

УДК 657.01

**СИСТЕМАТИЗАЦИЯ ЭКЗОГЕННЫХ ФАКТОРОВ
РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*канд. экон. наук, доц., начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета,
отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь*
Т.Н. РЫБАК

Систематизированы экзогенные факторы развития бухгалтерского учета в международном и национальном аспектах, приведены доказательства наличия влияния этих факторов. Предложены признаки классификации экзогенных факторов для оптимизации процесса прогнозирования развития бухгалтерского учета.

Введение. В динамично развивающейся системе бухгалтерского учета изменения происходят как на уровне событий при неизменной структуре, так и в самой структуре. Закономерности этих изменений в значительной степени определяются экзогенными факторами.

Исследованию взаимосвязей бухгалтерского учета и окружающей его институциональной среды посвящены труды многих зарубежных и отечественных ученых, среди которых С.Л. Безручук, Ф.Ф. Бутынец, М.А. Вахрушина, Х. Гернон, Л.А. Зимакова, Ю.В. Костякова, П. Лоуренс, А.А. Мазуренко, Л.А. Мельникова, Г. Миик, Н.А. Миславская, Г. Мюллер, С.Н. Поленова, В.В. Панков, Д.А. Панков, И.Н. Санникова, Л. Синьхэ, Я.В. Соколов, Л.А. Чайковская, Т. Юньвэй и др. Не умаляя значимости проделанной ими работы и ценности полученных результатов, следует отметить, что вопросы идентификации и классификации экзогенных факторов, направленности и механизма их воздействия на развитие бухгалтерского учета представляются недостаточно изученными, ряд положений носит дискуссионный характер и требует дальнейшей научной проработки.

Цель настоящей статьи состоит в систематизации экзогенных факторов развития бухгалтерского учета, позволяющей вырабатывать адекватные механизмы их мониторинга и регулирования.

Основная часть. В качестве важнейшей движущей силы бухгалтерского учета ряд авторов отмечают общемировые тенденции развития. В.В. Панков к внешним составляющим (факторам) институциональной среды бухгалтерского учета относит процессы глобализации и интеграции [1, с. 54]. Л.А. Зимакова и Ю.В. Костякова выделяют следующие внешние факторы, влияющие на формирование систем финансового учета: международная экономическая ситуация, международные организации бухгалтерского учета, международные стандарты [2, с. 61]. Китайские исследователи Л. Синьхэ и Т. Юньвэй в состав международных факторов, влияющих на становление системы бухгалтерского учета государства, включают особенности экономических контактов с другими странами, участие в международных проектах и мероприятиях, участие в международной координации национальных систем учета [3, с. 58].

Приведенные факторы можно рассматривать как международные, оказывающие воздействие на учетные системы многих стран. В эту группу полагаем целесообразным включить также постиндустриализацию, глобализацию и финансовые кризисы.

В условиях формирования постиндустриального общества происходило нарастание экологических проблем, что стало причиной принятия Концепции устойчивого развития на Конференции ООН по окружающей среде и развитию в 1992 году. Основной смысл Концепции устойчивого развития сводится к гармонизации экономического, социального и экологического развития общества [4, с. 90]. В 1997 году страны Европейского союза подписали Киотский протокол, направленный на сокращение выбросов «парниковых газов», образующихся при сжигании органического топлива.

Концепция устойчивого развития и Киотский протокол сыграли роль «катализатора» деятельности корпораций по представлению отдельных отчетов, отражающих вопросы управления, социальной и экологической ответственности. В некоторых странах со стороны регулирующих органов усилились требования к раскрытию в финансовой отчетности нефинансовой информации, связанной с природоохранными аспектами.

Дания стала одной из первых стран, которая в 1995 году ввела в законодательство нормы об обязательности ведения крупными компаниями отчетности по вопросам окружающей среды [5, с. 16]. В Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии в июне 2012 года был принят подзаконный акт, обязывающий компании, котирующиеся на бирже, сообщать о выбросах парниковых газов в атмосферу [5, с. 16]. В Бразилии биржа «Бовеспа» в 2012 году ввела индекс по изменению климата, что привело к трехкратному увеличению количества отчетов по вопросу изменения климата среди ведущих 100 компаний [5, с. 17].

Важную роль в развитии постиндустриального общества играет процесс глобализации, характерными признаками которого являются растущая экономическая открытость стран, либерализация внешнеэкономических связей, формирование глобального финансового рынка и всемирной информационной сети.

Усиление взаимозависимости стран в результате глобализации привело к тому, что «национальные системы бухгалтерского учета стали рассматриваться как не всегда обеспечивающие отражение мирохозяйственных явлений» [6, с. 9]. Как указывают Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл: «Некоторые проблемы возникают потому, что бухгалтерский учет развивался в различных странах разными путями... Все это затрудняет деятельность компаний за рубежом» [7, с. 407].

Для решения вопроса о гармонизации учетных систем мировое бухгалтерское сообщество с 70-х гг. XX века начало консолидировать свои усилия.

В 1973 году был создан Комитет по Международным стандартам бухгалтерского учета на основании соглашения, заключенного профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Великобритании, Германии, Ирландии, Канады, Мексики, Нидерландов, США, Франции, Японии [8, с. 28]. В 2001 году его членами являлись представители 112 стран [9, с. 7].

Разработкой, внедрением и продвижением международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе занимается Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 году [10, с. 44].

Большой вклад в глобальные усилия по повышению сопоставимости и надежности корпоративной отчетности вносит ООН. Начало этой деятельности относится к 1973 году, когда была сформирована группа специалистов, задачей которой являлось изучение влияния деятельности транснациональных корпораций на экономическое развитие и международные отношения [11, с. 5]. В 1982 году Экономический и Социальный Совет ООН в резолюции 1982/67 учредил Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности [11, с. 6].

В 70–80-е годы XX века для осуществления и координации деятельности, связанной с последовательным применением стандартов, развитием бухгалтерской профессии, созданы следующие региональные профессиональные организации: Конфедерация бухгалтеров стран Азиатского и Тихоокеанского регионов (САРА), Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (ФА), Европейская бухгалтерская ассоциация (ЕАА), Африканский совет по бухгалтерскому учету (ААС), Южно-Азиатская федерация бухгалтеров (САФА), Европейская федерация бухгалтеров-экспертов (ФЕЕ).

Проведенный анализ деятельности международных и региональных профессиональных организаций показал, что реакцией на процессы постиндустриализации и глобализации явилось широкое распространение идеи стандартизации учетных процедур. Стандарты стали инструментом гармонизации бухгалтерского учета в мировом и региональном масштабах.

С 1973 года по 1979 год Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета выпустил ряд общих стандартов: Международный стандарт бухгалтерского учета (IAS) (далее – МСБУ (IAS)) 1 «Представление финансовой отчетности», МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 3 «Консолидированная финансовая отчетность», МСБУ (IAS) 4 «Учет амортизации», МСБУ (IAS) 5 «Информация, подлежащая раскрытию в финансовых отчетах», МСБУ (IAS) 6 «Учет последствий изменения цен», МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», МСБУ (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в учетных оценках и ошибки» [12, с. 14].

В рамках глобализации активизировались процессы слияния и поглощения, возникло значительное количество стратегических альянсов, расширилась деятельность транснациональных компаний.

Пик четвертой волны слияний и поглощений приходился на 60-е гг. XX века, когда происходило массовое образование конгломератов. Особенно это было характерно для США. Американские компании обычно приобретались по заниженной цене, поскольку балансовая стоимость их активов, как правило, не соответствовала текущей рыночной стоимости. После проведения объединительных процессов стоимость новой компании практически всегда увеличивалась [13, с. 60]. В 70-е гг. XX века в США было учтено это обстоятельство – введено правило, обязывающее крупные корпорации раскрывать в специальном приложении к балансу дополнительную информацию о текущей рыночной стоимости активов, отраженных в балансе по фактической стоимости на момент их приобретения [14, с. 52].

Протекавшие в мировом масштабе процессы создания конгломератов и реструктуризации предприятий потребовали бухгалтерского оформления. С 1 января 1977 года вступил в силу МСБУ (IAS) 3 «Консолидированная финансовая отчетность» [12, с. 14].

Одним из проявлений глобализации мирового хозяйства является интеграция. Наиболее развитым интеграционным образованием является Европейский союз. На американском континенте сформировалась Американская зона свободной торговли. Интеграция стран Азиатско-Тихоокеанского региона позволила создать Азиатско-Тихоокеанский экономический совет. На постсоветском пространстве созданы такие межгосударственные объединения как Содружество Независимых Государств (СНГ), Союзное государство Беларуси и России, альянс Грузии, Украины, Азербайджана и Молдовы, Евразийское экономическое сообщество, Единое экономическое пространство.

В рамках интеграционных объединений происходит гармонизация национальных учетных систем и выработка общих требований и подходов к бухгалтерскому учету и финансовой отчетности.

Европейским Парламентом и Советом принимаются обязательные для исполнения в странах-членах Европейского союза директивы, устанавливающие единые подходы к составлению и публикации финансовой отчетности. В числе первых документов были приняты Четвертая Директива 78/660/ЕС от 25 июля 1978 года об унификации форм отчетности и правил их аудита, Седьмая Директива 83/349/ЕС от 13 июня 1983 года о принципах составления консолидированной отчетности, Директива 86/635/ЕС от 8 декабря 1986 года об индивидуальной и консолидированной отчетности банков и других финансовых организаций [12, с. 11].

Республика Беларусь, Республика Казахстан и Российская Федерация 9 декабря 2010 года заключили Соглашение о создании условий на финансовых рынках для обеспечения свободного движения капитала [15] и Соглашение о торговле услугами и инвестициях в государствах-участниках Единого экономического пространства [16], в соответствии с которыми эти страны обязались до 2020 года в рамках национального законодательства гармонизировать требования к объему, качеству и периодичности публикуемой информации участниками финансового рынка.

Кыргызская Республика, Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Республика Таджикистан, Российская Федерация 20 ноября 2013 года заключили Соглашение о консолидированной финансовой отчетности национальных хозяйствующих субъектов государств-участников СНГ, в котором установлены обязательства сторон по соблюдению национальными хозяйствующими субъектами, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, общих требований к составлению, представлению, публикации и аудиту консолидированной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) [17].

Финансовые кризисы, имевшие место в истории мирового хозяйства, показали необходимость укрепления законодательной и институциональной основ бухгалтерского учета и отчетности.

2 апреля 2009 года Группа двадцати (G-20) в своем заявлении в числе факторов мирового финансового кризиса отметила «проциклический характер тенденций, усиливающих регулируемыми рамками и рамочной основой бухгалтерского учета» [5, с. 7] и указала на необходимость принятия органами, занимающимися разработкой стандартов бухгалтерского учета, мер с тем, чтобы, в частности, сделать менее сложными стандарты бухгалтерского учета в отношении финансовых инструментов, улучшить стандарты бухгалтерского учета в отношении оценочных резервов, забалансовых обязательств и факторов неопределенности, касающихся установления стоимости [5 с. 8]. В ответ на это заявление приняты Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) (далее – МСФО (IFRS)) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях», МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [12, с. 13].

Таким образом, международные факторы обусловили гармонизацию национальных учетных систем, формирование и развитие единых стандартов, повышение требований к качеству финансовой информации.

Практика построения и развития систем бухгалтерского учета в различных странах показывает их зависимость от национальных факторов, связанных с политикой, экономикой, правом, культурой и др.

Влияние на развитие бухгалтерского учета факторов, связанных с политикой государства, отмечается многими авторами. Л.А. Чайковская выделяет такой фактор как политика государства в отношении регулирования бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения [18, с. 76], Н.А. Миславская – политическая стабильность и защита интересов собственников [19, с. 23], геополитическое положение страны [19, с. 25], М.А. Вахрушина и Л.А. Мельникова – политический уклад в стране [20, с. 12], И.Н. Санникова – политические факторы [24, с. 26], Л.А. Зимакова и Ю.В. Костякова – политическая ситуация [2, с. 61], Л. Синьхэ и Т. Юньвэй – политические факторы [3, с. 58].

Факторы, связанные с политикой государства, полагаем возможным объединить в группу политических факторов с включением в нее следующих факторов: политическая система, геополитическое положение страны.

Политическая система определяет степень государственного регулирования общественных отношений и вследствие этого оказывает воздействие на становление определенной модели бухгалтерского учета. Л. Синьхэ и Т. Юньвэй считают, что уровень политической свободы определяет особенности раскрытия информации в финансовой отчетности, влияет на степень достоверности и объективности представления финансового положения хозяйствующего субъекта [3, с. 58].

Страны, в которых преобладает негосударственное регулирование, используют англосаксонскую модель (Австралия, Гонконг, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малайзия, Мексика, Нигерия, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Сингапур, Танзания, Уганда, Фиджи, Филиппины, ЮАР, Ямайка и др.). В странах, в которых доминирует государственное регулирование, применяется континентальная (Австрия, Бельгия, Германия, Греция, Дания, Египет, Испания, Италия, Люксембург, Норвегия, Португалия, Франция,

Швейцария, Швеция, Япония и др.) или южноамериканская (Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор и др.) модели.

Геополитическое положение стран может быть причиной взаимодействия и взаимовлияния их учетных систем.

США, имеющие общую географическую границу и тесные экономические связи с Канадой, оказывают значительное влияние на учетную практику в Канаде. Подобное влияние США испытывают Мексика, Филиппины (бывший протекторат США) [10, с. 23].

Практически все бывшие английские колонии используют англосаксонскую модель. Среди них Австралия, Новая Зеландия, Малайзия, Пакистан, Индия. Влияние англосаксонской системы бухгалтерского учета проявляется посредством экспорта как учетных методик, так и систем подготовки и сертификации бухгалтерских специалистов [10, с. 23].

Одной из основных причин многих эволюционных сдвигов в развитии бухгалтерского учета являются изменения в экономике отдельно взятой страны. Влияние этого фактора отмечается практически всеми исследователями. Л.А. Чайковская выделяет состояние экономики и рыночной конъюнктуры, наличие соответствующей инфраструктуры экономики [18, с. 75], И.Н. Санникова – экономические условия функционирования организаций [21, с. 26], А.А. Мазуренко – экономические последствия от принятия той или иной системы [22, с. 33], Л.А. Зимакова и Ю.В. Костякова – экономическую ситуацию [2, с. 61], Л. Синьхэ и Т. Юньвэй – экономические факторы (макроэкономические факторы и особенности развития национальной экономики) [3, с. 58].

По результатам анализа факторов, связанных с экономикой государства, автором сформирована группа экономических факторов, включающая уровень инфляции, приоритетность пользователей, структуру рынка.

Влияние инфляции на систему и методики бухгалтерского учета ощутимо в тех странах, где темп инфляции значительный. Страны Южной Америки (Аргентина, Боливия, Бразилия, Чили и др.) характеризуются высоким уровнем инфляции. Например, в 1985 году темп инфляции в Бразилии составил 672,2%, в Аргентине – 201,6% [10, с. 25]. Компании этих стран обязаны предоставлять бухгалтерскую отчетность, пересчитанную на общий индекс цен [10, с. 64].

В странах, не подверженных значительной инфляции, отсутствуют специальные методики учета ее влияния. Бухгалтерский учет в США, Японии, Германии базируется частично на принципе исторической стоимости, в основе которого лежит предположение о стабильности денежной единицы, используемой в бухгалтерском учете [10, с. 24]. В ряде европейских государств (Бельгии, Дании, Италии, Люксембурге, Франции, Швеции и др.) отсутствуют национальные стандарты, предписывающие отражение в бухгалтерском учете последствий инфляционных процессов [14, с. 53–54].

Особенности национальных учетных систем во многом определяются информационными потребностями основных пользователей финансовой информации. В зависимости от приоритетности той или иной группы пользователей различаются качественные характеристики финансовой отчетности, принципы ее составления, конкретные учетные методики и приемы. В странах, где основным поставщиком капитала является государство, бухгалтерский учет выполняет главным образом фискальную функцию. Если формирование капитала напрямую связано со степенью развития фондового рынка, информация финансовой отчетности ориентирована на удовлетворение запросов потенциальных инвесторов.

В США и Великобритании на протяжении ряда десятилетий наблюдается нацеленность финансовой отчетности на информационные потребности инвесторов и кредиторов. В связи с этим финансовые отчеты этих компаний отличаются значительной аналитичностью [10, с. 22].

В Германии, Японии, Швейцарии финансовая политика определяется небольшим количеством крупных банков, удовлетворяющих значительную часть финансовых потребностей бизнеса [10, с. 22]. Финансовая отчетность компаний этих стран направлена на интересы кредиторов, требующих поддержания капитала на определенном уровне. Например, в Германском торговом кодексе закреплена система правил осмотрительности бухгалтерского учета. В основе этой системы лежит принцип обесценения, включающий в себя принципы реализации и предупреждения убытков. Принцип реализации требует того, чтобы прибыль включалась только реализованная выгода, а принцип предупреждения убытков подразумевает отражение на счетах бухгалтерского учета результата обесценения имущества [23, с. 31].

Во Франции и Швеции, а также в странах Южной Америки бухгалтерский учет ориентирован, прежде всего, на потребности государственных плановых органов. Методики учета, используемые предприятиями этих стран, достаточно унифицированы [10, с. 22].

При выходе на международные финансовые рынки расширяются информационные запросы пользователей за счет внешних кредиторов, что приводит к необходимости поиска способов их удовлетворения. В Германии в 1998 году парламент разрешил зарегистрированным на бирже компаниям готовить консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО или Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США вместо немецких стандартов [23, с. 35]. Лондонская фондовая биржа в 1984 году рекомендовала всем иностран-

ным корпорациям, котирующим свои ценные бумаги на этой бирже, представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО [20, с. 15]. Международной организацией комиссий по ценным бумагам в мае 2000 года одобрено использование МСФО для котировки акций на международных биржах [11, с. 5].

Влияние на учетные системы оказывает и структура рынка по такому параметру как количество организаций и их размеры.

Во многих странах значительная часть экономической деятельности приходится на долю малых и средних предприятий (далее – МСП). Для решения проблемы применимости стандартов для МСП в национальных законодательствах нередко предусматриваются исключения или послабления. Например, в Индии МСП освобождены от обязанности соблюдения некоторых национальных стандартов учета, в которых содержатся главным образом требования, касающиеся раскрытия информации [23, с. 58]. Институт дипломированных бухгалтеров Пакистана разработал два стандарта для МСП: стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности для средних и малых предприятий [23, с. 107].

Влияние на развитие бухгалтерского учета факторов, имеющих отношение к законодательству государства, рассматривают многие авторы. В.В. Панков выделяет такой фактор, как специальная нормативная база [1, с. 54], С.Л. Безручук – правовые нормы, стандарты и степень применения профессионального суждения [24, с. 51], М.А. Вахрушина и Л.А. Мельникова – правовые отношения [20, с. 12], И.Н. Санникова – правовая система [21, с. 26], А.А. Мазуренко – юридическая среда [22, с. 36].

Факторы, связанные с законодательством государства, полагаем возможным обобщить в группу правовых факторов, включающую следующие факторы: правовая система страны, принципы налогового права.

Особенности правовой системы страны определяют основные правила и систему бухгалтерского учета, закрепляют уровни детализации финансовой информации.

В странах так называемого континентального права, имеющих разветвленную законодательную базу, учетные правила строго регламентированы и, как правило, принимаются на уровне законов. К числу таких стран относятся Аргентина, Бразилия, Перу, Уругвай, Германия, Швейцария, Франция и др.

Правовая культура Бразилии оказывает существенное воздействие на систему бухгалтерского учета, которая традиционно регламентируется законодательством и подзаконными актами государственных органов власти. Закон о компаниях № 6 404/76 подробно определяет бухгалтерские стандарты, которым должны следовать компании [23, с. 28].

Германия имеет давние традиции нормативного регулирования бухгалтерского учета. Первый унифицированный закон о бухгалтерском учете был принят в 1861 году [23, с. 29]. В настоящее время источником кодифицированных принципов надлежащего счетоводства и большинства последующих стандартов бухгалтерского учета служит Германский торговый кодекс [23, с. 30].

Система бухгалтерского учета в Швейцарии формировалась под влиянием германского права. Все компании, включенные в коммерческий регистр, должны соблюдать общие требования к ведению бухгалтерского учета, закрепленные в статьях 957 – 963 Обязательственного кодекса [25, с. 4].

В Японии систему нормативного регулирования бухгалтерского учета формируют три законодательных компонента: Закон о ценных бумагах и биржах, за исполнение которого отвечает Агентство по финансовым услугам, являющееся частью Министерства финансов; Торговый кодекс, за исполнение которого отвечает Министерство юстиции; Закон о корпоративном налогообложении, за исполнение которого отвечает Национальный налоговый орган, являющийся в значительной степени автономным учреждением, подотчетным Министерству финансов [5, с. 17].

В странах, применяющих систему общего права (Австралия, США, Канада, Великобритания, Индия, Индонезия, Малайзия, ЮАР и другие), учетная практика основана в большей степени на профессиональном суждении. Стандарты бухгалтерского учета, отличающиеся гибкостью и вариативностью, определяются в этих странах различными профессиональными организациями. Например, в Индии стандарты бухгалтерского учета устанавливаются Институтом присяжных бухгалтеров Индии [23, с. 49]. В ЮАР вопросы установления стандартов финансовой отчетности находятся в ведении Совета по стандартам финансовой отчетности [23, с. 131].

Влияние на систему бухгалтерского учета могут оказывать отдельные отрасли права. В первую очередь отметим влияние налогового права.

В ряде европейских стран (Бельгии, Италии, Германии, Португалии, Франции и др.) для налоговых расчетов расходы могут приниматься в той сумме, в которой они отражены в финансовой отчетности [14, с. 60]. Согласно статье 278 Германского торгового кодекса налоги на прибыль и доходы исчисляются на основании решения об использовании результатов отчета о прибылях и убытках [23, с. 30]. В Швейцарии отдельные годовые финансовые отчеты служат основой для начисления налогов, поскольку налоговые органы используют принципы и нормы учета и оценки, аналогичные применяемым в финансовых ведомостях [25, с. 4].

К числу факторов развития бухгалтерского учета, имеющих отношение к социальным аспектам развития общества, В.В. Панков относит доминирующие в обществе социальные установки, систему образования и подготовки специалистов [1, с. 54], Л.А. Чайковская – состояние социальной среды [18,

с. 76], Н.А. Миславская – «бухгалтерский национализм» [19, с. 28]. Указанные факторы объединим в группу социальных факторов и включим в нее уровень образования и вероисповедание.

Уровень профессионального образования бухгалтеров оказывает влияние на степень соблюдения стандартов, норм и правил бухгалтерского учета и, соответственно, на качество финансовой информации, а также на способность решать сложные учетные задачи.

Влияние недостаточной подготовки бухгалтеров особенно ощутимо на малых и средних предприятиях в развивающихся странах. Так, в Турции большинство руководителей бухгалтерских подразделений семейных предприятий, которых в этой стране насчитывается около 80% от общего количества предприятий, не владеют содержанием турецких стандартов учета [23, с. 154]. В Кении подавляющее большинство компаний можно отнести к категории малых и средних предприятий. Бухгалтерский учет в этих компаниях ведется, как правило, их владельцами, которые не стремятся придерживаться требований стандартов [23, с. 102].

В странах Ближнего Востока исламская религия играет доминирующую роль в развитии систем бухгалтерского учета. Экономическая политика государства, основанная на теоретических положениях исламской экономической доктрины, формирует основные направления развития системы бухгалтерского учета, определяет понятийно-категориальный аппарат, формирует запросы пользователей в учетной информации, влияет на методику отражения объектов, а также формирует среду работы субъекта ведения бухгалтерского учета [26, с. 61].

Под воздействием религиозных идей развивался бухгалтерский учет и в других государствах. Я.В. Соколов писал о влиянии религии на русскую бухгалтерию: «Величайший скачок развитию учетной мысли дало принятие Русью христианства, православной религии. Это способствовало созданию множества монастырей, ведущих по тем временам огромную и довольно разнообразную хозяйственную деятельность. Именно в монастырях под влиянием византийской учетной мысли родились многие идеи русской бухгалтерии, сформировался ее дух» [27, с. 215]. Я.В. Соколов связывал с деятельностью монастырей возникновение второго принципа русской бухгалтерии: за каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо (материально ответственное лицо) или группа лиц [27, с. 215].

Влияние на бухгалтерский учет факторов, связанных с культурой, отмечается рядом авторов. В.В. Панков выделяет такой фактор, как доминирующие в обществе культурные установки [1, с. 54], М.А. Вахрушина и Л.А. Мельникова – культурные традиции [20, с. 12], А.А. Мазуренко – язык [22, с. 37]. С.Н. Поленова считает культурные традиции страны основополагающим, превалирующим фактором, опосредующим воздействие других производных факторов на учетную систему [28, с. 32].

Факторы, связанные с культурой, считаем целесообразным обобщить в группу культурных факторов, включающую культурные традиции, языковую культуру, престижность профессии бухгалтера.

Высокий уровень индивидуализма в обществе оказывает положительное влияние на уровень профессионализма и отрицательное – на степень единообразия и консерватизма, принятые в бухгалтерской субкультуре. Это характерно для англо-американских стран. Х. Ширенбек отмечает: «...англо-американская модель формировалась под влиянием идей индивидуализма. Ее характерная черта – ничем не ограниченная для всех индивидов свобода слова. В основе культуры континентальной Европы, напротив, утвердились институт государства и его защита, что подразумевает некоторое ограничение свободы слова для граждан: последняя не должна угрожать правовому государству» [29, с. 618]. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера подчеркивают, что в бухгалтерских субкультурах англо-американских стран предпочтение отдается индивидуальному профессиональному суждению, поддерживаются профессиональное саморегулирование и эластичность учетной системы к конкретным практическим обстоятельствам, тогда как в бухгалтерских субкультурах стран континентальной Европы – следованию предписанным требованиям и установленному контролю, поддерживаются унификация бухгалтерских методов и постоянство их применения [30, с. 606].

Содержание норм и стандартов бухгалтерского учета при переводе на иностранные языки зачастую искажается, поскольку в юрисдикциях некоторых стран те или понятия не используются и невозможно подобрать адекватные им термины. Подобные проблемы могут возникать тогда, когда бухгалтерские концепции, обусловленные культурными особенностями одного государства, переводятся на язык страны с выраженными культурными отличиями. Я.В. Соколов считает, что «главные трудности перевода вытекают не из проблем самого языка, а из понимания как идеологии, так и лексики очевидных и правильно переведенных слов» [31, с. 60].

Влияние культуры на систему бухгалтерского учета проявляется в отношении к бухгалтерской профессии, что определяет статус бухгалтера в обществе. Например, в Бразилии бухгалтерский учет не получил достаточной известности и не пользуется должным авторитетом. Обучение бухгалтеров в магистратуре и докторантуре привлекает менее одного процента всех студентов, изучающих бухгалтерское дело [23, с. 21].

В Китае установлена обязательная государственная сертификация бухгалтеров с помощью экзаменационных испытаний. По мнению А.М. Петровой и М.П. Лымарь, существование системы государственных экзаменов для занятия бухгалтерских должностей характеризует более серьезное отношение китайского руководства к профессии бухгалтера и важности выполняемых бухгалтером функций [32, с. 54].

Обобщая изложенное, систематизируем совокупность экзогенных факторов в зависимости от области воздействия (рис. 1).

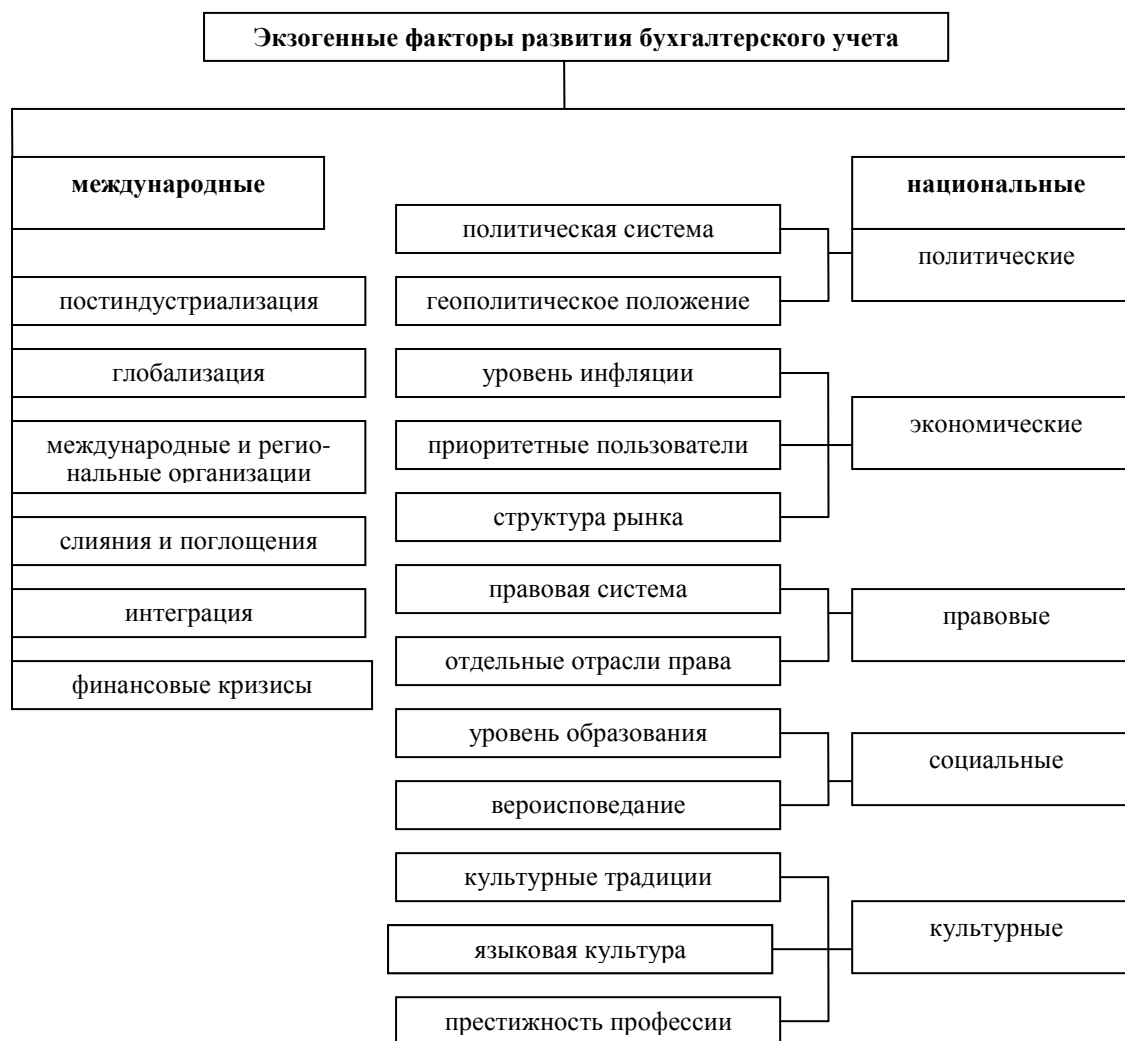


Рис. 1. Система экзогенных факторов развития бухгалтерского учета

По продолжительности воздействия предлагаем разделить экзогенные факторы на краткосрочные (до одного года), среднесрочные (от одного года до десяти лет), долгосрочные (свыше десяти лет), что позволит очерчивать круг тех факторов, которые в наибольшей степени определяют развитие бухгалтерского учета в данном промежутке времени. Динамика культурных процессов, как правило, не рассматривается при прогнозировании развития бухгалтерского учета на период до одного года. Тогда как для оценки тенденций развития национальной учетной системы в долгосрочной перспективе именно эти факторы являются основополагающими.

Принципиальным является вопрос о степени управляемости (возможности регулирования) экзогенными факторами. Если в динамике экзогенных факторов и в их взаимодействии прослеживается определенная регулярность, закономерность, то они поддаются управлению. В краткосрочном аспекте можно говорить о большей или меньшей степени управляемости. Например, в большей степени регулируются правовые факторы, в меньшей степени – культурные.

Выводы. По результатам детального изучения существующих подходов к обозначенной в статье проблеме и проведенного автором исследования сформирована система экзогенных факторов, включающая международные факторы, носящие глобальный характер, и национальные факторы, действие которых проявляется главным образом на уровне отдельных государств, а также предложена классификация экзогенных факторов в зависимости от продолжительности их воздействия и степени управляемости. Результаты исследования могут быть использованы при прогнозировании траектории изменения учетной системы и разработке мероприятий по повышению эффективности воздействия на ее развитие определенных экзогенных факторов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Панков, В.В. Институциональный подход и теория учета / В.В. Панков // Бух. учет. – 2008. – № 1. – С. 51–55.
2. Зимакова, Л.А. Сравнение и анализ национальных систем финансового учета / Л.А. Зимакова, Ю.В. Костякова // Междунар. бух. учет. – 2011. – № 42. – С. 59–67.
3. Петров, А.М. Подходы к классификации национальных систем бухгалтерского учета с позиции теоретиков КНР / А.М. Петров, М.П. Лымарь // Междунар. бух. учет. – 2013. – № 43. – С. 57–63.

4. Зыбайло, А.И. Формирование концепции устойчивого развития и ее отражение в международном праве (послевоенный период – до Конференции в Рио-де-Жанейро по окружающей среде и развитию 1992 года) / А.И. Зыбайло // Право.by. – 2012. – № 2. – С. 83–104.
5. Нормативные и институциональные основы для высококачественной корпоративной отчетности: основные тенденции и вызовы // Записка Секретариата ЮНКТАД. TD/B/C.II/ISAR/63. – Женева, 2012. – 25 с.
6. Поленова, С.Н. Глобализация мировой экономики и тенденции бухгалтерского учета / С.Н. Поленова // Междунар. бух. учет. – 2008. – № 8. – С. 7–11.
7. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 495 с.
8. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.
9. Применение МСФО: в 3 ч. / Пер. с англ. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнайтед Пресс, 2010. – Ч. 1 : Применение МСФО. – 2010. – 1056 с.
10. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива : пер. с англ. / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 135 с.
11. Обзор вопросов практического осуществления Международных стандартов финансовой отчетности // Записка Секретариата ЮНКТАД. TD/B/COM.2/ISAR/28. – Женева, 2005. – 31 с.
12. Голов, С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С.Ф. Голов, В.Н. Костюченко. – 3-е изд., перераб. и доп. – Харьков : Фактор, 2013. – 1072 с.
13. Слияния и поглощения в системе современной экономики / А.Л. Баранников [и др.] ; под общ. ред. А.Н. Фоломьева. – М. : Изд-во РАГС, 2009. – 184 с.
14. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я.В. Соколов [и др.] ; под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – М. : Проспект Велби, 2007. – 659 с.
15. Соглашение о создании условий на финансовых рынках для обеспечения свободного движения капитала [Электронный ресурс] : [заключено в г. Москва 09.12.2010] // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
16. Соглашение о торговле услугами и инвестициях в государствах – участниках Единого экономического пространства [Электронный ресурс] : [заключено в г. Москва 09.12.2010] // КонсультантПлюс. Беларусь. / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
17. Соглашение о консолидированной финансовой отчетности национальных хозяйствующих субъектов государств-участников Содружества Независимых Государств [Электронный ресурс] : [заключено в г. Санкт-Петербург 20.11.2013] // КонсультантПлюс. Беларусь. / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
18. Чайковская, Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Л.А. Чайковская. – М., 2007. – 317 с.
19. Миславская, Н.А. Диагностика методологии международных систем бухгалтерского учета: дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Н.А. Миславская. – Орел, 2005. – 396 с.
20. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова. – М. : Омега-Л, 2009. – 571 с.
21. Санникова, И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Междунар. бух. учет. – 2008. – № 4. – С. 25–29.
22. Мазуренко, А.А. Зарубежный бухгалтерский учет : учеб. пособие / А.А. Мазуренко ; под ред. Л.И. Ушвицкого. – М. : КНОРУС, 2014. – 234 с.
23. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности: Полученные уроки. – Нью-Йорк, Женева : ООН, 2008. – 158 с.
24. Безручук, С.Л. Факторы, влияющие на качество учетной информации / С.Л. Безручук // Междунар. бух. учет. – 2014. – № 6. – С. 46–52.
25. Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards: Case study of Switzerland // Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/47. – Geneva, 2008. – 19 p.
26. Евдокимов, В.В. Исламская экономическая доктрина как среда формирования и развития исламской модели бухгалтерского учета / В.В. Евдокимов, Д.А. Грицишен // Междунар. бух. учет. – 2012. – № 29. – С. 57–64.
27. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
28. Поленова, С.Н. Теория системного анализа в бухгалтерском учете и его стандартизация / С.Н. Поленова // Эконом. анализ: теория и практика. – 2009. – № 17. – С. 29–35.
29. Ширенбек, Х. Экономика предприятия : пер. с нем. / Х. Ширенбек. – СПб. : Питер, 2005. – 847 с.
30. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
31. Соколов, Я.В. МСФО в России: их настоящее и будущее / Я.В. Соколов // Бух. учет. – 2007. – № 8. – С. 57–60.
32. Петров, А.М. Сравнительная характеристика основных положений законов, регулирующих бухгалтерский учет в Китае и России / А.М. Петров, М.П. Лымарь // Междунар. бух. учет. – 2013. – № 40. – С. 52–60.

Поступила 19.09.2014

SYSTEMATIZATION OF EXOGENOUS FACTORS OF DEVELOPMENT OF ACCOUNTING

T. RIBAK

In the article exogenous factors of development of accounting in the international and national aspects are systematized, also evidence of the influence of these factors are given. The author proposes classification signs of exogenous factors to optimize the process of forecasting the development of accounting.