

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ТИПЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ¹

Ришар Жак, проф. кафедры бухгалтерского учета;
перевод² Сорокина А.В., Козельцевой Е.А.

Университет Париж 9 - Дофин

Системы бухгалтерского учета³ стран крайне разнообразны во времени (историческом аспекте) и пространстве (географическом аспекте).

Начиная с 1960 года, специалисты по международным сравнениям пытались объяснить причины разнообразия бухгалтерских систем и провести их классификацию⁴. Согласно последним исследованиям, главными причинами различия систем бухгалтерского учета и основой классификации этих систем могут быть способы финансирования предприятий [15] или культурные особенности различных стран [8].

Признавая влияние этих факторов, мы считаем, что они все же играют второстепенную роль (см. ниже о проблеме влияния культурных особенностей), в то время как основную роль следует отнести экономическим и политическим системам, а также *типам (способам) управления предприятиями* в разные исторические эпохи.

Мы покажем, что системы бухгалтерского учета могут быть сгруппированы в основные классы в зависимости от типа экономической системы, что основные классы подразделяются на группы, исходя из действующего типа политической системы, и что эти группы, в свою очередь, подразделяются на виды в соответствии с избранным способом управления.

В первую очередь (в теоретической части), мы постараемся показать, что концепции и основные принципы бухгалтерского учета (концепция результата, концепция счета результата, принципы оценки, принципы организации учета) выводятся из способа управления предприятием. Затем, опираясь на исторический (период с 1900 по 1995 г.⁵) и одновременно географический анализ мы предпримем попытку классифицировать бухгалтерские системы некоторых крупных индустриальных стран, а также отдельных (представляющих интерес) менее крупных стран, используя определенные *критерии*. Результаты аналитического исследования представлены в табл. 1.

1. КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ТИПА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ⁶

На протяжении XX века существовало три основных типа экономических систем: капиталистическая, советская⁷ и так называемая система самоуправления, ко-

торым соответствуют государственные устройства США, бывшего СССР и бывшей Югославии.

Сравнительное исследование бухгалтерского учета стран, представляющих отмеченные три экономические системы, помогает выявить различия между ними. Таким образом, можно говорить о существовании *систем* капиталистического, советского и самоуправленияческого *бухгалтерского учета*. В тоже время, анализ показывает, что существенные расхождения характерны и для бухгалтерского учета стран, принадлежащих к одной и той же экономической системе. Например, мы можем наблюдать подобные различия между американским и немецким бухгалтерским учетом в 1990 г.

Отсюда следует закономерный вопрос: какой основной критерий позволяет утверждать, что та или иная страна имеет (или имела) капиталистическую систему бухгалтерского учета? По нашему мнению, этот критерий - концепция финансового результата⁸, которая проявляется в счете результата⁹. Предполагается, что экономический субъект, наделенный наивысшей степенью власти в данной конкретной экономической системе, организует бухгалтерский учет (и, следовательно, счет результата) таким образом, чтобы выветить преимущественно «свой» результат, рассчитанный в соответствии с его собственным видением экономической реальности.

Если эта гипотеза верна, то концепция результата должна изменяться в зависимости от экономической системы следующим образом:

- в капиталистических системах, где доминирующая власть на предприятии, как правило, принадлежит частным собственникам, вложившим собственный капитал (а не кредиторам или работникам), бухгалтерский результат должен отражать интересы частных собственников;
- в системах советского типа, где власть принадлежит государственной бюрократии, бухгалтерский результат должен представлять стоимостные отчисления, которые бюрократия извлекает из результатов деятельности предприятий;
- в системах самоуправления, где власть принадлежит персоналу, бухгалтерский результат будет выражаться в совокупности вознаграждений работников предприятия.

Данная гипотеза была подтверждена рассмотрением счетов результата американского, советского и югославского типов¹⁰ за 1980 год¹¹ (см. табл. 2).

Для того чтобы определить финансовый результат деятельности предприятия (прибыль или убыток) за определенный период, необходимо из выручки от реализации вычесть все затраты (т.е. потребление материалов, услуг и т.п.).

¹ Эти элементы выводятся из структурирования типов бухгалтерского учета, предложенного Ж. Ришаром (1996). См. также русский перевод [24].

² Перевод главы 2 из [25].

³ Под системой бухгалтерского учета понимается совокупность принципов (регламентированных или нерегламентированных), которые определяют построение бухгалтерского учета.

⁴ Первым исследователем в этой области был Г. Мюллер (Mueller, 1967).

⁵ В 1995 году был опубликован FAS 121, который, по нашему мнению, во многом изменил преобладающий в США тип бухгалтерского учета и повлиял на стандарт IAS 36, а также на бухгалтерские системы многих стран после 2000 года.

⁶ В данном случае тип экономической системы определяется в зависимости от доминирующего действующего лица, осуществляющего хозяйственную деятельность.

⁷ Страной - представительницей этой системы был Союз Советских Социалистических Республик, но поскольку термин социализм использовался некоторыми группами капиталистических стран в значении, не имеющем ничего общего с советским социа-

лизмом, мы впредь будем использовать термин «советский» вместо термина «социалистический».

⁸ Под концепцией результата здесь понимаются составные элементы финансового результата, а не способы его оценки (см. ниже более подробно).

⁹ Его название указывает на то, что счет результата - это документ, показывающий результат хозяйственной деятельности предприятия.

¹⁰ Такие счета представлены особым способом, делающим их понятными (даже для начинающих специалистов в области бухгалтерского учета) и обеспечивающим их сравнения между собой. Счета не соответствуют строго их реальному виду (например, расходы в США и СССР классифицируются по функции, а не по элементам), но в них отражено основное содержание.

¹¹ Сравнительное исследование основано на работах Ж. Ришара (1980 г. и 1983 г.).

Таблица 1

СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Основные классы (экономические системы)	Капиталистическая					Советская	Самостоятельная
	Либеральная		Социал- демократическая		Дирижистская		
Тип управления	Предпринимательский	Акционерный	Совместное управление	Государственное регулирование			
Доминирующая власть	частные собственники	акционеры крупные	частные собственники	частные собственники	частные собственники	государство	персонал
Противостоящая сила	кредиторы	мелкие акционеры	банки и наемные работники	государство и наемные работники	государство		государство
Концепция результата	результат частных собственников	результат акционеров	результат частных собственников	результат частных собственников	результат частных собственников	результат государства	результат работников
Доминирующая законодательно регламентированная оценка	статическая	динамическая	статическая	динамическая (макро)	динамическая+ план	динамическая+ план	динамическая
Нерегламентированная оценка	динамическая	динамическая	динамическая	динамическая (микро)	динамическая		динамическая
Организация бухгалтерского учета	внутрифирменные планы счетов (монистического типа)		отраслевые планы счетов (монистического типа)	национальные планы счетов (дуалистического типа)	национальные планы счетов (монистического типа)		
Тип регламентированного счета результата	группировка затрат по функциям (микро)		группировка затрат по элементам (микро)	группировка затрат по элементам (макро)	группировка затрат по функциям (микро)		группировка затрат по элементам (микро)
Тип нерегламентированного счета результата	группировка затрат по функциям (микро)		группировка затрат по функциям (микро)				
	1910 Германия, США, Франция, Великобритания, Россия, Швейцария						
	1939 Франция - Швейцария		США- Великобритания		Германия	СССР	
	1950 Франция - Швейцария		США- Великобритания	ФРГ		СССР- Югославия - Китай	
	1980 Швейцария		США- Великобритания	ФРГ (инд. и конс. отч.)	Франция (инд. и конс. отч.)	СССР- Китай	Югославия
	1995 Швейцария		США- Великобритания Франция (конс. отч.)	ФРГ (инд. и конс. отч.)	Франция (инд. отч.)		

Но различным экономическим системам присуща своя концепция затрат.

Все три отмеченные экономические системы сходны в том, что потребление материалов, услуг (например, ремонт) и амортизация (например, износ материалов) являются затратами.

Однако есть расхождения в трактовке понимания вознаграждения персоналу, выплат процентов банкам и налогов государству.

В американском бухгалтерском учете финансовым результатом является то, что получают вкладчики от вложения собственных частных капиталов. Таким об-

разом, возникает необходимость исключить из результата, то есть включить в затраты, вознаграждения (зарботную плату) персонала, проценты, выплачиваемые банкам и государственные налоги.

В советском бухгалтерском учете финансовым результатом считаются суммы, поступающие государству. Таким образом, нет необходимости вычитать из этого результата (включать в состав затрат) процент, выплачиваемый предприятиями государственным банкам, и государственные налоги. И в том и в другом случае речь идет о различных формах дохода государства.

В югославском самоуправленческом бухгалтерском учете финансовый результат – доходы персонала предприятия. Сальдо счета результата отражает поступления персонала за вычетом налогов (федеральных налогов) и затрат на выплату процентов, которые являются единственным типом вознаграждения капитала, принятым в этой системе. А «заработная плата» рассматривается не в качестве затрат, а как «доходы работников»¹².

Таблица 2
СЧЕТА РЕЗУЛЬТАТА РАЗНЫХ СИСТЕМ УЧЕТА

	Американский счет результата	Советский счет результата	Югославский счет результата
Доходы	Продажи (выручка от реализации)		
Расходы	Расходы материалов Расходы на услуги Расходы на персонал Амортизация Расходы по процентам Налоги	Расходы материалов Расходы на услуги Расходы на персонал Амортизация	Расходы материалов Расходы на услуги Амортизация Расходы по процентам Налоги
	= результат деятельности		

На основе результатов обобщенного исторического и географического исследования [20] можно утверждать, что:

- во всех странах, относящихся к советской системе, бухгалтерский учет был организован таким образом, чтобы в качестве финансового результата показать доход государства;
- во всех капиталистических странах (где повсеместно сохранилась частная собственность на средства производства) система бухгалтерского учета была нацелена на отражение дохода вкладчиков собственных капиталов (финансового результата деятельности предприятий).

Некоторые специалисты (Mueller, 1967) находили сходство бухгалтерских моделей Франции и бывшего СССР в том, что в обеих странах применялся стандартизированный план счетов.

Однако такое сближение бухгалтерских систем основано на второстепенных критериях. Если исходить из фундаментальных основ концепции финансового результата, то никогда, даже в периоды наиболее сильного влияния государства (см. ниже), система французского бухгалтерского учета на предприятиях не принимала концепции финансового результата, действующей в СССР. Концептуальные принципы французского плана счетов (с 1945 г.) всегда основывались на измерении результата частных собственников. Мы покажем также, что классический французский счет результата сильно отличается от своего американского аналога; но различия касаются представления счетов и применяемых способов оценки, а не сути концепции финансового результата. С этой точки зрения Франция и США относятся к одному и тому же классу систем бухгалтерского учета.

¹² Финансовый результат в данной системе бухгалтерского учета представляет собой чистую добавленную стоимость реализации (за минусом амортизации) после вычета процента и налогов. Согласно правилам организации ассоциированных трудящихся самоуправляемой Югославии общее собрание работников предприятия самостоятельно решает вопрос о распределении созданного богатства в качестве вознаграждения (которое, к счастью, представляло собой месячные авансы) или создании специальных резервов [19].

Учитывая вышесказанное, можно сделать следующие выводы:

- во-первых, концепция финансового результата субъективна¹³: она зависит от субъекта, который использует данные бухгалтерского учета;
- во-вторых, «избранная» концепция финансового результата позволяет определить внутреннюю природу системы бухгалтерского учета и класс, к которому она должна принадлежать.

2. ВЫДЕЛЕНИЕ ГРУПП И ПОДГРУПП БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЗАВИСИМОСТИ ОТ СПОСОБА УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

В последнем десятилетии XX века распад СССР оживил исследования, с очевидностью показывающие, что в разных государствах капитализм может иметь разнообразные формы. Так, в одном из первых исследований в этой области противопоставляется «рейнский капитализм» «англосаксонскому капитализму»¹⁴.

Таким образом, появилась идея выделения в рамках капиталистической системы больших групп (стран) с собственными характерными особенностями.

Одним из главных элементов подобной дифференциации послужило рассмотрение способов управления предприятиями, или, точнее, той степени, в которой действующие лица предприятия (владельцы собственных капиталов, кредиторы, наемные работники, органы государственного контроля и т.д.) осуществляют власть или оказывают влияние на его деятельность.

Сравнительные исследования способов управления предприятиями выявили существенные различия с точки зрения осуществления власти между некоторыми группами стран, входящих в капиталистический «блок».

Отсюда возникает вопрос, непосредственно относящийся к предмету нашего исследования: если бухгалтерский учет представляет систему информации, которая, как и всякая система информации, является элементом осуществления власти, то не должно ли наличие различных концепций осуществления власти внутри предприятия иметь своим неизбежным следствием многообразие концепций систем бухгалтерской информации?

Мы покажем, что на деле так оно и есть. Для этого необходимо, прежде всего, определить основные способы управления капиталистическим предприятием, а затем связать с ними типы бухгалтерского учета.

2.1. Основные способы капиталистического управления предприятием

Сначала мы объединим способы управления в группы, затем выделим в их составе подгруппы, которые далее подробно рассматриваются.

Общие способы управления (политические группы)

В качестве критерия определения групп мы возьмем общую концепцию предприятия, имеющую место в

¹³ Термин «субъективный» означает здесь, что финансовый результат зависит от (доминирующего) субъекта, а не то, что он приближен или произволен.

¹⁴ См. работу Мишеля Альбера [1].

данной стране. История показывает, что такая концепция может существенно изменяться. Путем некоторого упрощения можно выделить «либеральную», «социальную» (или социал-демократическую) и «дирижистскую» концепции управления предприятием.

Либеральная концепция

В рамках этой концепции предприятие рассматривается как *связующее звено в договорах*, устанавливаемых между собственниками (его основателями или их наследниками) и другими участниками предприятия (в основном, кредиторами и наемными работниками). Участники свободны в организации своих отношений за исключением некоторых самых общих ограничений. Отсюда термин – «либеральная концепция».

Роль государства ограничивается обеспечением соблюдения договоров (суды) и, возможно, урегулированием в случае необходимости острых кризисных ситуаций (например, *банкротства*).

Данная концепция получила распространение, главным образом, в тех странах, где частные предприниматели не встречают значительной оппозиции в осуществлении своей власти. Согласно либеральной концепции, собственники предприятия или их представители (менеджеры) оставляют за собой главные прерогативы власти. Контр-власть (оппозиция), если она существует, принадлежит в основном кредиторам и используется в особых ситуациях (например, в случае банкротства).

Социальная концепция

В социальной концепции предприятие рассматривается как *институт*, правила которого устанавливаются государством. Свобода контрактов (на деле - свобода действий предпринимателей) ограничена совокупностью законодательных предписаний, количество которых изменяется в зависимости от типа управления (см. ниже). Свобода контрактов вписывается в строгую институциональную структуру.

Такой подход к предприятию был распространен в Германии и Франции после 2-ой мировой войны. В то время в большинстве европейских государств «свободной» (некоммунистической) зоны объединение (союз) предпринимателей столкнулось с трудностями в отношениях с рабочими организациями, политические и профсоюзные силы которых были весьма значительны¹⁵.

В сложившейся неблагоприятной для объединения предпринимателей ситуации необходимо было идти на компромиссы и представлять своим оппонентам (рабочим организациям) право на получение информации о деятельности предприятия, а также право совместного принятия решений в отдельных областях этой деятельности. В некоторых странах подобные уступки приводили к полной потере объединением предпринимателей права принятия решений на предприятиях (в основном, на национализированных предприятиях).

¹⁵ Слабость союза предпринимателей была вызвана, главным образом, его ролью в период 2-ой мировой войны (он либо частично сотрудничал с оккупантами, либо оказывал финансовую и политическую поддержку военным диктаторам) и ослаблением «традиционных» политических партий (правых или центристских сил), которые руководили этими странами до 2-ой мировой войны.

Как правило, переговоры между союзом предпринимателей и рабочими организациями осуществлялись при содействии государства, которое не только побуждало к ним, но и создавало благоприятные условия для их реализации. При этом по просьбе самих противоположных сторон уступки фиксировались в основных юридических документах: законах об обществах, трудовом кодексе и т.д., что положило начало институциональному подходу к предприятию.

Дирижистская концепция

В отдельные периоды своей истории капитализм мог принимать крайне авторитарные формы. Эти периоды, совпадают с захватом власти крайне правыми силами в условиях тяжелого морального и/или экономического кризиса нации. В такие моменты и возникала дирижистская концепция экономики, которая имела свои последствия в области организации бухгалтерского учета.

Особые способы управления

Внутри каждой из рассмотренных групп, т.е. социально-политических систем, имеются различия, вызванные тем или иным способом управления предприятием. Мы представим последовательно варианты либеральной группы, а затем варианты управления предприятием социал-демократической группы¹⁶.

Варианты либеральной группы

Можно выделить два основных варианта: предпринимательский и акционерный.

Предпринимательский вариант. Согласно этой концепции, возникшей раньше акционерной, власть принадлежит ограниченному числу предпринимателей (или даже одному предпринимателю)¹⁷. Противовесом такой концентрации власти служит необходимость обращения к помощи кредиторов, которые должны обеспечить дополнительное финансирование предприятия по мере расширения его деятельности. Если позиции кредиторов достаточно сильны, они могут возложить *неограниченную ответственность* на предпринимателей, которые, в случае банкротства, должны отвечать по обязательствам не только средствами, вложенными в предприятие, но и личным имуществом.

В настоящее время существуют многочисленные видоизменения этой концепции, характерные, главным образом, для товариществ, а также для индивидуальных предприятий¹⁸.

Акционерный вариант. Для обеспечения постоянного финансирования и роста капитала, помимо (незначительного) слоя предпринимателей, капиталистическая система должна была привлекать других собственников. Таким образом, возникли акционерные предприятия (общества) и «акционерный» вариант.

Появление нового капиталистического слоя сопровождалось радикальной трансформацией либерального капитализма. Для привлечения «новых собственников» (за которыми скрывались кредиторы) им необходимо было предоставить - по крайней мере

¹⁶ «Дирижистская» группа, к счастью, просуществовала недолго, поэтому мы не рассматриваем подробно ее особенности.

¹⁷ Предпринимательский вариант берет начало от семейных предприятий.

¹⁸ Часто предпринимательский способ управления ассоциируется с корпоративным управлением: предприятие образует составную часть профессиональной отрасли, которая определяет основные правила его поведения.

теоретически, если не практически, - ту же власть, которой обладали «настоящие» предприниматели (зачастую основатели предприятия), но *главное* – *предоставить право на ограниченную ответственность*, т.е. гарантию того, что в случае банкротства потери будут состоять только из средств, вложенных в предприятие, и не затронут их личное имущество.

Варианты социал-демократической (социальной) группы

История второй половины XX века отмечена появлением и сосуществованием двух основных типов управления, относящихся к социал-демократической группе: «соуправленческого» типа (корпоративного типа) и «государственно – регулируемого» типа.

Соуправленческий тип. В этом типе управления основной конфликт, существующий между наемными работниками и предпринимателями, регулируется внутри предприятия и/или корпорации путем установления системы совместного управления, то есть системы совместного принятия решений предпринимателями и представителями наемных работников.

«Соуправленческий» тип исторически возникает как видоизменение предпринимательского типа. Совместное управление является результатом соединения предпринимательского способа с системой совместного управления. Такой соуправленческий тип мы называем корпоративным.

Теоретически возможно, что система совместного управления может возникнуть и как своеобразный «нарос» на акционерном обществе, что должно привести к появлению соуправленческо-акционерного типа управления. Поскольку в странах, применявших соуправление, оно носило корпоративный, а не акционерный характер, то в дальнейшем мы будем говорить только о корпоративном совместном управлении.

Государственно-регулируемый тип предполагает, что конфликт между собственниками и наемными работниками регулируется не путем системы совместного принятия решений (совместного управления), а путем установления системы контр-власти (оппозиции), главным образом, на государственном уровне.

Работники предприятия участвуют в совместном принятии решений посредством специальных организаций, например, советов предприятий.

На национальном уровне представителями интересов работников являются национальные профсоюзы, деятельность которых направлена на изменение государственной политики, главным образом, в сфере распределения национального дохода и социального обеспечения (на макроэкономическом национальном уровне происходит процесс выравнивания заработной платы и социального обеспечения).

2.2. Классификация бухгалтерского учета по типам управления предприятием

Из семи рассмотренных нами типов управления (с учетом советского и самоуправленческого) можно выделить *семь основных типов бухгалтерского учета*. Мы собираемся привести их основные характеристики¹⁹, разграничивая вопросы, относящиеся к оценке (независимо от того, является ли она объектом регла-

ментирования²⁰), от вопросов организации учета и концепции представления бухгалтерской информации (главным образом той, которую дает счет финансового результата).

После перечисления нами основных принципов так называемых «чистых» типов бухгалтерского учета, мы попытаемся связать их с реальным²¹ бухгалтерским учетом разных стран. Следует подчеркнуть, что речь идет о приблизительных связях, поскольку в действительности никаких «чистых» типов не существует.

Замечание

При дальнейшем изложении вопрос о налоговом учете, направленном на определение налогооблагаемой базы и налогов, не будет рассматриваться. Мы считаем, что с начала XX века (с момента появления налога на доходы предприятий) налоговый учет, необходимый для обеспечения сбора налогов, в том или ином объеме существовал во всех странах, независимо от способа управления²².

Существование налогового бухгалтерского учета ни в коем случае не является характеристикой бухгалтерской системы. Однако заметим, что важно рассмотрение не столько самой системы налогового учета, сколько способов ее связи с другими видами бухгалтерского учета.

Предпринимательский тип бухгалтерского учета

Теория

В компании предпринимательского типа власть принадлежит предпринимателям; система бухгалтерского учета подобного предприятия построена таким образом, что позволяет предпринимателям управлять делами, основываясь на оценке рентабельности деятельности. Такой бухгалтерский учет называется динамическим и является внутренним (секретным), законодательно не регламентируемым. Это - учет предпринимателя. Однако система компаний предпринимательского типа может применять и *другие виды бухгалтерского учета (регламентированные)*, которые будут отражать интересы определенной группы, например, кредиторов²³.

Кредиторы, при условии их значительного влияния, могут, таким образом, добиться от государства установления бухгалтерского учета статического типа, в котором система специальной оценки (по рыночной стоимости) позволяет проверить способность предприятия погасить задолженность (что и составляет основную заботу кредиторов). Можно также заметить, что кредиторы будут «подталкивать» государство к законодательному принятию наиболее осторожного варианта статического бухгалтерского учета, базирующегося на правиле оценки по наименьшей из себестоимости и рыночной стоимости.

²⁰ Мы подчеркиваем важность глобального видения, которое не ограничивается рассмотрением только регламентированного бухгалтерского учета, так как нерегламентированный бухгалтерский учет играет важную роль в оценке систем бухгалтерского учета.

²¹ Мы опираемся на реально существующие системы, а не (только) на их регламентацию.

²² Войны XX века вызывали необходимость хотя бы минимального государственного налогового регулирования даже в наиболее либеральных и враждебных государственному вмешательству странах.

²³ Предпринимателям, как правило, не хватает источников финансирования, поэтому кредит является финансовой необходимостью и гарантирует кредиторам определенную власть.

¹⁹ Мы не возвращаемся к концепции результата, которая, как было уже отмечено, зависит от экономической системы.

Что касается *организации* бухгалтерского учета, то она предоставлена инициативе предпринимателя: если план счетов и существует, то это внутрифирменный, нерегламентированный план монистического типа, поскольку предпринимательский тип наиболее совместим с потребностью в бухгалтерском учете динамического типа²⁴.

Счет финансового результата отвечает интересам предпринимателя, так как придает главное значение реализации и *издержкам реализации*, классифицированным по функциям (что является естественным результатом динамического монистического бухгалтерского учета).

Международная практика

Законодательно регламентированные виды статического бухгалтерского учета имеют длительную историю. В начале XX века они были доминирующими в большинстве стран (в варианте, наиболее благоприятном для кредиторов и соответствующем правилу наименьшей оценки из себестоимости и рыночной цены).

После 2-ой мировой войны эти виды еще существовали некоторое время в странах, где биржа не играла важной роли, таких как Франция и Швейцария, но сдавали позиции в других странах, преимущественно англосаксонских.

В начале XXI века виды статического учета могли бы получить второе рождение, связанное с публикацией Комитетом по международным бухгалтерским стандартам (IASB) стандарта IAS 36. Стандарт рекомендует оценку по наименьшей стоимости из себестоимости и рыночной цены даже в том случае, когда активы не предназначены для продажи. Если бы норма была действительно применена, то можно было бы наблюдать возрождение наиболее традиционного бухгалтерского учета.

В экономическом плане в условиях широкого распространения акционерной формы собственности возврат к статическому бухгалтерскому учету показался бы парадоксальным.

Акционерный тип бухгалтерского учета

Теория

На предприятиях, где значительная масса капитала образована вкладами большого количества акционеров, *вся полнота власти возвращается к акционерам* - «кредиторам», которые фактически *утрачивают* основную черту предпринимательского типа - неограниченную ответственность²⁵. Акционеры - кредиторы сильны своей относительной «ненаказуемостью» и могут не придавать никакого значения статистическому бухгалтерскому учету, который важен для действительных кредиторов, а остановиться на «динамическом» типе бухгалтерского учета, позволяющем измерить рентабельность деятельности и ее необходимое следствие - распределение дивидендов.

Очевидно, что руководители предприятий также заинтересованы в удовлетворении желаний акционеров;

они даже заинтересованы в публикации (и регламентации) информации и результатов динамического бухгалтерского учета для привлечения новых акционеров, так как, в отличие от предпринимательского типа, необходимо наиболее полно показать динамические результаты.

Конечно, по соображениям коммерческой тайны нельзя отразить всю бухгалтерскую информацию. Часть ее остается секретной, тогда как другая становится достоянием общественности, но в обоих случаях мы имеем дело с одним источником - динамическим бухгалтерским учетом.

В условиях либерализма планы счетов бухгалтерского учета предприятия остаются частными, а счет результата предназначен, прежде всего, для удовлетворения потребностей акционеров (микроэкономический подход, классификация затрат по функциям).

Международная практика

Динамический акционерный бухгалтерский учет развивался, главным образом, после 2-ой мировой войны в странах, где акционерные общества играли важную роль и где способ биржевого финансирования являлся определяющим (США и Великобритания). Конечно, в этих странах сохранились остатки предыдущего «статического» периода, но в целом ряде моментов (включение в актив лизингового имущества, оценка амортизационных отчислений на базе экономического принципов, использование метода накопления прибылей для долгосрочных контрактов, запрещение создания скрытых резервов) была очень сильна динамическая тенденция. Остается удостовериться в том, насколько IAS 36 и его американский аналог - FAS 121, означающие возврат статических принципов, смогут приостановить эту тенденцию.

Соуправленческо-корпоративный тип бухгалтерского учета

Теория

В соуправленческо-корпоративном случае динамический бухгалтерский учет не является регламентируемым; при этом данные учета не публикуются, если только они не предоставляются в распоряжение наемных работников. Слабое давление акционеров приводит к тому, что бухгалтерский учет становится внутренним делом, касающимся только партнеров по совместному управлению.

Как и в системе предпринимательского типа одну из основных групп, оказывающую влияние на деятельность предприятия, образуют кредиторы, как правило, банки. Они могут требовать и добиться законодательной регламентации бухгалтерского учета статического типа, благоприятствующего их интересам. Кредиторы способны также получить поддержку наемных работников, заинтересованных в статическом подходе с целью сохранения предприятия.

В той степени, в которой значительная область экономического регулирования осуществляется на уровне корпораций и отраслей, могут появиться и отраслевые планы счетов.

Форма представления счетов результата должна учитывать интересы наемных работников. Она базируется на классификации затрат по происхождению, поясняющей возникновение заработной платы.

²⁴ Мы покажем, что динамическая оценка и монистический план счетов бухгалтерского учета связаны между собой (за некоторым исключением).

²⁵ Подчеркнем, что важен не столько способ финансирования, сколько тип ответственности (ограниченной или неограниченной); ключевым всегда является вопрос о власти и ее осуществлении.

В той степени, в которой государственное регулирование ограничивается разработкой законов о совместном управлении, сохраняется микроэкономический характер счета результата.

Международная практика

Соуправленческая модель бухгалтерского учета практически является моделью одной страны - Германии после 2-ой мировой войны. В этой стране регламентированный бухгалтерский учет приобретает, так же как и в предпринимательской модели, ярко выраженный статический характер. Так, запрещается вносить в актив нематериальные ценности, которые не принадлежат предприятиям, при этом поощряется оценка активов по наименьшей стоимости из себестоимости и рыночной цены. Тогда как динамический бухгалтерский учет представляет собой учет для внутреннего пользования.

Основное различие данной системы с предпринимательской моделью заключается в существовании системы совместного управления. Работники предприятия обладают правом на получение информации о своих доходах (заработной плате), поэтому в счете результата расходы, чаще всего, группируются в соответствии с их происхождением (с указанием заработной платы). Дополнительная информация о распределении добавленной стоимости между участниками деятельности предприятия представлена в приложениях или в социальных (индивидуальных) отчетах.

В Германии отсутствует обязательный для всех компаний план счетов бухгалтерского учета. Однако на отраслевом уровне существуют специальные планы счетов, по преимуществу монистического типа.

Все отмеченное выше было характерно для периода второй половины - конца двадцатого века. Однако уже в конце века под давлением англосаксонской модели появляется особое законодательство, носящее динамический характер и позволяющее группам предприятий, составляющих консолидированную отчетность, использовать правила, по которым действуют англосаксонские «группы». Также мультинациональным группам законодательно предоставляется право применять международные стандарты бухгалтерского учета (IAS) или американские бухгалтерские стандарты.

Тип бухгалтерского учета, связанный с государственным регулированием

Теория

При способе управления, называемом государственным регулированием, социальное равновесие достигается главным образом действиями государства, вызванными давлением социальных партнеров. Для того чтобы выполнить задачу перераспределения национального богатства, государство нуждается в статической и бухгалтерской информации.

Нет ничего удивительного в том, что в таком случае законодательно регламентированный бухгалтерский учет становится, по крайней мере частично, аспектом национального счетоводства с макроэкономическими характеристиками, а именно:

- выручка определяется на основе совокупности валовой продукции (не только проданной, но также произведенной и складированной²⁶);
- затраты классифицируются по происхождению таким образом, чтобы систематически выделять промежуточное потребление и добавленную стоимость.

С точки зрения бухгалтерской оценки, государство нуждается скорее в динамическом типе бухгалтерского учета (измеряющем эффективность национальной экономики). Таким образом, речь идет о «динамическом» макроэкономическом бухгалтерском учете.

Регламентированный бухгалтерский учет динамического типа сосуществует с нерегламентированным или секретным (внутренним) учетом.

Разделение отмеченных выше типов может быть произведено на основе следующих критериев:

- коммерческой тайны;
- целей (микроэкономическая цель присуща внутреннему бухгалтерскому учету и макроэкономическая цель характерна для регламентированного бухгалтерского учета).

С точки зрения организации учета государство заинтересовано в национальном плане счетов, позволяющем эффективно агрегировать макроэкономические величины. Представители профсоюзов также заинтересованы в стандартизации бухгалтерского учета. Таким образом, профсоюзы могут следить за политикой вознаграждения на предприятиях, действующей как на локальном уровне, так и на отраслевом и национальном уровнях.

Учитывая деление системы бухгалтерского учета на две подсистемы (макроэкономическую и микроэкономическую), план счетов бухгалтерского учета предусматривает две части (в этом проявляется его дуализм):

- одна часть регламентируется и касается макроэкономического динамического бухгалтерского учета;
- вторая часть не регламентируется (индикативна) и относится к динамическому микроэкономическому бухгалтерскому учету.

Международная практика

Характерным представителем «бухгалтерского учета, регулируемого государством», является Франция после второй мировой войны, в период с 1980 по 2000 год²⁷.

Во Франции особенность регламентированного бухгалтерского учета индивидуальных предприятий или филиалов групп предприятий, за исключением самих групп, заключается в том, что он призван²⁸ (28) обеспечить расчет макроэкономических величин, таких как валовая продукция (сумма реализованной и складированной продукции) и, главным образом, произведенная добавленная стоимость.

Несмотря на то, что в современном французском бухгалтерском учете обнаруживаются черты «прежнего» статического бухгалтерского учета (в частности принцип собственности), ориентация на учет, который

²⁶ Напомним, что при микроэкономическом подходе доход определяется как выручка от реализации.

²⁷ Появление бухгалтерского учета, регулируемого государством (в рамках капиталистической системы) относится к 1945 году, однако его черты проявились в плане счетов бухгалтерского учета 1982 года (парадоксально, но это произошло в момент, когда «индикативное» планирование на французский манер сдавало свои позиции).

²⁸ Немецкие счета, основанные на классификации расходов по элементам, не предназначены для отражения макроэкономических величин.

служит потребностям национального счетоводства, благоприятствовала эволюции в направлении динамического типа (в частности, проявилась возможность учитывать в составе активов нематериальные ценности).

По историческим причинам (период преобладания статического бухгалтерского учета с 1945 по 1980 гг.), а также из-за различия в представлении данных макроэкономического и микроэкономического типов учета, во Франции сохранилось разделение бухгалтерского учета на два вида. С одной стороны, существует «общий» бухгалтерский учет, который часто называют финансовым учетом (следуя англосаксонской традиции), с другой стороны - аналитический бухгалтерский учет или «управленческий» учет.

Общий регламентированный учет относится к макроэкономическому типу и, частично к динамическому типу; аналитический (*внутренний*) бухгалтерский учет является микроэкономическим (реализованная продукция, а не валовая продукция образует выручку от реализации) и динамическим одновременно.

Национальный план счетов применяется в общем бухгалтерском учете; содержание аналитического бухгалтерского учета, напротив, не регламентировано. Таким образом, речь идет о *дуалистическом* плане счетов.

Общий бухгалтерский учет использует структуру счета результата, в которой расходы группируются по элементам, а аналитический учет - группировку расходов по функциям.

Ситуация во Франции несколько осложнилась к концу XX века в связи с появлением особой регламентации по консолидированным счетам (закон 1985 года, рекомендации 1999 года). Принятые законодательные акты предполагают, что группы предприятий должны вести бухгалтерский учет динамического и микроэкономического типов без использования национального плана счетов. Таким образом, как и в Германии, французский бухгалтерский учет начала XXI века является «фрагментированным» бухгалтерским учетом, в котором разделяются индивидуальные и консолидированные счета. В случае применения нормы IAS 36 к консолидированным счетам можно было бы наблюдать ориентацию данного вида счетов на принципы «статического» учета.

Дирижистский тип бухгалтерского учета

Теория

Дирижистский тип бухгалтерского учета характеризуется сильной стандартизацией. Государство контролирует предприятия с помощью планирования²⁹ и стандартизирует управленческий (динамический) учет предприятий, *оставляя широкие возможности для внесения изменений и дополнений в организацию учета (в данном случае речь не идет о советской системе)*.

Национальный план счетов бухгалтерского учета необходим для планирования и является планом мониторингового типа, поскольку планирование и контроль распространяются на всю деятельность предприятия, включая производство.

²⁹ «Дирижистское» планирование сильно отличается от государственного регулирования, которое имело место во Франции: оно характеризуется авторитарным стилем, не предполагающим согласования интересов социальных партнеров.

Главная задача, которая ставится в этой системе перед структурой счета результата заключается в классификации затрат по функциям (для снижения себестоимости и улучшения результатов в условиях конкуренции).

Международная практика

Дирижистский тип бухгалтерского учета существовал в гитлеровской Германии. Он основывался на обязательном для всех предприятий плане счетов монистического типа (план счетов Рейха 1937 года³⁰) и планировании некоторых цен.

Система оценки была нацелена, прежде всего, на определение величины издержек производства (динамический аспект).

Советский тип бухгалтерского учета

Теория

Данный тип бухгалтерского учета имеет сходство с капиталистическим дирижистским типом тем, что он служит инструментом контроля централизованного планирования. Он также приводит к появлению мониторингового национального плана счетов, ориентированного на оценку и контроль эффективности предприятия (в рамках системы цен, предусмотренных планом).

В то же время рассматриваемый тип бухгалтерского учета принципиально отличается от капиталистического следующими основными чертами:

- различной концепцией результата, не имеющей аналога в капиталистическом (дирижистском) мире;
- национальным планом счетов (отраслевым), являющимся обязательным к применению и не допускающим никаких дополнений.

Международная практика

Общая модель советского бухгалтерского учета³¹ была разработана в СССР в сталинский период и сохранилась (в основных чертах) до распада Советского союза.

Советские специалисты по бухгалтерскому учету сразу же заинтересовались моделью монистического плана счетов, разработанной Шмаленбахом (Schmalenbach), в которой делался акцент на контроле издержек. Бухгалтерский учет стал инструментом планирования. Если абстрагироваться от деформации цен, присущей советской системе планирования, можно отметить, что система бухгалтерского учета, направленная на оценку одной из сторон эффективности предприятия (выполнение плана), развивалась в сторону динамического типа. Поскольку не было самого рынка, то советской системе был неизвестен принцип осмотренности. Она основывалась на принципе оценки по полным издержкам за исключение этапа реализации продукции, т.е. ее оплаты. С переходом к рыночной (капиталистической) экономике в большинстве социалистических стран советская модель больше не используется в ее первоначальном виде. Однако некоторые черты этой модели такие, как применение монистического плана счетов для учета всей хозяйственной деятельности предприятия использу-

³⁰ Этот план счетов вдохновил появление Плана счетов «Геринг», опубликованного в 1942 году во Франции издательством Дельмас.

³¹ Данная модель являлась базовой для всех социалистических стран, находившихся под влиянием СССР (см. Ришар, 1999).

ются отдельными коммунистическими странами, преимущественно Китаем и Вьетнамом.

Самоуправленческий тип бухгалтерского учета

Теория

Отличительной чертой самоуправленческого типа бухгалтерского учета является наличие особой концепции результата, которая принципиально отличается от капиталистической и советской модели.

В данном типе управления «ассоциированные производители» заинтересованы, прежде всего, в эффективности работы предприятия (как и в предпринимательской модели). Однако измерение эффективности представляет собой объект регламентации динамического типа.

В той степени, в которой самоуправление является результатом политического согласия на национальном уровне, измерение эффективности вписывается в рамки национального (монистического) плана, позволяющего сравнивать эффективность различных предприятий и устранять соответствующие недостатки системы.

Бухгалтерская информация, представленная в счете результата, должна отражать затраты, как по элементам (в связи с необходимостью расчета реализованной добавленной стоимости), так и по функциям (для осуществления контроля за себестоимостью).

Международная практика

Едиственной страной, в которой господствовал рассматриваемый тип бухгалтерского учета, была Югославия времен Маршала Тито (начиная с момента, когда в стране стал проводиться эксперимент по внедрению самоуправления). Югославские исследователи, так же как и советские специалисты, были вдохновлены монистическим планом счетов Шмаленбаха, и приняли его, чтобы, используя классификацию затрат по происхождению, рассчитывать реализованную³² добавленную стоимость, базовый показатель эффективности самоуправляемых предприятий.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И КУЛЬТУРНЫЕ ОСОБЕННОСТИ СТРАН

Развивая идеи, высказанные в работах Хофстеда [9], некоторые специалисты³³ пытались объяснить различие национальных систем бухгалтерского учета разнообразием национальных культур³⁴.

Так, принцип осторожности имел бы большее значение для наций, где люди боятся риска, и меньшее значение там, где они имеют склонность к риску; стандартизация счетов является более сильной в тех странах, в которых люди любят отношения авторитарности, и

³² В некоторых аспектах традиционный французский бухгалтерский учет и учетная система бывшей Югославии похожи, поскольку и обе модели представляют собой единственную в мире систему бухгалтерского учета, придающую большое значение добавленной стоимости. Основное различие состоит в том, что во Франции произведенная добавленная стоимость представляет собой «дополнительный» показатель макроэкономического типа, тогда как в Югославии приоритетным показателем микроэкономического типа является добавленная стоимость, относящаяся к реализации.

³³ Например, Грэй[8].

³⁴ Культура индивидуума - совокупность общих ценностей, которые разделяются членами определенной нации.

слабой там, где люди нуждаются в большой свободе действий и т.д.

Подобный подход отвергнут нами по следующим причинам:

- мы не считаем, что внутри страны можно определить характер культуры, общий для всех индивидуумов; существуют различные социальные группы, влияние которых на бухгалтерский учет крайне разнообразно;
- культура различных индивидуумов, находящихся в одной стране, может очень быстро видоизменяться под воздействием различных факторов;
- человек вообще «изменчив и многообразен» и его способности к развитию (по своей воле или по принуждению) весьма значительны.

Эти утверждения подтверждаются анализом эволюции практики бухгалтерского учета³⁵. Например во Франции:

- до начала 2-ой мировой войны существовал либеральный бухгалтерский учет предпринимательского типа;
- после 2-ой мировой войны (временной интервал, которым можно пренебречь³⁶) введен стандартизированный бухгалтерский учет макроэкономического типа, служащий государственному регулированию;
- с 1985 года признано два официальных бухгалтерских учета:
 - индивидуальные счета (как было до 2-ой мировой войны);
 - консолидированные счета подобно тому, как принято в англосаксонском бухгалтерском учете (вариант более гибкий, чем в США).

Нам представляется неправомерным объяснение столь *значительных* изменений исключительно особенностями национальной культуры. В то же время концепция управления предприятием способна дать ключ к некоторым трактовкам.

Конечно, остается выяснить, что лежит в основе изменений в управлении предприятием. Может быть - просто материальные интересы различных групп населения?

Литература

1. Albert M. Capitalisme contre capitalisme. - Le Seuil, Paris, 1991.
2. Batsch L. A propos du corporate governance: éléments pour une approche historique et comparative. - Cahiers de Recherche du CEREQ, n° 9606, 1996.
3. Capron M. La comptabilité en perspective. - La Découverte, coll. «Reperes», Paris, 1993.
4. Capron M. Comptabilité sociale et sociétale. - Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris 2000, p. 407.
5. Charreaux G. Gouvernement d'entreprise et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris 2000, p. 743.
6. Christophe B. Environnement naturel et comptabilité. - Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris 2000, p. 657.
7. Colasse B. Harmonisation comptable internationale. - Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris, 2000, p. 757.
8. Gray S.J. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. - Abacus, vol. 24, p. 1, 1988.
9. Hofstede G. Culture's Consequences. - Sage Publications, 1980.
10. Lecointre G. Pouvoir et Comptabilité. - Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris, 2000, p.977.
11. Lemarchand Y., Nikitin M. Capitalisme et comptabilité. - Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris, 2000, p. 105.

³⁵ Таблица, приведенная в тексте, позволяет проследить эволюцию стран.

³⁶ Не следует ли рассматривать «период Петена» и появление плана «Геринг» как некоторую случайность?

12. Lemarchand Y., Nikitin M. - Histoire des systemes comptables. - Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris, 2000, p. 771.
13. Mangelot M., La comptabilité au service du capital, Delarge, 1976.
14. Mueller G.G., International Accounting, Macmillan, New York, 1967.
15. Nobes C., «Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting», Abacus, vol. 34, n° 2, p. 162, 1998.
16. Raffournier B., «Comptabilité internationale», Encyclopédie de comptabilité, Economica, Paris, 2000, p. 371.
17. Raffournier B., Haller A., Walton, P. (ed). Comptabilité internationale, Vuibert, Paris, 1997.
18. Richard J. Comptabilité et systèmes économiques. - Thèse Université Paris-1, 1980.
19. Richard J. Comptabilité pour l'autogestion: la comptabilité des entreprises yougoslaves/ - Cahiers français de la Documentation française, n° 210, mars, avril 1983.
20. Richard J. Vingt ans de normalisation comptable française en Europe : grandeur ou décadence? - Comptabilité-Contrôle-Audit, n° spécial "Les vingt ans de l'AFC", mai 1999, p. 223.
21. Richard J. Comptabilités et pratiques comptables. - Dalloz, 1996.
22. Roberts A. The Very Idea of Classification in International Accounting. - Accounting Organizations and Society, vol. 20, n° 7/8, 1995, p. 639.
23. Walton P. La comptabilité anglo-saxonne. - La Découverte, Paris 1996.
24. Ришар Ж. Бухгалтерский учет, теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000.
25. Jacques Richard, Christine Collette. Comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxonnns. – Dunod, Paris, 2000.

Козельцева Елена