти к описанию учетных моделей, остановимся на ином роде моделях, присущих странам и оказывающих влияние на бухгалтерский учет. Так в Германии и Франции применяется социально-экономическая модель, традиционно называемая континентальной или Германской. Для такой модели характерны высокие объемы перераспределения валового национального продукта через бюджет, формирование страховых фондов, в основном за счет работодателей, развитая система социального партнерства, высокая занятость. В Великобритании используется англосаксонская социально-экономическая модель. Она предусматривает более низкий уровень перераспределения через ВВП, пассивный характер политики занятости, высокий удельный вес частных и общественных компаний в оказании социальных услуг.

Выделение общего, особенного и единичного в учетной практике и в деле формирования финансовой отчетности разных стран ведет к необходимости классификации определенных типов (моделей) бухгалтерского учета. На сегодняшний день в мире насчитывается несколько десятков национальных моделей бухгалтерского учета. Важной особенностью всех существующих учетных систем является опора на национальное, формирование и усиление национальной идентичности. Межправительственная группа экспертов Центра по транснациональным корпорациям ООН проведя исследование практики организации учета и отчетности по национальным учетным системам пришла к выводу о несопоставимости национальных учетных систем по многим показателям. Несмотря на общие закономерности, каждой из них присущи свои особенности и собственная система принципов.

При рассмотрении систем бухгалтерского учета, важное значение имеет их классификация. Ноубс и Паркер писали, что классификация "позволяет осуществить эффективный подход к описанию и сравнению различных учетных

³ "Адаптация бухгалтерской отчетности промышленных предприятий к международным стандартам" <http://www.nauka-shop.com/mod/shop/productID/14919>

⁴ Поленова С.Н Организационные особенности системы бухгалтерского учета Франции <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=002639>

систем; способствует развитию бухгалтерского учета, помогает в обучении бухгалтеров, действующих на международном уровне, позволяет решать проблемы, прогнозировать и предупреждать их возникновение, опираясь на опыт других стран, использующих аналогичную модель бухгалтерского учета”⁵. Выбираемые классификационные признаки учета основаны на том, что учет чаще всего рассматривается как: “обслуживающая деятельность”, обеспечивающая пользователей информацией о предприятии для принятия решений; описательно-аналитическая дисциплина, позволяющая идентифицировать большое количество событий и операций, которые при определенной обработке позволяют представить финансовое состояние и результаты деятельности предприятия; информационная система, собирающая и обрабатывающая информацию о деятельности предприятия для заинтересованных пользователей”⁶.

Способствуя более точному определению сходства и различий между странами, Именно классификация позволяет выбрать систему, наиболее подходящую для конкретного государства. В то же время классификация является, по мнению известного исследователя западноевропейского учета Ноубса, ориентиром, позволяющим предсказать исходя из опыта применения типовой системы, с какими проблемами может столкнуться страна. Перемены в отношениях между странами привели к повышению уровня международной торговли и прямых зарубежных инвестиций. Во многих странах появились новые фондовые рынки, а существующие быстро развиваются в ответ на прекращение государственного регулирования, приватизацию и интернационализацию финансов и инвестиций. Финансовая отчетность стала более важной в зарубежной среде, а также необходимой для содействия лучшему международному финансовому взаимопониманию. Именно поэтому КСМФО стремится согласовать стандарты, чтобы финансовая отчетность была принята и понималась в любой части мира, независимо от страны происхождения.

Бухгалтерский учет интерпретируется и применяется по-разному. Как пишут исследователи Г. Мюллер, Х. Гернон и Г. Миик в книге “Учет: международная перспектива”, – он “определяется средой, в которой он функционирует. Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете”⁷. Раскрывая содержание моделей бухгалтерского учета можно сослаться на Р.Г. Хетвилда, который выделил и описал три типа моделей систем бухгалтерского учета: американскую, британскую и континентальную⁸, отмечая при этом, что существуют и более развернутые группировки.

В странах с похожими социально-экономическими условиями принципы учёта имеют много общего, поскольку на формирование системы бухгалтерского учета оказывают воздействие разного рода взаимосвязанные факторы.

⁵ Nobes C.W. and Parker R.H. (Eds) (1985). *Comparative International Accounting*. Oxford Philip Allan / Из Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер.с англ. Под ред. Я.В. Соколова – М.: Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.

⁶ Kieso D. Weygandt J. *Intermediate Accounting*. – 7-th ed. John Wiley and Sons, Inc., 1992. – P.3

⁷ Г. Мюллер, Х. Гернон и Г. Миик “Учет: международная перспектива”: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.

⁸ Hatfield H.R. Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the US. – *Journal of Accounting Research*. – 1966. Autumn. (из Г. Мюллер, Х. Гернон и Г. Миик “Учет: международная перспектива”)

По типу сложившейся модели учета страны принято делить на четыре группы: англо-американская; континентальная; страны со смешанной экономикой; страны с нарождающимися моделями учета.

Ряд стран используют бухгалтерский учет в целях исчисления финансового результата, другие – преимущественно для контроля сохранности ценностей.

Так, институциональный метод, предлагаемый для анализа состояния института бухгалтерского учета в той или иной стране должен быть основан на анализе функционирования и взаимоотношений политических институтов: государства, политических партий. Посредством этого метода производится анализ официальных структур и формальных правил принятия решений. Институциональный подход позволяет проследить зависимость бухгалтерского учета от политики, а политики в свою очередь от социальных факторов: экономики, социальной структуры, культуры и т.д.

Правила бухгалтерского учета в различной степени определяет институт налогообложения, который представляет собой ту часть совокупности финансовых отношений, которая связана с формированием денежных доходов конкретной страны, необходимых ему для выполнения различных функций – социальной, экономической, правоохранительной, по развитию науки и др. Налогообложение оказывает существенное влияние на стандарты бухгалтерского учета, например, во Франции, Германии и Японии, где финансовая отчетность, подготавливаемая для акционеров, используется также как основа для налогообложения, независимо от размеров и форм собственности бизнеса. Налоговые нормы имели тенденцию оказывать доминирующее влияние на подготовку финансовой отчетности в США, Великобритании, опубликованные финансовые отчеты изменяют в соответствии с налоговыми нормами и представляют на рассмотрение отдельно от отчетов акционеров.

Большую роль в развитии учетных систем играют и правовые институты, которые определяется как “совокупность норм, регулирующих ту или иную область однородных общественных отношений”⁹, или как “совокупность норм, регулирующих обособленные общественные отношения в пределах той группы общественных отношений, которые составляют предмет отрасли”¹⁰. Правовой институт оказывает влияние на учетные системы посредством регулирования в рамках предмета конкретной отрасли права определенное общественное отношение, а также связанные с ним производные отношения.

Основой деятельности названных институтов являются разного рода правила. Помимо перечисленных институтов существуют и другие рыночные механизмы, оказывающие существенное влияние на состояние и развитие учетной системы в каждой отдельно взятой стране.

ЧАЙКОВСКАЯ Любовь Александровна – доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова.

Статья поступила в редакцию 08.09.11 г.

⁹ См., например: Юридический словарь. – М., Госюриздат, 1953. – стр.238

¹⁰ Теория государства и права. Под ред. А.И. Денисова. Изд. МГУ, 1967. – стр. 311–312.