

2.6. МЕХАНИЗМ ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

Макарова Н.Н., д.э.н., проф. кафедры налогообложения и аудита Волгоградского филиала Российской Академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ;
Тимофеева Г.В., д.э.н., проф. кафедры экономической теории и экономической политики Волгоградского государственного университета

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье раскрываются особенности механизма институционализации учетной политики как процесса. Разработан и обоснован авторский подход к понятиям «институционализация учетной политики» и «механизм институционализации учетной политики». Проанализированы блоки механизма институционализации учетной политики.

Российские экономические субъекты, сталкиваясь с новыми институциональными реалиями, вынуждены адаптироваться к современным экономическим условиям. Одно из требований, выдвигаемых практикой, состоит в институциональном оформлении учетного процесса. Данное оформление сводится не только к оптимизации и закреплению уже существующих способов выполнения задач при помощи моделирования методов учета, но и к переосмыслению самих задач и тех целей, которые они позволяют достичь.

«Правило, которое институционализировано, отождествляется с институтом» [10, с. 3], – констатируют Ж.-Э. Лэйн и С. Эрссон. Согласно Норту, институты являются целостной конструкцией, включающей формальные (конституции, общее право, инструкции) и неформальные (соглашения, нормы и кодексы поведения) ограничения человеческих действий, а также принуждение к их исполнению [7, с. 16]. Следовательно, каждый экономический субъект формирует особый внутренний функциональный и организационный микроинститут, которым и является учетная политика. В настоящее время на уровне экономического субъекта следует выделить три ключевых момента формирования учетной политики:

- для целей бухгалтерского учета;
- для целей налогообложения;
- договорной политики (в области бухгалтерского учета и налогообложения).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Главы 21 «Налог на добавленную стоимость», 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (НК РФ) обуславливают формирование учетной политики в целях налогообложения, которая представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных, необходимых для це-

лей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Законодательное определение учетной политики для целей именно управленческого учета отсутствует. В этом случае элементы, процедуры и технологии управленческого учета могут разрабатываться экономическим субъектом самостоятельно, предусматривая относительно обособленную систему счетов.

При формировании учетной политики экономическому субъекту необходимо регламентировать договорную политику, поскольку она влияет на аналитические показатели финансового состояния и на способы оптимизации налогообложения. На законодательном уровне понятие «договорная политика» не определено. По мнению авторов, договорная политика представляет собой правовую форму частного проектирования фактов хозяйственной жизни посредством альтернативного выбора экономическим субъектом вида договора, партнера по сделке, условий хозяйственных договоров для получения материальных, экономических или каких-либо иных выгод в целях как бухгалтерского учета, так и налогообложения.

Выбор альтернативных элементов учетной политики экономического субъекта и их оценка со стороны лиц, которые принимают решения, предусматривает также поведенческие аспекты финансово-экономических отношений. Использование профессионального суждения приобретает ключевое значение при формировании учетной политики экономического субъекта. В этой связи императивные нормы отходят на второй план, а основную роль играют диспозитивные. Поэтому для определения «официальных» данных необходимы формализованные правила, основанные на юридических характеристиках и не допускающие или сводящие к минимуму влияние субъективных суждений. При этом трактовка сделки в целях бухгалтерского или налогового учета должна основываться на ее юридической природе, финансовая отчетность может допускать интерпретации фактов хозяйственной жизни, основанных на профессиональных суждениях лиц, принимающих решения. Принятие решений в основном базируется на следовании институтам, предназначенным для определенных ситуаций.

Положения учетной политики должны быть обязательными к исполнению и отражаться в специальном распорядительном документе, охватывающим все системы учета на определенный срок.

Институциональное оформление учетной политики раскрывает формы организационно-технического аспекта, выбор внутренней методологии учета, виды контрактных взаимодействий с другими экономическими субъектами. Институционализацию учетной политики авторы определяют как комплекс особых выбираемых вариантов учета, организационно-технических норм, традиций, включая традиции взаимоотношений, и координации учетной деятельности работников, касающихся ее легитимности, что является уникальным для экономического субъекта. Данная совокупность мероприятий организационно оформляется в виде института учетной политики.

С позиции институциональной концепции формирование учетной политики как системы внутренних нормативов, регламентирующих бухгалтерский (финансовый, налоговый, управленческий) учет, способствует более эффективному использованию возможностей

каждой из систем учета, вписывающихся в условия действующей институциональной среды. Приоритетное влияние на институционализацию учетной политики экономического субъекта имеет государство (через нормативные акты по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения), которое должно обеспечить полное соответствие бухгалтерского учета и налогообложения действию рыночного механизма, а также создание для него адекватных институциональных условий.

Институционализация учетной политики предусматривает принятие, разработку и закрепление в существующей практике учета тех или иных основных элементов: норм, установок, правил, регламентов и т.д. В этом случае имеется в виду обоснование и принятие правил, которые обеспечивают нормальный ход учетного процесса и устанавливают объективность его результатов. Непременным условием выступает наличие определенного институционального механизма, вследствие чего указанные правила будут способствовать стратегическому оформлению учетного процесса.

Институционализация учетной политики экономического субъекта означает:

- процесс создания внутреннего организационно-методологического института, обеспечивающего упорядоченную функциональную структуру с иерархией власти и правилами поведения при наличии устойчивого разделения труда внутри нее;
- формирование определенных правил и норм учета;
- разработку и обоснование эффективных способов и приемов учета, не предусмотренных законодательством.

Необходимость рассмотрения современного механизма институционализации учетной политики исходит из потребности раскрытия универсального организационно-методического назначения учетной политики в финансовом, управленческом учете, налогообложении путем внедрения институциональных норм в жизнедеятельность экономических субъектов.

В экономику понятие механизма пришло из прикладной механики. Категория «механизм» в экономике имеет широкий понятийный аппарат и представлена такими определениями, как «экономический механизм», «финансовый механизм», «рыночный механизм» и т.д.

По мнению авторов, механизм институционализации учетной политики – это процесс осуществления и закрепления значимых действий, регламентирующих определенный порядок (правила), который способствует достижению экономическими субъектами соответствующих целей учета. В пределах данного механизма происходит отслеживание последствий применения правил. Учетная политика является неотъемлемым инструментом хозяйствования субъекта бизнеса, регулирующим и направляющим потоки учетной информации, дающим возможность по-разному представлять финансовые результаты деятельности экономического субъекта, оптимизировать налогообложение, самостоятельно разрабатывать внутрифирменные стандарты и регламенты управленческого учета.

Внешняя институциональная среда учетной политики (системообразующие правила игры) представлена в неразрывности двух подсистем – механизмов государственного регулирования и рыночных механизмов хозяйствования, являющихся в то же время платформой, на базе которой осуществляется финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов. С точки зрения координационных и регулирующих взаимодействий способы ведения учета и составления отчетности должны соответствовать действующему законодательству и конкретным условиям хозяйствования. Учетная политика участвует в формировании институциональной среды экономического субъекта, что подчеркивает ее высокую значимость в принятии решений.

Изменения, происходящие во внешней институциональной среде, обуславливают разработку адекватного ее состоянию механизма институционализации учетной политики. В соответствии с таким подходом представляется возможным выделить блоки механизма институционализации учетной политики, представленные на рис. 1:

- формирование норм и правил;
- интериоризация формальных правовых норм и правил игры;
- реализация учетной политики и контроль за соблюдением установленных норм и правил;
- коррекция норм и правил.



Рис. 1. Механизм институционализации учетной политики

Формирование учетной политики (норм и правил)

На основании принципов, правил и норм в выстраивании системы учета экономического субъекта устанавливаются рамки (ограничения), которые необходимо соблюдать при выборе учетных способов, процедур и регламентаций учетного процесса. В этом случае учетная политика будет являться связующим звеном между внешним по отношению к экономическому субъекту законодательством (налоговым, по бухгалтерскому учету, договорным) и его внутренним законодательством. Учетная политика экономического субъекта должна отвечать принципу целостности учета и включать в себя следующие аспекты:

- организационный;
- технический;
- методологический.

Организационный аспект отражает способы организации процесса функционирования бухгалтерско-финансовой службы экономического субъекта:

- построение бухгалтерской службы (централизованную или децентрализованную систему обработки информации);
- порядок взаимодействия с другими функциональными и производственными службами;
- правила документирования фактов хозяйственной жизни; сроки представления документов;
- порядок рассмотрения и утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

Технический аспект учетной политики раскрывает рабочие инструменты, используемые экономическим субъектом при построении учетного процесса, для реализации методологического аспекта в рамках организации. Методологический аспект формирования учетной политики предусматривает выбор конкретных методик ведения бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

Интерьеризация формальных правовых норм и правил игры

«Интерьеризация (переход извне внутрь) – это процесс, основная задача которого – внедрение новых институтов в рутинную деятельность различных субъектов» [4, с. 54]. Процесс интерьеризации сопровождается формированием «внутренней структуры психики человека посредством усвоения структур внешней социальной деятельности» [8, с. 69]. Внедрение такого микроинститута, как учетная политика, требует создания определенных стандартов поведения учетных работников. Внутреннее принятие общепринятых профессиональных принципов означает выработку соответствующих личностных качеств специалистов, необходимых для регуляции поведения при принятии альтернативных решений. Положения учетной политики способствуют консолидации работников бухгалтерской службы экономического субъекта для решения задач учета в процессе выполнения ими своих профессиональных обязанностей в соответствии с требованиями, предъявляемыми государственными институтами.

Реализация учетной политики и контроль за соблюдением установленных норм и правил

Реализация сформированной учетной политики связана с практическим осуществлением бухгалтерского, налогового и управленческого учета, заключением договоров. Установленная совокупность норм и правил учетной политики при ее реализации должна приво-

дить к требуемому результату, а также к снижению бухгалтерских и налоговых рисков.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ каждый экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если его бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту, то он должен проводить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением тех случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя. Организация внутреннего контроля, регламентированная положениями учетной политики, с учетом ранее накопленного опыта и сложившихся традиций, обеспечивает соблюдение законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, требований и допущений учетной политики.

Внесение изменений в учетную политику (коррекция норм и правил)

Изменения в учетную политику вносятся в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки экономическим субъектом новых способов ведения бухгалтерского учета (более достоверное представление фактов хозяйственной жизни или меньшая трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации);
- существенного изменения условий деятельности.

В соответствии с п. 9 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» новые правила должны применяться с начала года, так как иное их применение может привести к несопоставимости данных отчетности. При выборе или разработке новых способов учета, которые ранее не осуществлялись экономическим субъектом, их следует рассматривать как дополнение, а не изменение учетной политики. В этом случае такие способы учета необходимо применять с момента их утверждения, а не с начала следующего года.

На основании ст. 313 НК РФ решение о внесении изменений в учетную политику в целях налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах – не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Таким образом, институциональный механизм учетной политики обеспечивает функционирование учетной системы в соответствии с установленными нормами и правилами, и тем самым гарантирует воспроизводство установленного (сформированного) института учетной политики.

Современная парадигма основных направлений в изучении внутрифирменного институционализма учетной политики строится на:

- степени мотивированности институционализации учетной политики с точки зрения трансакционных издержек;
- эффективности распределения прав собственности;
- эффективности контрактных отношений.

А.Е. Шаститко дает следующее определение трансакционных издержек: «Трансакционные издержки — это затраты ресурсов (денег, времени, труда и т.п.) для планирования, адаптации и контроля за выполнением взятых индивидами обязательств в процессе отчуждения и присвоения прав собственности и свобод,

принятых в обществе» [9, с. 119]. В нормативных документах по бухгалтерскому учету и в НК РФ отсутствует определение категории «транзакционные издержки». В международных стандартах финансовой отчетности присутствует понятие «транзакционные издержки», которое дается в контексте определенных стандартов. По мнению Р. Коуза, «чтобы осуществить рыночную транзакцию, необходимо определить, с кем желательно заключить сделку и на каких условиях провести предварительные переговоры, подготовить контракт. Собрать сведения, чтобы убедиться в том, что условия контракта выполняются и т.д.» [5, с. 59]. При изучении процесса формирования учетной политики следует выделить издержки принятия решений, служащие для достижения оптимизации финансовых результатов и налогообложения, в выборе вида заключаемых договоров и их определенных условий, которые можно позиционировать как внутренние транзакционные издержки.

В соответствии с принципом альтернативности все транзакционные издержки можно разделить на денежные и неденежные. Закрепление в учетной политике для целей управленческого учета арсенала таких методов, как сбалансированная система показателей (*BSC*) (клиентская составляющая), метод триединого итога (*TBL*), функциональный метод учета затрат (*ABC*) и др., позволит вести прямой и полный учет транзакционных издержек. Институционализация учетной политики позволяет снижать транзакционные издержки взаимодействия за счет соблюдения норм и правил.

Одним из допущений, на базе которого формируется учетная политика экономического субъекта, является имущественная обособленность. Данное допущение постулирует право собственности экономического субъекта на имущество. Согласно п. 1 ст. 209 Гражданского кодекса РФ собственнику принадлежит право владения, пользования и распоряжения своим имуществом. Финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов означает не только распределение прав собственности на имущество, но и повышение ответственности за результативную реализацию его функционального назначения, формирование и эффективное использование финансовых ресурсов.

Результаты финансово-хозяйственной деятельности отражают эффективность распределения прав собственности, в результате которого любой акт обмена правомочиями осуществляется в рамках заключенных контрактов (договорной политики). Это дает возможность подойти к институционализации учетной политики с позиции договорного регулирования процессов обмена правами и реализации экономических интересов.

В сложнейшей системе собственности контрактные отношения являются неотъемлемым и важнейшим компонентом. Набор альтернатив контрактного взаимодействия экономических субъектов следует из структуры прав собственности. В рамках контракта экономические интересы субъектов хозяйствования принимают форму юридически значимых прав и обязанностей в соответствии с договорной политикой.

Экономическая и правовая стороны контракта влияют друг на друга: своеобразии экономического обмена состоит в определении условий договора, а в соответствии с требованиями закона и условиями договора определяются правила проведения для участников экономического обмена.

Основополагающим аспектом договорной политики является экономическая эффективность совершаемых сделок на деятельности экономического субъекта, которая определяется стабильностью, дополнительной чистой прибылью. Договорная политика способствует снижению уровней транзакционных издержек, информационной асимметрии, поведенческого оппортунизма.

С помощью механизма институционализации учетной политики происходит стабилизация экономической учетной структуры, улучшается внутренний контроль следования установленным нормам, что положительно влияет на качество систем управления. Создание института учетной политики является следствием процесса ее институционализации. В результате институционализации учетной политики обеспечивается унификация и новый качественный уровень стандартизации учета у экономического субъекта. Институт учетной политики можно представить в виде организационно-правовой оболочки учетного процесса экономического субъекта. Рационально отобранные нормы и разработанные правила при синтезе техники, технологии, правовой системы и традиций способны результативно воплотиться в институте учетной политики.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008 [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. № 106н (ред. от 18 дек. 2012 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Истомин С.В. Особенности институциональных механизмов в трансформируемой экономике [Текст] / С.В. Истомин // Вест. Челябинского госуд. ун-та. – 2010. – №6. – С. 52-56.
5. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] / пер. с англ. Б. Пинскера ; науч. ред. Р. Капелюшников. – М. : Дело, 1993.
6. Лебедева Н.Н. Институциональный механизм: содержание, структура, функции [Текст] / Н.Н. Лебедева // Экономический журнал. – 2002. – №2. – С. 47-56.
7. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики [Текст] / Д. Норт. – М. : Начала, 1997.
8. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация [Текст] / О.И. Уильямсон ; науч. ред. и вступ. ст. В.С. Катькало. – СПб. : Лениздат ; CEV Press, 1996.
9. Шаститко А.Е. Институциональная экономика: теория и методология [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – М. : Изд-во МГУ, 1999.
10. Lane J.-E., Ersson S. The new institutional politics: performance and outcomes. L.-N.Y. : Routledge, 2000.
11. Makarova N.N. The institutionalization of account policy [Text] / N.N. Makarova // European journal of natural history. – 2011. - №3. – P. 44-46.

Макарова Надежда Николаевна

Тимофеева Галина Владимировна

Ключевые слова

Учетная политика, институционализация, механизм, транзакционные издержки, профессиональное суждение, инсти-

тут, правила, договорная политика, контрактные отношения, принятие решений.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в настоящее время в российской учетной практике наметились качественные институциональные изменения, которые в ближайшем будущем могут оказать существенное влияние на условия и эффективность ведения учета. Поэтому раскрытие институционального механизма учетной политики как способа установления порядка особенно актуально.

В представленной авторами статье дано понятие механизма институционализации учетной политики, освещены его блоки:

- формирование норм и правил;
- интериоризация формальных правовых норм и правил игры;
- реализация учетной политики и контроль за соблюдением установленных норм и правил;
- коррекция норм и правил.

Достоинством статьи является новое представление о формировании учетной политики с помощью механизма ее институционализации для создания оригинального императива в экономическом субъекте.

Статья «Механизм институционализации учетной политики в современной России» Макаровой Н.Н. и Тимофеевой Г.В. является актуальным, самостоятельным исследованием и рекомендуется к опубликованию.

Глинская О.С., д.э.н., доцент, зав. кафедрой экономики, бухгалтерского учета и аудита АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)