

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ЭВОЛЮЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РАЗВИТЫХ ЕВРОПЕЙСКИХ СТРАНАХ И РОССИИ

Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры
«Бухгалтерский учет»

ФГОУ ВПО «Финансовая академия при
Правительстве РФ»

В статье представлена теоретическая трактовка учетного регулирования. Доказано, что учетное регулирование в развитых европейских странах и Российской Федерации вызвано экономическими потребностями и взаимосвязано с правовой культурой и ее эволюцией. В настоящее время традиция коммерческого права служит определяющим фактором в развитии учетного регулирования.

На протяжении всей истории развития бухгалтерского учета и отчетности в мировой и отечественной практиках подверглись существенным изменениям не только методологические принципы и учетные методики. Общим направлением развития учетной системы стали процессы регулирования, интенсифицировавшиеся во времена промышленных революций в Европе и совершенствования хозяйственного законодательства. Учетное регулирование является, с одной стороны, ключевым путем совершенствования бухгалтерского учета и отчетности, а с другой – системой, включающей процессы унификации, гармонизации, стандартизации, конвергенции учетных практик, которые следует рассматривать как перспективные направления общего процесса учетного регулирования.

Анализ учетного регулирования не представляется научным без упорядочения соответствующей терминологии, не являющейся пока общепринятой и устоявшейся, однако имеющей в учетной среде первостепенное значение. Исследования показали, если каждый специалист будет терять только пять минут на уяснение нечеткой терминологии, потеря рабочего времени составит в целом по стране 1,5 млрд. руб. [16, с. 16].

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности, являясь достаточно сложным процессом, мало исследовано учеными. В большинстве научных работ рассматривается современное состояние нормативного регулирования бухгалтерского учета, осуществляемого соответствующими органами. Между тем, исторический и теоретический аспекты этого вопроса практически не изучены. Среди ученых, занимающихся исследованием истории бухгалтерского учета, теоретической мысли, приведшей к возникновению разных направлений в учете, древней бухгалтерии, двойной записи, наиболее известны В.А. Маздоров, Т.Н. Малькова, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, К.Ю. Цыганков и др. Результаты работы этих авторов внесли существенный вклад в изучение генезиса теории и методологии бухгалтерского учета. Однако исторические аспекты регулирования бухгалтерского учета и отчетности мало освещены в учетной

литературе, они мало систематизированы и теоретически не достаточно обоснованы, что не позволяет понять истоки учетного регулирования, содержание этого процесса, определить его границы и структуру, обосновать направления развития. Как отмечают зарубежные ученые, теория учетного регулирования «...находится на начальной стадии развития. Такие фундаментальные вопросы, как зачем вообще нужно регулирование и является ли оно эффективным и желательным, все еще остаются предметом обсуждения» [11, с. 216].

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности как понятие широко используется в современной практике. Под ним понимается совокупность законодательных норм, установок и требований в нормативных документах, используемых для формирования учетной и отчетной информации, широко известная под термином «нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности».

Актуальность понятия «регулирование» в учете подтверждается исследованиями авторов, трактующих его:

- как попытку контроля потока финансовой информации правительственными органами [20, с. 41];
- как регулирующие воздействия в системе формирования информации в бухгалтерском учете [12, с. 15].

Приведенные определения понятия характеризуют либо следствие процесса [20, с. 41], либо трактуют его как один из методов влияния на систему учета и отчетности [12, с. 15].

Регулирование (от лат. *regulare* – «приводить в порядок») представляет функцию управления, обеспечивающую управляемые процессы в рамках заданных параметров. Исходя из понимания регулирования как функции управления считаем, что заданные параметры учетного регулирования формируются в соответствии с иерархическими целями этого процесса.

В отдельных работах наряду с понятием регулирования используется термин «регулятивы» [14, с. 221; 12, с. 15; 3, с. 35], значение которого либо не разъясняется [14, с. 221; 3, с. 35], либо трактуется как «...последствия такого регулирования, выраженные в различных их проявлениях...» [12, с. 15].

В принципе принимая трактовку понятия «регулятивы», сформулированную А.И. Нечитайло, считаем, что она определена базовой парадигмой бухгалтерского учета и отчетности, выражающей консенсус экономических интересов пользователей информации бухгалтерского учета и отчетности и органически встроена в совокупность других формальных и неформальных институтов. Данный вывод отчасти подтверждается мыслью профессора Я.В. Соколова: «...не логически последовательные теории определяют методологию учета, а интересы лиц, имеющих отношение к учетным процессам» [15, с. 44].

Понимая регулятивы как различные проявления регулирования учетной информации и перенося данную трактовку на учет финансовых результатов, А.И. Нечитайло квалифицирует регулятивы как «...любое бухгалтерское действие, так или иначе влияющее на величину финансовых результатов» [12, с. 15], но содержание понятия «бухгалтерское действие» автор не объясняет.

В состав регулятивов, выделенных ученым, включены основополагающие принципы бухгалтерского учета, методологические приемы капитализации и резервирования, способы оценки активов и пассивов, налоговые регулятивы (по отражению отложенного налога на прибыль), методологические принципы, способы влияния на величину финансового результата в соответствии с законодательством [12, с. 15-16], сгруппированные по разным признакам. К регулятивам автором отнесены также показатели, исчисляемые в бухгалтерском учете финансовых результатов организации. Как отмечает исследователь: «Именно эти показатели и являются самыми влиятельными регулятивами конечных финансовых результатов, формируемых в текущем бухгалтерском учете» [12, с. 17].

Правомерность введения в бухгалтерский учет понятия «регулятивы» подтверждается не только использованием этого термина профессором Я.В. Соколовым, А.Н. Нечитайло, Е.М. Егоровой. Понятие «регулятивы» вписывается в систему регулирования любого института, действующего в определенных границах внешней (окружающей) среды и представляющего в общем виде совокупность принятых регуляторов (законодательных норм, правил, требований, стандартов), обеспечивающих получение определенного результата или группы однотипных результатов в процессе функционирования общественных институтов страны.

Состав регулятивов бухгалтерского учета и отчетности и их взаимосвязи различны для групп стран или отдельных стран, определены спецификой правовой регламентации учетных процессов, преобладающими формами организации хозяйственной деятельности, особенностями отношений собственности.

Интенсивное регулирование бухгалтерского учета и отчетности начинается на этапе перехода развитых странах к мануфактурам, совершенствования товарно-денежных отношений, возникновения объективных экономических предпосылок применения одинаковых методов формирования в бухгалтерском учете и отчетности показателей, которые дают объективное представление о состоянии капитала предпринимательской структуры. Однако возникновение регулирования ученые небезосновательно относят к более ранним историческим периодам. Так, исследования профессора Я.В. Соколова свидетельствуют, что, во всей видимости, Испания «...была первой страной, вставшей на путь государственной регламентации учета. Уже в XIII столетии в Кастилии¹ был издан специальный закон о ведении учетных регистров» [14, с. 58]. Практика государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, распространившаяся впоследствии на многие европейские страны, доказала свою эффективность, органически вписалась в культурную, правовую и хозяйственную среду, что позволяет успешно использовать ее в настоящее время.

Анализ западной традиции права, проведенный правоведами, показывает, что в период между 1050 г. и 1200 г. в Западной Европе уже сформировалось феодальное право как целостная система [2, с. 508], обладающая интегрирующими элементами, способностью к развитию. В этот период действовало манориальное право, определявшее правовой режим отношений между лордом и

крестьянином. Когда в конце XI – начале XII вв. стала расцветать торговля сначала в сельской местности, между городами внутри страны, а затем с зарубежными странами, зародились правовые нормы торгового права. Как отмечают специалисты «...капиталистическое торговое право возникло как близнец феодального и манориального права» [2, с. 509].

По всей видимости, ученые справедливо полагают, что истоками, сформировавшими структуру европейского правового поля, послужили обычаи, которые со временем были кодифицированы, подверглись толкованию и стали правовыми нормами [2, с. 509]. Категориями и приемами торгового права в Западной Европе XII в. были «...понятия добросовестного покупателя (чьи права на товары были более существенными, чем права продавца), символическая доставка товаров посредством передачи документов, доверенность, не подкрепленная документами, юридический характер неформальных договоров и совместные предприятия» [2, с. 508]. Создавая нормы торгового права, законодатели включили в него правила ведения торговых книг, которые становились все более необходимыми для подтверждения серьезных намерений участников торговых взаимоотношений. Благодаря толкованию правил хозяйственной практики и их закреплению в торговом праве происходило его развитие: «Нотариально заверенный контракт об обмене превратился в переводной вексель, нотариально заверенное обещание об уплате превратилось в простой вексель. Морской и бодмерейный займы превратились в некий вид страхования, банковские письма превратились в аккредитивы» [2, с. 508-509].

В практике современного учетного регулирования развитых европейских стран регулятив бухгалтерского учета и отчетности содержит совокупность законодательных, методологических, методических регуляторов и регуляторов учетной политики субъекта хозяйствования. Он характерен для стран Западной Европы (Франции, Италии, Германии и др.), Японии и России. Структура и взаимосвязи регуляторов, составляющих регулятив бухгалтерского учета и отчетности, представлены на рис. 1.

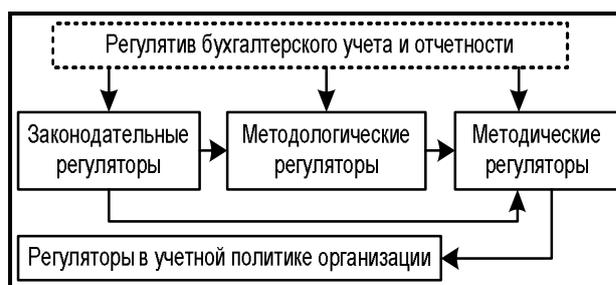


Рис. 1. Совокупность регуляторов, составляющих регулятив бухгалтерского учета и отчетности в странах европейской традиции

Особенностями взаимодействия регуляторов в составе регулятива бухгалтерского учета и отчетности в таких странах является значительное влияние законодательных регуляторов на формирование методологических регуляторов бухгалтерского учета и отчетности. Так, во Франции законодательными регуляторами служат правовые акты двух уровней:

- косвенного учетного регулирования, включающие торговый кодекс, трудовой кодекс, закон о торговых обществах, закон о кооперации, закон о национальных компаниях и др.;

¹ Королевство в центральной части Пиренейского полуострова (образовано в 1035 г.), объединение которого с Арагоном в 1479 г. положило начало образованию Испании (примечание автора).

- прямого учетного регулирования, среди которых закон о бухгалтерском учете, декрет о применении закона о бухгалтерском учете и др.

Анализ регуляторов бухгалтерского учета и отчетности в европейских странах показывает, что в их содержании отсутствует иерархия методологических и методических регуляторов, исходящая из исторической традиции. Так, в законодательных актах косвенного учетного регулирования Франции, например, торговом кодексе, представлены правила бухгалтерской отчетности, составляющие методические учетные регуляторы.

В Германии уже с XVIII в. торговое уложение, всеобщее земельное уложение содержали нормы обязательного ведения торговых книг, ежегодного составления бухгалтерского баланса, ежегодного закрытия счетов Главной книги, оценки имущества предпринимателя по себестоимости или наименьшим ценам, списания изношенных основных средств, нереальной к взысканию задолженности.

Исторически законодательные документы большинства стран континентальной Европы средних веков² были созданы на основе торгового права Германии, которое сформировалось в крупных торговых городах под влиянием коммерческих правил, разработанных в Италии и Франции. Эти нормы были обобщены в 1861 г. в отдельном законе «Общее германское торговое уложение», явившееся предшественником действующего в настоящее время Торгового уложения от 10 мая 1897 г.

Торговое уложение Германии (1897 г.), где законодательно закреплены правила бухгалтерского учета, отчетности, инвентаризации, ревизии, постоянно модернизируется в соответствии с возникающими потребностями. Изменения Торгового уложения Германии (1897 г.) касались, например, изъятия правовых положений в связи с выделением их в отдельные законодательные акты и отрасли права. Так, в 1937 г. был принят закон «Об акционерных обществах», в 1978 г. – Закон «Германские общице условия экспедиционного обслуживания», образовав новую отрасль – транспортное право, внесены изменения, вызванные унификацией законодательства в соответствии с директивами Европейского союза.

Спецификой современного Торгового уложения Германии является наличие норм гражданского права, определяющих деятельность коммерсантов торговых фирм, торговых представителей, торговых маклеров и других объектов правовых отношений, порядок образования, прекращения и ликвидации объединений лиц (полных товариществ, коммандитных товариществ, негласных товариществ), объединений капиталов (акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, коммандитных товариществ с участием общества с ограниченной ответственностью), а также правил проведения торговых сделок по договорам гражданско-правового характера. Отдельная книга Торгового уложения посвящена ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Практика создания западноевропейских регуляторов бухгалтерского учета и отчетности применяется в настоящее время при определении требований по составлению бухгалтерской отчетности в странах Евросоюза, в частности в 4-й Директиве ЕС «О бухгалтерских отчетах компаний» (от 25 июля 1978 г.) и 7-й Директиве ЕС «О консолидации бухгалтерских отчетных документов» (от 13 июня 1983 г.), подготовленных

Европейской комиссией и принятых Советом министров Европейского экономического сообщества (с 7 февраля 1992 г. – Европейского союза). В соответствии с условиями Договора о Европейском союзе директивы являются вторичными источниками права. Они носят обязательный характер для всех государств – членов ЕС. Национальным государствам предоставлена возможность самостоятельного выбора средств и методов применения директив, а обязательность их выполнения ограничена временными рамками.

В 4-й Директиве ЕС «О бухгалтерских отчетах компаний» сформулированы принципы формирования учетных данных:

- непрерывности деятельности;
- единого подхода, предполагающего неизменность оценок показателей отчетности;
- благоразумия, включающего отражение фактических доходов, расходов и обязательств, относящихся к отчетному периоду;
- начисления;
- раздельного учета и представления в отчетности активов и пассивов;
- соответствия входящих данных бухгалтерского баланса отчетного периода, сведениям, содержащимся в предыдущем балансовом отчете.

Политика в отношении отчетности по нормам 4-й Директивы ЕС «О бухгалтерских отчетах компаний» должна исходить из требований консерватизма, преобладания содержания над формой, материальности с указанием всех факторов и обстоятельств, повлиявших на стоимостную оценку имущества и обязательств. Формы бухгалтерской отчетности (бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках), имеющих несколько разновидностей, могут составляться с учетом размеров предприятия и типа собственности. В директиве представлены также содержание приложений к отчетности и требования формирования соответствующих сведений.

Положения 7-й Директивы ЕС «О консолидации бухгалтерских отчетных документов» направлены на составление отчетности по компаниям, объединяющим материнскую (головную) компанию и дочерние компании (контролируемые материнской) на условиях приобретения, но не слияния или объединения. Нормы законодательства определяют, что исключению из консолидированного отчета подлежат взаимные требования, финансовые обязательства, доходы и расходы, прибыли и убытки дочерних компаний. В приложениях к консолидированной отчетности следует показывать данные, существенно влияющие на имущественное положение и финансовые результаты каждой из компаний, входящих в объединение. Такая отчетность является открытой и подвергается обязательному аудиту.

В российской практике законодательные регуляторы как составляющие регулятива бухгалтерского учета и отчетности имеют, как и в европейских странах, двухуровневый характер. Для первого уровня характерна совокупность законодательных актов косвенного учетного регулирования, объединяющих:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Трудовой кодекс РФ;
- Федеральный закон «Об акционерных обществах»;
- Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» и др.

Второй уровень, состоящий из законодательных актов прямого регулирования, включает Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

² Средними веками считается период с V по XVII вв. включительно.

Таким образом, результатом анализа формирования регулятива бухгалтерского учета и отчетности в странах континентальной Европы и РФ, уместно считать следующее:

- существенное влияние законодательных регуляторов на формирование методологических и методических регуляторов бухгалтерского учета и отчетности;
- большая разработанность методических регуляторов в составе регулятива бухгалтерского учета и отчетности.

Отмеченные черты регулятива обусловлены культурными и историческими традициями стран.

Особенностью взаимодействия регуляторов в составе регулятива бухгалтерского учета и отчетности служит незначительное место методологических регуляторов, что уместно считать следствием жесткого законодательного механизма учетного регулирования и широкой методической базой, обеспеченной как актами законодательного характера, так и разъяснительной документацией.

Во Франции методологические основы бухгалтерского учета и отчетности установлены Национальным планом счетов. Они содержатся в первом разделе «Цели и принципы бухгалтерского учета», во втором разделе «Определение активов, пассивов, доходов и расходов» и обязательны для применения всеми организациями.

В Германии практически отсутствуют специальные документы, в которых сформулированы методологические регуляторы бухгалтерского учета и отчетности. Они законодательно закреплены нормами, регулирующими коммерческую деятельность. Идентичная практика характерна для РФ, где Федеральным законом «О бухгалтерском учете» установлены единые правовые и методологические основы национального бухгалтерского учета, его объекты и задачи, содержание учетной политики организации, требования к ведению бухгалтерского учета, оценка имущества и обязательств и др.

Особняком среди методологических регуляторов в западноевропейском учете расположены Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), итогом влияния которых на европейскую учетную систему явилось решение Европейского союза об их использовании с 2005 г. для составления консолидированной отчетности компаний, вышедших на фондовые рынки «Но процесс гармонизации директив ЕС и МСФО осуществляется непросто, и европейские страны склонны сохранять национальные учетные системы, справедливо считая их неотъемлемой частью национальной культуры» [10, с. 283].

Широкое использование в учетной практике методических регуляторов, содержащихся не только в документах методического характера, но и законодательных актах, стало практиковаться с мануфактурного периода развития европейских государств.

Во Франции первые мануфактуры были созданы в XVI в. для производства сукна, шелка, предметов роскоши, приобретаемых господствующим классом. Причем, что особенно примечательно для исследования генезиса регулирования бухгалтерского учета и отчетности, создание и развитие мануфактур во Франции, в отличие от других государств, поддерживало государство [4, с. 185]. Так, основными чертами политики меркантилизма, проводимой при Генеральном контролере (министре) финансов Ж.Б. Кольбере³ (1619-1683 г.), явились поощрение отечественной промышленности, создание за счет

государства специальных экспортных мануфактур, приглашение иностранных мастеров, высокие ввозные пошлины на импортируемые товары, установление существенных привилегий отечественным предпринимателям и др. В таких условиях государственное регулирование учетного процесса в составе норм законодательной регламентации предпринимательской деятельности, следует, на наш взгляд, рассматривать как соответствующее традиции экономического регулирования в стране. Профессор Я.В. Соколов обоснованно полагает: «Со времен Ж.Б. Кольбера регламентация учета получила во Франции широкое признание» [14, с. 245].

Государственное вмешательство в экономическую жизнь Франции, игравшее регулируемую роль, и в настоящее время имеет существенное значение. Сравнимая разные виды рыночного хозяйствования XVII в., американский экономический историк Р. Камерон указывает: «...в отличие от голландской и английской моделей, которые явились плодом частной инициативы при определенной поддержке со стороны правительства, французские компании были фактически инструментом политики правительства, которое убеждало и принуждало частных лиц делать вложения в соответствующие компании» [7, с. 189].

В 1673 г. с принятием *Ordonnace de Commerce* было сформировано торговое законодательство, включающее правила бухгалтерского учета и отчетности, к разработке которого привлекался известный бухгалтер Ж. Савари. Профессор Я.В. Соколов считает, что *Ordonnace de Commerce* «...был призван положить начало разумному регулированию экономики» [14, с. 84]. Исследователи оценивают передовой характер французской учетной мысли, явившейся плодом государственного учетного регулирования: «Во второй половине XVII столетия Франция стала самой могущественной державой мира. Ее учет доминировал в Европе» [14, с. 23].

Со второй половины XVIII в. Франция стала отставать от лидеров. После Великой Французской революции (1789-1794 гг.), потрясшей основы феодализма в Европе, пришедший к власти Наполеон Бонапарт встал на защиту интересов крупной буржуазии с помощью государственной политики, укрепившей основы государственной регламентации бухгалтерского учета и отчетности. Для совершенствования производства, упорядочения отношений собственности, развития методики учетного процесса особую роль сыграло принятие в 1804 г. гражданского кодекса Франции (Кодекса Наполеона), уголовного и коммерческого кодексов [4, с. 345], положивших начало эпохе кодексов в Европе⁴. Они высвободили собственность, установили полное равенство всех граждан в отношении собственности, ставшей, по выражению члена-корреспондента РАН С.С. Алексеева «...основой плодотворной активности человека-собственника в условиях экономической свободы» [1, с. 83]. Равенство граждан в отношениях собственности и ее правовая защита способствовали увеличению темпов хозяйственного развития страны, изменили учетную систему в соответствии с информационными запросами пользователей.

Промышленная революция во Франции приходится на первую половину XIX в. Значительные изобретения этого периода относятся к текстильной отрасли (создание станка по производству шелковых тканей с набивным рисунком, льнопрядильной машины, исполь-

³ Генеральный контролер (министр) финансов Франции с 1665 г.

⁴ В Германии было принято Торговое уложение (1897 г.), в Швейцарии – Гражданский кодекс Швейцарии (1907 г.).

зование бессемеровского способа выплавки стали). Франция, уступая Англии, заняла второе место в мире по размерам промышленного производства и экономическому потенциалу.

Высокие темпы производства вызывали необходимость развития кредитования. С середины XIX в. во Франции действовало несколько крупных банков: Лионский банк, Ипотечный банк Общества поземельного кредита, банк «Креди мобилъе», «Генеральное общество» и др., ведущее место среди которых принадлежало Французскому банку. С 1830 г. в стране появились учетные банки, предоставлявшие дешевый и доступный кредит и действовавшие в форме коммандитных товариществ. Акционерная форма собственности в банковской сфере не допускалась государством.

В середине XIX в. правительство стало открывать национальные конторы, капитал которых на 2/3 был гарантирован государством [6, с. 149]. После достижения основного капитала контора становилась обычным акционерным обществом.

В экономике Франции значительную роль стала играть Парижская биржа, образованная в 1563 г. Ее отличием от Лондонской фондовой биржи была торговля не акциями компаний, а облигациями, как правительства страны, так и частных компаний (долговыми ценными бумагами), что, наш взгляд, уместно рассматривать в качестве одной из объективных причин комплексного рассмотрения бухгалтерского учета и отчетности, не позволявшего их разделения и установления отдельных правил для формирования отчетной информации, как это наблюдалось в англо-американской учетной модели.

В последней трети XIX в. во Франции произошло замедление промышленного производства и снижение его объема, причиной которых стали экономический кризис 1857 г., Гражданская война в США, Франко-прусская война. Однако банковская система Франции этого периода достигла высокого уровня, а капитал банков страны стал играть значительную роль в экономике Европы. В 1870 г. французский капитал в иностранных бумагах составлял 10-12 млрд. франков [6, с. 151].

В конце XIX – начале XX в. концентрация капитала усилилась. Ученые пишут, что крупнейшие банки Франции обладали главной силой и властью: «Двести наиболее влиятельных акционеров Французского банка – центра финансового капитала страны – фактически безраздельно управляли страной. «Лионский кредит», Национальная учетная контора, Генеральное общество контролировали большую часть французского промышленного производства» [4, с. 345]. Это свидетельствует о жестком контроле банками деятельности коммерческих структур, приведшем к тому, что кредитным учреждениям не требовалось детальных отчетных сведений. Информация представлялась в бухгалтерской отчетности не широко, в основном, для удовлетворения информационных потребностей пассивных внешних пользователей (налоговых органов, органов статистики, других государственных структур).

Таким образом, одна из наиболее развитых стран континентальной Европы – Франция создавала и совершенствовала учетную систему в XVII-XIX вв. посредством широкой государственной регламентации. Учетное регулирование проявлялось в установлении обязательных норм в соответствии с системой законодательства, что определялось культурной, правовой и экономиче-

ской составляющими. Развитие банковской системы велось под воздействием и контролем государства, а усиление концентрации капитала вело к формированию следующих особенностей учетной системы:

- широкого участия банков в финансировании коммерческих предприятий;
- высокой степени информированности кредитных организаций о финансовом положении и финансовых результатах их функционирования;
- представлению отчетной информации, удовлетворяющей информационным потребностям, в основном, пассивных внешних пользователей, представляющих органы государственной власти.

Развитие промышленного производства в Германии и России началось позднее, чем во Франции. Исследователи отмечают: «Правительства этих стран пытались преодолеть экономическую отсталость, взяв на себя функции, которые в Англии, Франции, США выполняла буржуазия» [6, с. 152]. В этих странах в большей степени, чем в других, государство участвовало в осуществлении экономических преобразований, взяв на себя отдельные функции, в том числе по регулированию учетных правил.

В середине 30-х гг. XIX в. в Германии начался промышленный переворот, выразившийся в распространении машинного производства и строительстве фабрик в хлопчатобумажной, шелковой, шерстяной, льноткацкой отраслях. Ускорило строительство дорог, протяженность которых в середине XIX в. была одной из самых больших в мире [6, с. 158], развивались горное дело, металлургическая и машиностроительная отрасли, химическое производство. Германия по темпам роста промышленного производства опережала Англию и Францию. За 1861-1870 гг. производство средств производства выросло на 23%, а предметов потребления – на 9% [6, с. 159].

Несмотря на достижения, до середины XIX в. в большинстве немецких земель использовалась цеховая система ремесла, обусловленная стремлением государства регулировать промышленное производство, вести контроль хозяйственной деятельности.

Экономический подъем Германии в середине XIX в. был вызван несколькими обстоятельствами:

- отменой цехового права и цеховых привилегий, принятием законов, способствующих развитию производства: Торгового уложения, нового Промыслового устава (1869 г.), позволившего формировать акционерные общества;
- созданием Верховного коммерческого суда.

Государство принимало активное участие не только в создании законодательной базы, но и предпринимательстве: в конце 1870-х гг. оно стало покупать железные дороги и к 1919 г. только 6,1% их было в частной собственности [6, с. 161]. В стране под руководством государства стал формироваться военно-промышленный комплекс.

Особенностью развития германской экономики второй половины XIX в. явилось создание акционерных обществ, развитие кредитных отношений, образование сети эмиссионных банков. Наиболее крупными среди них были Прусский банк (основан в 1765 г.), Немецкий банк (основан в 1870 г.), Дрезденский банк (основан в 1877 г.) и др.

Банки Германии специализировались на работе с предприятиями определенных отраслей, имели возможность получать достоверные сведения о финансовом состоянии клиента, перспективах его бизнеса. Для контроля надежности коммерческой деятельности «...акционер-

ные банки установили тесную связь с промышленными предприятиями...Тесная взаимосвязь между банками и промышленностью становилась основой для дальнейшего переплетения их деятельности» [6, с. 166].

Таким образом, в XVIII в. деятельность коммерческих организаций Германии находилась под постоянным контролем кредитных учреждений и даже переплеталась с нею, что вместе с традицией вмешательства государства способствовало созданию предпосылок рассмотрения бухгалтерского учета и отчетности как единого целого и представления в отчетности круга показателей, необходимых внешним пользователям, среди которых наибольшую роль играли государственные органы.

В настоящее время в рамках Европейского союза формирование финансового рынка происходит при существенном влиянии германской модели заемного финансирования. Ее отличительными чертами являются преобладание банковского кредитования и эмиссии долговых ценных бумаг как источника финансирования, а также значительные размеры участия банков в капитале организаций.

Экономика Германии последней трети XIX в. связана с расширением производства в горной, металлургической, машиностроительной отраслях, в строительстве, усилением концентрации капитала. К началу XX в. «...девяти крупнейшим банкам принадлежала половина всех вкладов или более четырех пятых банковского капитала Германии» [4, с. 366].

В России после свержения монголо-татарского ига и завершения объединения русских земель вокруг Москвы в конце XVI в. был принят Судебник (1497 г.), внесший единообразие в судебную практику и содержащий нормы гражданского и особенно обязательственного права. В нем упомянуты условия договоров купли-продажи (ст. 46-47), займа (ст. 6, ст. 38, ст. 48, ст. 55) [17, с. 57], что свидетельствует о значимости правовых норм в российской хозяйственной практике средних веков, позиционируемых в качестве основы публичной предпринимательской деятельности и домохозяйства. Традиция законодательного устройства общественной жизни продолжилась и усилилась в дальнейшем, послужив предпосылкой учетного регулирования в законодательных актах.

С середины XVI в. внедряется приказная система управления и создается разветвленная сеть приказов (военно-административного, посольского, разрядного, поместного и др.), в среде которых выделяется Приказ счетных дел, занимающийся ревизией учетных книг, что, на наш взгляд, можно квалифицировать как начальную стадию учетного регулирования, выражавшегося в обязательном ведении регистров аналитического учета с хронологической записью совершенных операций по приходу и выбытию имущества, возникновению и погашению обязательств.

С XVI в. ревизионная работа государственных чиновников дополняется государственным контролем. Он был призван не только упорядочить хозяйственную деятельность, но требовал проверки данных бухгалтерского учета [10, с. 346]. Государственный контроль был необходим из-за распространения запрещенной деятельности и ведения «двойной» бухгалтерии: счетных книг белых (для проверки) и черных (по фактическим операциям). Важную роль государственный контроль играл для организации налогообложения. С уверенностью можно утверждать, что с XVI в.

наблюдаются тенденции государственного регулирования ведения счетных книг в законодательных актах для фискальных целей.

Государственный контроль органически присущ российскому обществу и в современное время. Как государственная функция контроль постепенно вновь становится востребованным, он не может быть подменен аудитом. Вывод подтверждается ведущим специалистом в области российского аудита А.А. Тереховым: «...практика рубежа XXI в. показала, что определенные приемы ведомственности контрольно-ревизионной деятельности не исчезают, а возрождаются. Расширяется практика растаскивания «независимого» аудита по ведомственным углам под видом «аккредитации» определенных аудиторских организаций по различным ведомствам и службам...» [18, с. 15].

В 1649 г. принятое Соборное уложение явилось важным этапом укрепления самодержавия, крепостного строя. Оно действовало в России до середины XIX в. и содержало требования необходимости ведения и проверки учетных книг, регулировало отношения между сторонами по договорам купли-продажи, мены, займа, поклажи и др. В середине XVII в. стали разрабатываться специализированные (по отраслям права) законы, регламентирующие хозяйственные правоотношения. Важным событием этого периода стало принятие в 1653 г. Торгового устава, унифицировавшего законодательство, введя единую 5%-ную пошлину с цены продаваемого товара. В 1667 г. был принят новый Торговый устав, содержащий правила торговли как российских, так и иностранных купцов и носивший протекционистский характер.

В этот период принимаются законодательные акты, составившие основу регулирования учетной деятельности. К концу XVII в. учетное регулирование получило свое развитие только на уровне обязательности ведения учетных книг, которое можно квалифицировать как первый этап регулирования бухгалтерского учета в России, но и на уровне первичной документации, по содержанию которой были сформированы требования: «К XVII в. сложился строгий порядок описания хозяйственных операций, требующий включения в состав документов определенных реквизитов: даты, текста, количественных измерителей и др.» [3, с. 20].

Крупными направлениями развития торгово-промышленной сферы во времена Петра I стали повышение уровня науки, образования, светской культуры. Условиями создания цивилизованного общества император считал разработку правовых основ предпринимательской деятельности по образцу передовых европейских стран. В период правления Петра I было принято около трех тысяч законодательных актов [4, с. 370] с опорой на государственный механизм. Одновременно разрабатывались инструкции по бухгалтерскому учету, свидетельствующие о переходе российской учетной теории и практики на западноевропейский учет. Учетные инструкции, указывают исследователи, издаются как государственные акты [14, с. 137]. Так, в документе «Регламент управления Адмиралтейства и верфи» от 5 апреля 1722 г., ставшем впоследствии типовым для ведения бухгалтерского учета на крупных предприятиях, предусматривались правила оформления операций по движению материалов первичными документами, организации натурально-стоимостного учета на материальных

складах. Значительное влияние регламента на российскую учетную систему проявилось в следующем:

- с этого документа началась эпоха последовательного регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- в нем проявились действия по регламентации второго этапа учетного регулирования – первичной учетной документации, поскольку в нем целенаправленно реализовано требование учетных записей только по данным первичного учета.

В начале XVIII в. государство стимулировало проведение геологических изысканий, добычу полезных ископаемых, передавало казенные предприятия частным и умелым предпринимателям, давало ссуды для развития бизнеса на льготных условиях, приглашало из-за границы иностранных специалистов, проводило подготовку национальных кадров в странах Европы. Усилия по регулированию бухгалтерского учета были направлены на расширение степени охвата возникающих хозяйственных фактов бухгалтерскими записями в учетных книгах.

Особого расцвета в этот период достигла торговля, требовавшая соответствующей учетной системы, введения двойной записи. Бухгалтерский учет в отрасли был организован по правилам, закрепленным Банкротским уставом и Законом о порядке ведения купцами торговых книг, в соответствии с которыми при ведении коммерческой деятельности необходимо заполнение товарной книги (для аналитического учета товаров по покупной цене и по продажным ценам), кассовой книги, расчетной книги (по всем расчетам предприятия) и некоторых других.

При Петре I развитие промышленности стало рассматриваться как приоритетное направление экономики. Этот период характеризуется становлением мелкого товарного производства, выпускающего продукцию текстильной, металлургической, кожевенной, деревообрабатывающей и других отраслей, постепенно объединяемого в мануфактуры. Их число к 1725 г. составляло 200, причем половина считались крупными [17, с. 84].

В отличие от западноевропейского общества в России пока отсутствовали значительные капиталы, а мануфактуры образовывались на казенный счет. Исследователи отмечают: «То, что крупное производство первоначально было государственным, составляло важную особенность экономического развития России. Так получилось потому, что централизованное государство сложилось у нас до возникновения капиталистического предпринимательства» [19 с. 71]. Практика хозяйственной деятельности не способствовала развитию бухгалтерского учета и его регулирования. Авторы свидетельствуют: учет на казенных заводах был на низком уровне. С другой стороны, государственное вмешательство в экономику усиливало тенденцию установления правил бухгалтерского учета в законодательных актах.

Главенствующая роль государства в экономике, выработке приоритетов развития, продвижении производства вглубь страны, освоении ее геологических богатств, необходимость концентрации в руках государства значительных денежных ресурсов для осуществления преобразований стали объективными условиями усиления государственной регламентации бухгалтерского учета, контроля, налогообложения.

По указу Петра I был создан Сенат сначала как чрезвычайный орган во время военных походов императора. Затем он стал структурой государственного управ-

ления, к компетенции которого относилась экономическая деятельность:

- финансовый и налоговый контроль;
- внешнеторговые и кредитные операции.

С 1717 г. стала складываться система коллегий, руководимых Сенатом. В ее состав вошли коллегии казенных сборов, юстиции, ревизионная (бюджетная), Коммерц, руководившая торговлей, Берг-Мануфактур-коллегия, занимающаяся вопросами горнодобычи и промышленности, и другие, носящие отраслевой характер. В 1722 г. из Берг-Мануфактур-коллегии выделилась Мануфактур-коллегия, управлявшая не только промышленностью, но и выработкой экономической политики и отраслевым финансированием [17, с. 86]. В правовой области этого периода наиболее существенную значимость приобретает собственность, как понятие, закрепленное в законодательстве, и обязательственное право, регулируемое договорами имущественного найма, хранения (поклажи), договорами товарищества, подряда, поставки, займа. В 1729 г. издается первый Вексельный устав для использования его норм во внутреннем и международном обороте [17, с. 90].

Во второй половине XVIII в. промышленность развивалась посредством увеличения количества мануфактур и расширения золотопромышленных предприятий, подотраслей химической промышленности, роста стекольного производства, транспортных услуг, ускоренного дорожного строительства, создания флота и укрепления внешней торговли. Несмотря на промышленный рост, государственный бюджет России этого периода имел дефицит, составляющий 200 млн. руб. [4, с. 390]. Ученые небезосновательно считают, что он, наряду с системой винных откупов (выкупа монопольного права на торговлю вином), стал источником первоначального накопления капитала. Для пополнения государственной казны впервые в 1769 г. были выпущены ассигнации, осуществлены первые внешние заимствования у голландских и генуэзских банков.

В XVIII в. стали образовываться российские банки. Их организацию взяло на себя государство. Первый банк – Государственный Заемный банк, включающий две конторы – Дворянский банк и Купеческий банк, был создан в середине 1750-х гг. До 1860-х гг. все основные учреждения российской кредитной системы были государственными [8, с. 156], существовал запрет на создание частных банков [19, с. 92], а 90% средств государственного бюджета страны в XVIII в. уходило на армию и государственный аппарат [19, с. 160].

В 1769 г. были учреждены Променные (Медные) банки в Санкт-Петербурге и Москве, начавшие эмиссию ассигнаций, учет векселей. В конце XVIII в. внешний долг России достиг 41,4 млн. руб., что составило 25% государственного бюджета [19, с. 160]. Значительный государственный долг внутри страны был образован за счет обесценения ассигнаций, долгов поставщикам и подрядчикам, заимствований в банковской сфере.

Исторический анализ экономических преобразований в России XVIII в. позволяет сделать следующие выводы:

- регулирование бухгалтерского учета проводилось под воздействием государственного участия в экономике и законодательно устанавливаемых учетных правил;
- регулирование бухгалтерской отчетности практически не велось, поскольку финансирование производства осуществлялось, в основном, государством;
- широкое государственное участие во всех сферах экономической жизни, позволяющее развивать экономику и ук-

реплять территориальные позиции России, в бухгалтерском учете имело и отрицательные последствия, выражающиеся в недооценке применения передовых методов для хозяйственного развития страны, исполнения государственного бюджета.

В первой четверти XIX в. российская промышленность стала постепенно переходить к фабричному производству, в связи с чем этот период считается началом промышленного переворота. К середине века машинное производство господствовало на 2/3 предприятий крупной промышленности [19, с. 199]. Наибольшее развитие получили хлопчатобумажная отрасль, машиностроение, производившее паровые машины, пароходы, паровозы, речные суда, сельскохозяйственные машины.

В этот период продолжилось первоначальное накопление капитала, которое дополнялось коммерческим вложением значительных сумм выкупа от отмены крепостного права, полученных дворянами, и полученными казной долгами по заложенным имениям помещиков. Законодательство этого периода было устаревшим, хаотичным, действующим в течение многих десятилетий. Разработка в 1809 г. М.М. Сперанским (1772-1839 гг.) законопроекта «Ведение к уложению государственных законов», позволявшего приблизить правовые нормы России к потребностям рыночных отношений в соответствии с юридической базой европейских стран (особенно Франции), их системой учетного регулирования, не увенчалась успехом.

Середина XIX в. в финансовой области характеризуется бюджетным дефицитом: «Общая сумма дефицитов за все царствование Александра П превысила 1 млрд. руб., причем более половины этой суммы приходится на 1855-1856 гг.»⁵ [8, с. 202].

В соответствии с царским указом 1859 г. началась реформа финансовой системы, напрямую затронувшая бухгалтерский учет и отчетность. Для выработки мероприятий по реформированию финансов были созданы:

- комиссия для пересмотра податей и сборов, руководимая министром финансов;
- комиссия для упорядочения правил ведения счетоводства, отчетности и ревизии во главе с руководителем ведомства Государственного контроля.

Комиссия под руководством главы ведомства Государственного контроля разработала следующий комплекс инструкций и организационных мероприятий, которые впоследствии были внедрены [8, с. 156]:

- правила составления, утверждения и исполнения государственной росписи финансовых смет министерств и главных управлений (1862 г.);
- кассовые нормы, регламентирующие правила поступления государственных доходов (1863 г.);
- открытие контрольных палат местных учреждений государственного контроля (1864 г.);
- правила счетоводства (новый порядок составления отчетности и ревизии по документам, удостоверяющим расход финансовых ресурсов) (1866 г.).

Реформирование учетной системы не только в финансовой сфере, но и на промышленных предприятиях, направленное на улучшение методики бухгалтерского учета, представления более оперативной информации для управленческих нужд, получения точных данных для налогообложения и пополнения бюджета посредством регулирования учетной системы в законодательных актах все больше становилось насущной необходимостью.

Во второй половине XIX в. стали образовываться первые частные банки, количество которых только с 1864 по 1873 г. выросло на 40 [6, с. 251], что свидетельствует о создании разветвленной банковской системы. В случае образования частными лицами, товариществами, компаниями акционер-

ных банков они могли подвергаться правительственным репрессиям, назначаемым постановлением общего собрания акционеров, а также по требованию меньшинства членов общего собрания при условии наличия у него не менее одной десятой общего числа наличных голосов и не менее одной двадцатой части складочного капитала банка [5, с. 192]. Принятые правила не только способствовали упорядочению учета получения и расходования бюджетных ресурсов акционерными банками, но и позволяли установить порядок обеспечения публичности, как государственных росписей, так и отчетов о результатах государственного контроля расходования бюджетных средств.

Появление частных акционерных банков сопровождалось упорядочением бухгалтерской деятельности. В частности, обязательным по законодательству стало ведение ими учета по принципу двойной записи, способствовавшее распространению передовых методов посредством регламентации государством учетных процедур. Однако совершенствование учета в России началось с государственных учреждений (военно-морского ведомства, горнозаводских государственных предприятий Урала).

В 1860-1870 гг. в России происходит рост акционерных обществ, связанный с потребностью в капиталах промышленности и, особенно строительства железных дорог, что наблюдалось также в Европе, США, Японии. За это время было создано 357 акционерных компаний с капиталом в 1 116 млн. руб., из которых 73 акционерных банка (с капиталом 226,9 млн. руб.), 53 железнодорожных общества (с капиталом 698,5 млн. руб.), 15 пароходных обществ (с капиталом 7,3 млн. руб.), 15 торговых предприятий (с капиталом 6 млн. руб.) [19, с. 153].

Правовой базой существенных перемен в экономической жизни стало принятие в 1870 г. положения об акционерных компаниях, о страховании, доверенности или поручительстве. Исследователи пишут, что государство поддерживало конкуренцию в предпринимательской сфере, биржевую деятельность, «...а затем заявило об использовании государственных средств для борьбы с биржевой спекуляцией, регулировании курса рубля и ценных бумаг, поддержке по выбору предприятий и банков, в том числе за счет выдачи из государственного банка неуставных ссуд» [13, с. 36].

Финансовая поддержка государством предпринимательской деятельности сопровождалась не только усилением контроля за эффективностью использования полученных ресурсов и их своевременным возвратом, но и упорядочением бухгалтерского учета движения имущества и обязательств предприятий, без которых были невозможны действенные ревизионные проверки. Таким образом, активизация участия российского государства в предпринимательской деятельности, расширение форм государственного вмешательства способствовали усилению регулирования учета и отчетности. В 1885 г. вводится обязательная публичность бухгалтерской отчетности акционерных компаний, существовавших в двух формах: акционерных обществ и паевых товариществ.

Для российского бизнеса этого времени характерна особая форма торговых предприятий – торговые дома, составляющие полные товарищества, товарищества на вере, товарищества на паях в соответствии с существовавшей практикой и законодательством. Закон не устанавливал для них публичность бухгалтерской отчетности, но контроль велся Министерством торговли и промышленности посредством ежегодной публикации учетных данных в специальном справочнике – Сборнике сведений о действующих в России торговых домах (товариществах полных и на вере) [19, с. 487]. Обеспечение обязательств в предпринимательстве того периода осуществлялось законодательными нормами по залогу, задатку, неустойкам, поручительству, со-

⁵ 1853-1956 гг. – время Крымской войны.

держакимся в законах: «Уставе о промышленности заводской и фабричной», регламентирующем работу казенных, частных и частных посессионных предприятий, «Ремесленном уставе», «Торговом уставе», «Вексельном уставе», «Уставе о торговой несостоятельности».

В конце XIX в. завершается промышленный переворот в России:

- расширилась промышленная территория за счет южных районов (Донбасса, Криворожья),
- появились новые отрасли – угольная, нефтедобывающая, нефтеперерабатывающая, машиностроение, химическая.

Большую роль стал играть железнодорожный транспорт. По протяженности железных дорог Россия занимала второе место в мире после США, но железнодорожная сеть на 1 тыс. кв. км была в 1895 г. ниже, чем в Германии почти в 53 раза, а в Англии – в 66 раз [19, с. 150].

В 1890-х гг. учредительская лихорадка охватила промышленное производство, а количество акционерных обществ с 1893 по 1900 гг. выросло с 648 до 1369 [19, с. 153]. Интенсивное образование акционерных обществ, привлекающих капитал частных лиц, потребовало организации учета вкладов, начисления и выплаты дивидендов, учета изменений акционерного капитала, учета движения акций, а следовательно, совершенствования законодательной базы, регламентирующей учетные процессы. Законодательная база бухгалтерского учета не успевала за хозяйственными процессами, что сопровождалось серьезными злоупотреблениями в работе акционерных компаний.

Период 1861-1913 гг. считается этапом индустриального развития России, в результате чего страна стала пятой в мире по уровню экономического развития. Изменения в российской экономике выразились не только в высоких темпах развития, быстрой концентрации производства, использовании иностранных инвестиций и технологических достижений высокоразвитых стран, но и в широком участии государства в экономическом подъеме. В России «...в большей степени, чем в других странах, проводилось государственное регулирование экономической жизни. В пореформенный период шли процессы не только «развития капитализма снизу», но и «насаждение капитализма сверху» [6, с. 255].

Перед мировой войной в экономике России прослеживались две основные тенденции, имеющие, на наш взгляд, непосредственное отношение к процессу регулирования бухгалтерского учета и отчетности:

- усиление государственного регулирования экономики;
- создание финансовых групп.

Результаты исследований показывают: «К началу мировой войны в России сложились и финансовые группы, т.е. каждый крупный банк (и даже не очень крупный) контролировал промышленные фирмы и монополии» [9, с. 198]. Так, пять петербургских банков имели 248 представителя в руководстве акционерных обществ [8, с. 251]. Специалисты указывают: «Практически каждая акционерная фирма России находилась в зависимости от одного или нескольких банков» [9, с. 198]. Показателен пример известного российского предпринимателя и финансиста А.И. Путилова, объединившего на основе соглашения об общности интересов группу банков, контролировавших к 1917 г. более 160 акционерных компаний с активами, превышающими 1 млрд. руб. [13, с. 71]. В этот период в России расширялась деятельность иностранных компаний, которые вели бухгалтерский учет по европейским правилам.

Распространение финансовых групп свидетельствует о развитии в России объединений, взаимосвязанных между собой процессами финансирования, участия в производстве, сбыте продукции и владеющих достаточно полной и достоверной информацией о субъектах хозяйствования группы. В таких объединениях публичные отчетные данные формировались для государственных органов. Правила и принципы

бухгалтерского учета устанавливались уставами и инструкциями, имеющими законодательный характер, государство осуществляло контроль за ресурсами, поступающими на предприятия в форме финансовой поддержки, банки напрямую участвовали в коммерческой деятельности и владели полной информацией об имущественном положении и результатах работы компаний, являлись основными источниками финансовых ресурсов, что подтверждает предположение об императивном учетном регулировании, характерном для России до 1917 г. Учет и отчетность рассматривались как два взаимосвязанных, неотделимых процесса. Единый регулятив бухгалтерского учета и отчетности состоял из совокупности законодательных норм, включающих методологические и методические регуляторы.

В послереволюционный период не произошло принципиальных изменений в организации учетного регулирования, было сохранено широкое участие в нем государства в соответствии с принятой учетной традицией. Как справедливо и мудро отмечает профессор Я.В. Соколов: «Эти традиции, даже связанные с самыми абстрактными областями учетного мышления, не носят и не могут носить отвлеченный характер, они пронизывают, осознает это или нет бухгалтер, каждый его профессиональный шаг» [14, с. 340].

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (1996 г.) также содержит методические регуляторы, включающие правила составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств и др. К методическим регуляторам относятся нормы положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также методических указаний по учету отдельных видов имущества и формирования отчетных показателей.

Таким образом, регулятиву бухгалтерского учета и отчетности, созданному в процессе учетного регулирования в условиях континентальной модели бухгалтерского учета, а также России, свойственны следующие общие черты:

- превалирование методических регуляторов над методологическими регуляторами, корни которого в исторически сложившейся системе регулирования государством посредством правовых норм методики бухгалтерского учета и отчетности. Потребность в методологических регуляторах возникла во многом в связи с теоретическим осмыслением бухгалтерского учета как науки, необходимостью обоснования современной учетной парадигмы, влиянием на отчетную практику широко распространенной англо-американской учетной модели;
- содержание в составе законодательных регуляторов методологических регуляторов бухгалтерского учета и отчетности, их относительная незначительность;
- частичное включение в состав законодательных регуляторов методических регуляторов бухгалтерского учета и отчетности.

Схема взаимодействия регуляторов в составе регулятива бухгалтерского учета и отчетности в странах европейской традиции, к которым автором отнесена Россия, представлена на рис. 2.

Исследование соотношений регуляторов в составе регулятива бухгалтерского учета и отчетности в этих странах показывает, что регулятору учетной политики, разрабатываемой каждой организацией, принадлежит второстепенная роль. Она является следствием широкой регламентации учета и отчетности законодательными и методическими регуляторами, где подробно описаны разрешительные нормы, которые должны применяться в учетной практике. В документе об учетной политике указываются лишь методы и способы учета, которые выбраны субъектом хозяйствования из их незначительной совокупности, что подтверждается анализом содержания приказов об учетной политике коммерческих организаций для целей бухгалтерского учета.



Рис. 2. Взаимосвязь регуляторов в учетном регулировании стран европейской традиции

Сравнивая содержание регулятива бухгалтерского учета и отчетности стран Западной Европы, России и англо-американской модели учетной системы, можно отметить, что в условиях континентальной учетной модели и российского бухгалтерского учета воздействия законодательных регуляторов бухгалтерского учета и отчетности имеют более интенсивный характер. Естественным представляется меньшее число методологических регуляторов.

ВЫВОДЫ

Проведенный анализ развития регулирования бухгалтерского учета и отчетности в странах европейской традиции позволяет сделать следующие выводы:

- учетное регулирование представляет основополагающий, генеральный процесс, органически присущий системе бухгалтерского учета и отчетности, направления которого на каждом историческом этапе определены необходимостью реализации определенных иерархических целей;
- содержание учетного регулирования в странах европейской традиции формируется в соответствии с культурными, национальными, историко-экономическими особенностями;
- учетное регулирование в процессе становления в странах европейской традиции опирается на правовую систему, имеющую исторические корни;
- современное состояние учетного регулирования в странах континентальной Европы и России базируется на правовой системе прямого и косвенного регулирования;
- совершенствование регулирования, организации и методологии бухгалтерского учета и отчетности на национальном уровне должно опираться на созданную в течение длительного исторического периода объективную систему формальных и неформальных институтов страны.

Литература

1. Алексеев С.С. Право собственности. Проблемы теории [Текст] / Сергей Алексеев. – М. : Норма, 2008. – 240 с.
2. Берман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования [Текст] / Ганс Берман ; пер. с англ. – М. : Изд-во МГУ, 1998. – 624 с.
3. Егорова Е.М. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах [Текст] / Екатерина Егорова. – Волгоград : ИПК ФГОУ ВПО ВГСХА «Нива», 2008. – 132 с.
4. История мировой экономики [Текст] : учеб. для вузов / Григорий Поляк, Анна Маркова ; под ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Марковой. – М. : ЮНИТИ, 1999. – 727 с.
5. История предпринимательства в России [Текст] : хрестоматия. – М. : Флинта ; МПСИ, 2008. – 192 с.
6. История экономики [Текст] : учеб. / Ольга Кузнецова, Иван Шапкин ; под общ. ред. О.Д. Кузнецовой, И.Н. Шапкина. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 416 с.
7. Камерон Р. Краткая экономическая история мира : пер. с англ. [Текст] / Роберт Камерон. – М. : Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2001. – 544 с.
8. Ковнир В.Н. История экономики России [Текст] : учеб. пособие / Владимир Ковнир. – М. : Логос, 2005. – 472 с.
9. Конотопов М.В., Сметанин С.И. История экономики России [Текст] : учеб. / Михаил Конотопов, Сергей Сметанин. – М. : КНОРУС, 2008. – 352 с.

10. Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета [Текст] / Татьяна Малькова. – М. : Высшее образование, 2008. – 499 с.
11. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
12. Нечитайло А.И. Регулятивы финансовых результатов в системе бухгалтерского учета [Текст] : монография / Алексей Нечитайло. – СПб. : РГМУ, 2007. – 167 с.
13. Семенова Е.Ю. История отечественной экономики XX в. [Текст] : учебн. пособие / Елена Смирнова. – Самара : Самар. гос. техн. ун-т, 2007. – 314 с.
14. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Ярослав Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
15. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике [Текст] / Ярослав Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – №6. – С. 44-47.
16. Спицнадель В.И. Основы системного анализа [Текст] / Владимир Спицнадель. – СПб. : Бизнес-пресса, 2000. – 326 с.
17. Стариков И.В. История отечественного государства и права [Текст] : учеб. пособие / Игорь Стариков. – Челябинск : Образование, 2008. – 238 с.
18. Терехов А.А. Аудит. Законодательные решения [Текст] / Александр Терехов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 608 с.
19. Тимошина Т.М. Экономическая история России [Текст] : учеб. пособие / Татьяна Тимошина ; под ред. проф. М.Н. Чепурина. – М. : Филин, Юстицинформ, 2000. – 432 с.
20. Хендриксен Э.С., ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Элдон Хендриксен, Михаэль ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

Ключевые слова

Эволюция; регулирование; учет; европейские страны; Россия.

Поленова Светлана Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Анализ представленной на рецензирование статьи Поленовой С.Н. позволяет рецензенту сделать следующие выводы:

- представленный материал обладает научной новизной в связи с исследованием малоизученной области бухгалтерского учета – регулирования. Автор попытался дать теоретическое обоснование процесса регулирования, а также осуществил историко-экономический анализ становления учетного регулирования и его взаимосвязи с развитием гражданского и коммерческого права в странах европейской традиции;
- результаты исследования, отраженные в статье, имеют как теоретическое, так и практическое значение, поскольку позволяют осуществить научный прогноз наиболее эффективных направлений развития процессов регулирования и стандартизации бухгалтерского учета и отчетности;
- доказательность материала статьи основана на научных исследованиях, выполненных учетными в области истории, экономики, бухгалтерского учета и отчетности, а также результатах практической реализации современных тенденций учетного регламентирования, осуществляемого государственными и общественными институтами.

Рецензент считает, что положительная оценка научных результатов, представленных в статье Поленовой С.Н., их значимость, доказательность позволяют рекомендовать данную статью для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Миславская Н.А., д.зн., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

2.1. EVOLUTION OF REGULATION OF ACCOUNTING AND FINANCIAL STATEMENTS IN THE DEVELOPED EUROPEAN COUNTRIES AND RUSSIA

S.N. Polenova, the Candidate of Sciences (Economic),
the Reader of the Chair «Accounting»

Financial Academia with the Government RF

The article under consideration presents a theoretical interpretation of accounting regulation. It is proved that accounting regulation in the developed European countries and Russia are necessitated by economic needs and correlates with a juridical culture and its evolution. A tradition of the trade law serves as a determinant in the development of accounting regulation these days.

Literature

1. S.S. Alekseev. Law of property. Problems of theory [Text] / Sergey Alekseev. – M.: Norma, 2008. – 240 p.
2. G.J. Berman. Western history of the law: epoch of formation / Translation from English [Text] / Gans Berman. – M.: Publishing house MGU, 1998. – 624 p.
3. E.M. Egorova. Basic models of accounting process and analysis in foreign countries [Text] / Ekaterina Egorova. – Volgograd, IRS FGEI HPE VGACA «Niva», 2008. – 132 p.
4. The world economy history: Textbook for higher institutes of learning [Text] / Gregory Polyak, Anna Markova / Edited by G. B. Polyak, A. N. Markova. – M.: UNITI, 1999. – 727 p.
5. The history of entrepreneurship in Russia: Reader [Text]. – M.: Flinta: MPSI, 2008. – 192 p.
6. The economic history: Textbook [Text] / Olga Kuznetsova, Ivan Shapkin / Under general editorship of O. D. Kuznetsova, I.N. Shapkin. – M.: INFRA-M, 2007. – 416 p.
7. R. Kameron. Short economic history of the world / Translation from English [Text] / Robert Kameron. – M.: «Russian political encyclopedia» (RUSSEN), 2001. – 544 p.
8. V.N. Kovnir. The history of the economy of Russia: Study guide [Text] / Vladimir Kovnir. – M.: Logos, 2005. – 472 p.
9. M.V. Konotopov, S.I. Smetanin. History of foreign countries' economy: Textbook for higher education institutions [Text] / Michael Konotopov, Sergey Smetanin. – M.: KNORUS, 2006. – 320 p.
10. T.N. Malkova. The accounting history [Text] / Tatiana Malkova. – M.: Higher education, 2008. – 499 p.
11. M.R. Mathews, M.H.B. Perera. Accounting theory and development: Textbook [Text] / Translated from English under general editorship of J.V. Sokolov and I.A. Smirnova. – M.: Audit, UNITI, 1999. – 663 p.
12. V.I. Nechitailo. Regulations of financial results in accounting system. Monography [Text] / Aleksey Nechitailo. – Spb.: RGGMU, 2007. – 167 p.
13. E.U. Semenova. The history of national economy of the XX c.: Study guide [Text] / Elena Semenova. – Samara: Samara state techn. un-ty, 2007. – 314 p.
14. J.V. Sokolov. History of accounting development. [Text] / Jaroslav Sokolov. – M.: Financy and statistika. – 1985. – 367 p.
15. J.V. Sokolov. Accounting of expenditures – from theory to practice [Text] / Jaroslav Sokolov // Accounting. – 2005. – №6. – P. 44-47.
16. V.I. Spitsnadel. Basis of system analysis [Text] / Vladimir Spitsnadel. – Spb.: Publishing House «Business-pressa», 2000. – 326 p.
17. I.V. Starikov. The history of national state and law: study guide. [Text] / Igor Starikov. – Chelyabinsk: «Obrazovaniye», 2008. – 238 p.
18. A.A. Terehov. Audit. Legislative solutions [Text] / Aleksandr Terehov. – M.: Finance and statistics, 2003. – 608 p.
19. T.M. Timoshina. The economic history of foreign countries: Study guide [Text] / Tatiana Timoshina / Edited by professor M.N. Chepurin. – M.: Juridical House «Usticinform», 2004. – 496 p.
20. E.S. Hendriksen, M.F. Van Breda. Accounting theory: Translated from English [Text] / Eldon Hendriksen, Michel van Breda / Edited by professor J. V. Sokolov. – M.: Financy and statistika. 2000. – 576 p.

Keyworlds

Evolution; regulation; accounting; european countries; Russia.