

0- 800255

На правах рукописи

Поленова Светлана Николаевна

**ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ
РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Москва
2012

Лисина Л.С.

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» в ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Карзаева Наталья Николаевна,
заведующая кафедрой экономического анализа и аудита
ФГБОУ ВПО «Российский государственный
аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева»

доктор экономических наук, профессор
Соколов Вячеслав Ярославович,
партнер ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна,
заведующая кафедрой налогов и налогообложения
ФГБОУ ВПО «Российский экономический
университет имени Г.В. Плеханова»

Ведущая организация: **ГБОУ ВПО Московской области
«Финансово-технологическая академия»**

Защита состоится «20» марта 2013 года в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «5» февраля 2013 года. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «19» декабря 2012 года размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: <http://vak.ed.gav.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03,
кандидат экономических наук, доцент

Городецкая О.Ю.

Общая характеристика работы

Актуальность темы диссертационного исследования. Глобализация, изменение хозяйственных связей, расширение экономического и информационного пространства привели к интенсификации информационного процесса, ускорению темпов генерирования новых знаний. Ответом на мировые тенденции в российской экономической среде стало повышение роли информационной функции бухгалтерского учета для субъектов хозяйствования и макроэкономического управления. В отечественной учетной системе возникла проблема использования международного опыта регулирования бухгалтерского учета на фоне традиционной практики его регламентации.

Одним из перспективных направлений научного и практического решения вопросов регулирования бухгалтерского учета и отчетности является применение обновленного инструментария, выработанного передовой экономической мыслью, - институциональной теорией. Исследования представителей институционализма, награждавшихся в разные годы Нобелевской премией в области экономики¹, начали появляться в начале прошлого века. С 80-х гг. XX в., обусловленные практическими потребностями, они интенсифицировались, вызвав, по мнению ученых, институциональную революцию в экономической науке.

Современным научным разработкам в социальных науках, к которым относится бухгалтерский учет, все больше присуще использование результатов и выводов институционализма. Эволюционный и междисциплинарный подходы, учитывающие особенности социокультурной среды бухгалтерского учета для обоснования национальной модели его регулирования в контексте институциональной теории, способствуют сокращению расходов на формирование правил бухгалтерского учета и его ведение.

Практические потребности обновления инструментов регулирования бухгалтерского учета и отчетности обусловлены стратегическими целями национальной экономики, сформулированными в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденной распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р и предусматривающей к 2015-2020 гг. вхождение России в пятерку стран-лидеров по объему ВВП. Выполнение поставленных задач стимулирует поиск эффективных механизмов взаимодействия общества, бизнеса и государства во всех сферах деятельности, включая бухгалтерский учет.

Анализ положений, результатов и выводов институциональной теории показал: использование в регулировании бухгалтерского учета ключевого понятия институтов, упорядочивающих отношения экономических агентов и увеличивающих структуриро-

¹ Ими стали К. Эрроу (1972 г.), Дж. Бьюкенен (1986 г.), Р. Коуз (1991 г.), Д. Норт (1993 г.), О. Уильямсон и Э. Остром (2009 г.).

ванность любой деятельности, способно представить их взаимосвязи с другими институтами в национальной институциональной среде бухгалтерского учета, обосновать направления его развития, информационно обеспечив согласование специфических целей и интересов всех участников трансакций². Применение в бухгалтерском учете разработок институциональной теории обусловлено совокупностью формальных и неформальных институтов (традиций, культуры, религии, стереотипов поведения, ментальности и др.), в рамках которых он функционирует. Преломление положений институционализма к динамике институтов бухгалтерского учета может стать созидательной силой обновления его парадигмы, которая, по словам Я. Корнаи, считается иной, «...потому что перед ней стоит задача решать иные проблемы посредством использования отчасти тех же самых, отчасти – других методов, по сравнению с теми, которые используются в рамках прочих широко распространенных современных парадигм»³.

Принятие Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.) заполнило существующие пробелы в организации и функционирования национальной системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета. Однако за рамками закона остались проблемы терминологического аппарата регулирования бухгалтерского учета, соответствия законодательной системы его регламентирования национальной институциональной среде, создания адекватной структуры и механизма генерирования организационной, методологической и методической базы, теории стандартизации, методического обеспечения бухгалтерского учета и отчетности.

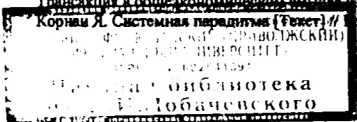
Обоснование институциональной модели регулирования бухгалтерского учета, несмотря на многочисленность исследований институциональной динамики, осложняется недостаточной развитостью теории институтов, которую следует дополнять и уточнять, исходя из предметной направленности диссертационной работы.

Активность реформирования отечественной системы бухгалтерского учета, трудности преодоления проблем его регулирования и одновременная недостаточная научная обоснованность направлений их решения, разнообразие систем регулирования бухгалтерского учета в развитых странах, их высокая практическая значимость для каждой коммерческой организации, ведущей бухгалтерский учет по законодательству Российской Федерации, обусловили выбор научного направления и темы диссертационной работы.

Степень разработанности проблемы. Регулирование бухгалтерского учета как процесс формирования правил в виде вариантов, форм, методов, субъектов стал изучаться с началом перестроечных преобразований в СССР. Либерализация хозяйствен-

² Трансакция в общэкономическом смысле означает сделку, деловую операцию, соглашение, дело.

Корнаи Я. Системная парадигма (Рекст) // Вопросы экономики. – 2002. - № 4, с. 5 – 6.



ной жизни стимулировала структурирование функций по регулированию бухгалтерского учета между государственными и общественными органами. Среди первых исследователей этого направления нельзя не назвать выдающихся представителей современной научной мысли – В.Ф. Палия и Я.В. Соколова, предложивших собственное видение регулирования бухгалтерского учета.

Переход России на рыночные механизмы способствовал изучению международного опыта, созданию проектов нормативных правовых актов по вопросам учетной регламентации⁴. Инициатива в разработке направлений реформирования бухгалтерского учета и его регулирования перешла к официальному органу – Минфину РФ, что было вызвано ускорением либерализации экономической деятельности, а значит необходимостью быстрых решений в бухгалтерском учете. В Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики, утвержденной постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1, были определены цель и задачи его развития.

Трансформация российского бухгалтерского учета стимулировала научные разработки в области его регулирования. Исследователями таких проблем выступили А.С. Бакаев, С.М. Бычкова, В.Г. Гетьман, А.Н. Кизилов, В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев, М.В. Мельник, А.И. Нечитайло, О.М. Островский, В.Ф. Палий, М.Л. Пятов, С.А. Рассказова-Николаева, И.Н. Санникова, Я.В. Соколов, Н.Н. Хахонова, А.Н. Хорин, В.Г. Широбок, Л.З. Шнейдман и другие, внесшие неоценимый вклад в их решение. В работах ученых исследованы формы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, обоснованы возможные варианты наделения разных субъектов полномочиями по регулированию, показано влияние социокультурных, правовых и экономических особенностей на построение российской системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, разработаны теоретические основы ее динамики и др.

При анализе современных направлений регулирования бухгалтерского учета автор опирался на фундаментальные теоретические разработки и выводы ученых-институционалистов, среди которых особое место занимают труды таких зарубежных исследователей как Р. Буайе, Дж. Бьюкенен, В. Ванберг, М. Вебер, Т. Веблен, Дж. Гэлбрейт, Дж. Коммонс, Р. Коуз, У. Митчелл, Д. Норт, Э. Остром, О. Уильямсон, Ф. Хайек и др. Российскими теоретиками, работы которых позволили обосновать институциональную модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России, стали С.Б. Авдашева, А.А. Аузан, Р.И. Капелюшников, В.И. Маевский, А.Н. Нестеренко, Р.М. Ну-

⁴ Имеется в виду проект Закона «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», подготовленный в 1992 г. Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ с привлечением специалистов Ассоциации бухгалтеров России.

реев, А.Н. Олейник, В.М. Полтерович, Е.В. Попов, В.В. Радаев, И.В. Розмаинский, В.Л. Тамбовцев, А.Е. Шаститко и др.

В последние годы положения институциональной теории, проблемы которой сложны и многообразны, а их решение далеко до завершения, нашли отражение в трудах ученых, предложивших варианты ее проецирования на бухгалтерский учет в разработке актуальных вопросов, среди которых принципиальное значение имеют работы С.В. Булгаковой, Р.П. Бульги, В.Э. Керимова, М.В. Мельник, В.В. Панкова, В.И. Петровой, И.Н. Санниковой, Л.А. Чайковской и др. Ученые внесли существенный вклад в исследование транзакционных издержек и предложили варианты их учета в субъектах экономики, обосновали концепцию институциональной теории бухгалтерского учета, проанализировали влияние бухгалтерской субкультуры на реформирование бухгалтерского учета и отчетности, предложили институциональную парадигму бухгалтерского учета и др. Оценка предложений ученых по институциональному реформированию бухгалтерского учета стимулировала дополнительные исследования по развитию теории и практики регулирования бухгалтерского учета и отчетности, расширению области применения институциональной теории во всех областях управленческой деятельности.

Важным компонентом институциональной теории является адекватность проектируемых и внедряемых формальных институтов их предшествующему развитию, что потребовало эволюционного анализа регулирования хозяйственного учета древних цивилизаций, наименее изученного в работах ученых. Вопросы истории регулирования учета рассмотрены в диссертации на базе исследований российских и зарубежных историков - О.Д. Берлева, И.В. Богданова, В.П. Будановой, Р. Виппера, Г. Ефимова, Н.Б. Кочаковой, Х.Г. Крила, Б.С. Ляпустина, Р. Маттессич, Ю.Я. Перепелкина, Л.С. Переломова и экономистов: В.З. Баликова, С.В. Барулина, О.О. Бауэра, Н.А. Бреславцевой, Ф. Броделя, Ю.П. Воронова, А.М. Галагана, М.В. Конотопова, В.В. Коровкина, Т.Н. Мальковой, А.И. Михайлова, М.Р. Мэтьюса, В.Д. Новодворского, М.Х.Б. Переры, В.А. Петренко, Ж. Ришара, С.Н. Рогозиной, В.Я. Соколова, Я.В. Соколова, К.Ю. Цыганкова, Р.А. Шепенко и др.

Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности, составляющая предмет многих исследований, наиболее изучена в сфере трансформации зарубежного опыта в российскую практику. Неоднозначность подобных решений, необходимость их анализа в контексте институциональной теории, формирование понятийного аппарата стандартизации бухгалтерского учета и отчетности, обоснование ее развития в национальной институциональной среде обусловили одно из направлений диссертационного исследования. Разработка теоретических основ стандартизации бухгалтерского учета базируется

на трудах ученых, предметом исследований которых стали гносеологическая, социальная, техническая стандартизация – А.М. Андрианова, А.А. Дегтярева, А.Ю. Курочкиной, В.А. Летягина, И.М. Лифница, О.П. Марковой, С.Ю. Пискорской, Ю.Ф. Тарасюка, Б.А. Урванцева, З.М. Хралкина и др., и стандартизация бухгалтерского учета, контроля, аудита, наиболее яркими представителями которой являются В.В. Бурцев, Т.Н. Дружиловская, М.Х. Жебрак, Я.В. Кожин, Н.Т. Лабынцев, Н.Г. Сапожникова и др. Несмотря на важные результаты, полученные исследователями, отдельные проблемы стандартизации бухгалтерского учета и отчетности остаются не решенными.

Недостаточный теоретический уровень изученности и разработанности проблем национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, их неоднозначность и разрозненность определили цели, задачи, структуру диссертационного исследования.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационной работы является теоретическое обоснование и разработка институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России для реализации направлений трансформации национальной системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности, адекватных экономическим интересам пользователей и обеспечивающих экономическую безопасность страны. Для достижения поставленной цели в диссертационной работе выделены четыре подцели, позволяющие решить следующие задачи.

Первая подцель – сформировать теоретическую платформу институциональной модели национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности на основе результатов и выводов институциональной теории.

Эта подцель объединила следующие задачи:

- обосновать понятие «институты бухгалтерского учета», исследовать понятия институциональной среды бухгалтерского учета и его институциональной структуры;
- показать значимость неформальных институтов в поддержании стабильности национальной институциональной среды бухгалтерского учета и ее динамики с минимальными затратами;
- установить типы взаимосвязей формальных и неформальных институтов в бухгалтерском учете и сформулировать направления развития его регулирования;
- дать определение и раскрыть сущность институционального проектирования в бухгалтерском учете, обосновать его условия.

Вторая подцель – показать действие неформальных правил регулирования хозяйственного учета в древнейшие времена, влияние неформальных и формальных институтов на процесс учетного регулирования в ранних государствах, исследовать воз-

возможности появления в учете государственных ресурсов ранних государств зачатков двойной записи.

Эта подцель обусловила решение следующих задач:

- выделить этапы регулирования хозяйственного учета в древнейшие времена;
- установить примат налогообложения в генерировании правил учета в древних государствах на макроэкономическом уровне с последующим распространением на микроуровень;
- доказать возможность возникновения зачатков двойной записи на государственном уровне в процессе контроля исполнения сметы государственных доходов на основе балансового метода;
- обосновать гипотезу формирования начального этапа двойной записи – отражения хозяйственных фактов по движению государственных ресурсов в технике налогообложения на двух взаимосвязанных счетах на базе балансового метода - в Древнем Китае.

Третья подцель – разработать базисные положения институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России.

Для реализации подцели были поставлены следующие задачи:

- дать определение системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета; обосновать предмет нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, его метод, дать определение субъекта нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета;
- предложить классификацию пользователей бухгалтерской информации в соответствии с видами их отношений с субъектом хозяйствования;
- разработать группировку нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности, схему формирования нормативно-правовой базы российской системы бухгалтерского учета.

Четвертая подцель – развить теоретические положения стандартизации бухгалтерского учета и отчетности и обосновать направления ее трансформации в контексте институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Выполнение подцели потребовало решения следующих задач:

- сформулировать принципы стандартизации бухгалтерского учета в контексте понятия стандартизации бухгалтерского учета и отчетности, ее цели; разработать этапы мониторинга соблюдения стандартов бухгалтерского учета и раскрыть их содержание;
- предложить номенклатуру федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, определить область их применения;
- разработать методiku бухгалтерского учета получения, использования и возврата бюджетных средств для инновационной деятельности.

Объектом исследования выступили процессы формирования и функционирования национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, а также международная практика.

Предметом исследования явились теоретические положения институциональной теории, спроецированные на формы, методы, субъекты, структуру регулирования российской системы бухгалтерского учета и отчетности, направления расширения и модернизации ее методологического и методического обеспечения.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные работы российских и зарубежных ученых и специалистов в области институциональной теории, управления, истории, права, бухгалтерского учета и отчетности, их регулирования и стандартизации, энциклопедические и статистические источники. Вопросы нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета и отчетности рассмотрены в контексте современной российской правовой системы, объединяющей законодательные акты, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, нормативные правовые акты в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита, деятельности некоммерческих и саморегулируемых организаций.

Диссертационная работа базируется на общенаучных методах познания – научного моделирования, эволюционного, системно-структурного, системно-функционального, логического и сравнительного анализа, дедукции и индукции, абстракции. Специальными методами исследования при выполнении работы стали методы научных классификаций, графический метод, детализации, группировки, обобщения, анкетирования. Совокупность использованных методов позволили достичь достоверности и обоснованности результатов, выводов, идей, положений и разработок настоящего исследования.

При решении поставленных задач был применен международный опыт регулирования бухгалтерского учета и отчетности развитых европейских стран, Японии, США.

Область исследования. Исследование выполнено в соответствии с Паспортом специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) в рамках пунктов 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета, 1.5. Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных, 1.4. История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета.

Научная новизна диссертационной работы заключается в теоретическом обосновании и разработке институциональной модели регулирования бухгалтерского

учета и отчетности в России, способствующей научно-практическому выбору направлений трансформации национальной системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности, адекватных экономическим интересам внешних и внутренних пользователей учетной информации и обеспечивающих экономическую безопасность страны.

В диссертации получены следующие научные результаты, соответствующие требованиям научной новизны и выносимые на защиту.

1. Обоснована теоретическая платформа использования результатов и выводов институциональной теории в формировании институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности:

- сформулировано определение институтов бухгалтерского учета в контексте трактовки понятия «институты» в институциональной теории; введены понятия институциональной среды и институциональной структуры бухгалтерского учета для разработки институциональной модели его регулирования;

- обосновано значение неформальных институтов, объединенных в «большие» и «малые» традиции, в снижении уязвимости национальной институциональной среды бухгалтерского учета, поддержании ее стабильности и развитии с минимальными издержками по типу континентальной модели;

- спроецированы типы взаимосвязей формальных и неформальных институтов в российском бухгалтерском учете (совпадение, несогласованность, противоречивость) и раскрыто их содержание, что позволило разработать направления трансформации его регулирования: расширение номенклатуры положений (ПБУ) и методических указаний по бухгалтерскому учету объектов и групп хозяйственных операций; разделение понятий «бухгалтерский учет», «бухгалтерская отчетность» и «финансовая отчетность», требований к ним, упорядочивающих учетную систему и облегчающих интеграцию бухгалтерского и налогового учета на методологическом уровне;

- дано определение институционального проектирования бухгалтерского учета и обоснованы его условия: обусловленность траекторией предшествующего развития, соответствие институциональной среде бухгалтерского учета, соблюдение соотношения социальных транзакционных издержек и социальных выгод, учет которых позволяет найти оптимальные решения в развитии институтов бухгалтерского учета.

2. Показано действие неформальных правил в хозяйственном учете древнейших времен, а также влияние неформальных и формальных институтов на процесс его регулирования в ранних государствах, обоснована гипотеза появления в древние времена зачатков двойной записи в учете государственных ресурсов:

- сделан вывод об установлении неформальных правил учета в рамках родового коллектива древних цивилизаций (Древней Месопотамии, Древнего Египта), выделены этапы регулирования хозяйственного учета в древнейшие времена, показывающие, что писаные учетные правила возникли на государственной уровне в условиях государственной и частной собственности в земледелии, скотоводстве и торговле на 4 этапе (III тыс. до н.э.);

- установлен примат налогообложения в разработке законодательных правил учетной деятельности в древних государствах на макроэкономическом уровне с последующим распространением на микроуровень (первичные учетные документы, учетные регистры, отчетность, использование в судебных процессах, процедуру их изъятия);

- доказана возможность возникновения зачатков двойной записи в древние времена в процессе контроля исполнения сметы государственных доходов на основе балансового обобщения данных;

- обоснована гипотеза формирования начального этапа двойной записи – отражения хозяйственных фактов по движению государственных ресурсов в технике налогообложения на двух взаимосвязанных счетах на базе балансового метода - в Древнем Китае, подтвержденная высоким уровнем государственного управления, базирующемся на передовой финансовой системе и развитом статистическом наблюдении, формированием государственных резервов, правовой регламентацией учетной работы, развитием денежной системы и математики, иероглифическим письмом, техническими и технологическими достижениями китайской цивилизации, существовавшим культом образования и грамотности, персонафикационными теориями двойной записи и др. и позволяющая дополнить теории возникновения двойной записи.

3. Разработаны базисные положения институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России:

- сформулировано определение системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета; обоснован предмет и метод нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, дано определение субъекта нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета с целью развития понятийного аппарата;

- предложена авторская классификация пользователей бухгалтерской информации в зависимости от видов их отношений (имущественных отношений и неимущественных отношений, связанных с имущественными и имеющих денежную оценку) с субъектом хозяйствования, обуславливающая выбор методов нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, бухгалтерской и финансовой отчетности;

- рекомендована группировка нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету (за исключением законодательных актов) с целью их упорядочения; пред-

ложена схема проектирования нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и отчетности, позволяющая уточнить функции субъектов регулирования по формированию соответствующих нормативных правовых документов.

4. Уточнены и дополнены теоретические положения стандартизации бухгалтерского учета и отчетности и обоснованы направления ее развития в контексте институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности:

- предложены и раскрыты принципы стандартизации бухгалтерского учета: полнота, системность, когерентность (сбалансированность), компетентность, стабильность, динамичность, что способствует развитию ее теории; разработаны этапы мониторинга соблюдения стандартов бухгалтерского учета и раскрыто их содержание в целях совершенствования научного инструментария контроля исполнения правил;

- сформирована номенклатура федеральных стандартов по бухгалтерскому учету (ПБУ) методологического и организационно-технического назначения и определена область их применения для расширения нормативно-правового обеспечения учетной деятельности;

- разработана номенклатура федеральных стандартов по бухгалтерской отчетности (ПБО); рекомендовано обособление из состава действующих ПБУ положений по финансовой отчетности (ПФО), основанных на МСФО, и их применение организациями Евразийского союза (ЕАС), ЕврАзЭС, ЕЭП, Таможенного союза, входящими в листинг российского фондового рынка, что будет способствовать повышению его конкурентоспособности;

- разработана методика бухгалтерского учета получения, использования и возврата целевых бюджетных средств для инновационной деятельности на базе ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», предложенная в качестве базовой для формирования методических рекомендаций по бухгалтерскому учету государственной помощи организациям.

Теоретическое значение диссертационной работы заключается в создании теории регулирования национальной системы бухгалтерского учета и отчетности, выраженной институциональной моделью, на основе которой может быть разработана Концепция развития бухгалтерского учета в России с учетом его институциональной среды, траектории предшествующего развития, соотношения социальных трансакционных издержек и социальных выгод формирования и применения формальных институтов бухгалтерского учета.

Практическая значимость результатов исследования состоит в создании структуры, механизма и инструментария нормативно-правового регулирования и стандарти-

зации бухгалтерского учета и отчетности, использование которых приведет к усовершенствованию и упорядочению действующей системы их регламентации, сократит трудоемкость бухгалтерского учета и отчетности.

Разделение бухгалтерского учета, бухгалтерской и финансовой отчетности, создание федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, бухгалтерской и финансовой отчетности, разработка методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, использование схемы формирования нормативно-правовой базы бухгалтерского учета и отчетности будет стимулировать развитие национальной системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности, ведущей к большему удовлетворению информационных потребностей реальных пользователей, росту доходности бизнеса, интеграции бухгалтерского и налогового учета, усилению экономической безопасности страны.

Применение предложенных принципов стандартизации бухгалтерского учета в практической работе позволит оптимизировать разработку стандартов на национальном и международном уровнях, облегчит их применение и пересмотр. Мониторинг соблюдения стандартов бухгалтерского учета на базе выделенных этапов усилит контроль их соблюдения, даст возможность выявить причины игнорирования в практической деятельности правил бухгалтерских стандартов, провести их корректировки, повысив уровень достоверности и полноты учетной информации.

Практической значимостью обладает разработанная методика бухгалтерского учета получения, использования и возврата бюджетных средств на инновационную деятельность организаций, которую можно использовать для формирования методических рекомендаций к ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», создания методики аудита бюджетных ресурсов (субсидий, субвенций) независимо от их целевого назначения.

Апробация и внедрение результатов исследования. Теоретические положения, выводы и практические рекомендации диссертационной работы были обсуждены в 2008-2012 гг. на 18 международных и всероссийских научно-практических конференциях в России и Беларуси: международной научно-практической конференции «Предпринимательство в России и за рубежом: основные тенденции развития» (г. Иваново, Центр инновационного развития «Научная мысль», 2012 г.); I международной научно-практической конференции «Гуманитарные науки в XXI веке (г. Москва, журнал «Вопросы гуманитарных наук» и научное издательство «Спутник+», 2011 г.), 9-й международной научно-практической конференции «Проблемы развития предприятий: теория и практика» (г. Самара, Самарский государственный экономический университет, 2010 г.), всероссийской научно-практической конференции «Институциональные проблемы

экономического роста» (г. Казань, Казанский государственный финансово-экономический институт, 2009 г.), II международной научно-практической конференции «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (г. Минск, УО «Белорусский государственный экономический университет», 2009 г.) и др.

Практические рекомендации по бухгалтерскому учету получения, использования и возврата бюджетных средств на инновационную деятельность внедрены в ЗАО «Компания «Северин девелопмент», ООО «Центр Лабораторных и Морфометрических Исследований» для разработки внутреннего положения (стандарта) «Порядок учета и формирования показателей отчетности бюджетных средств» в целях упорядочения учетной работы, снижения трудоемкости бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В ООО «МОДУС» и ООО «Финансовый и налоговый аудит» методика учета бюджетных средств использована для формирования внутреннего положения (стандарта) «Методика аудита бюджетных средств», внедрение которого позволило стимулировать ведение внутреннего контроля соблюдения установленных законодательством условий получения бюджетных средств, способствовала усилению налоговой направленности их аудита, снижению налоговых рисков.

Результаты исследований нашли применение в учебном процессе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» при преподавании дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерское дело», «Международные стандарты учета и финансовой отчетности».

Публикации. По результатам диссертационной работы опубликовано 49 научных работ общим объемом 92,28 п.л. (весь объем авторский), в том числе три авторские монографии объемом 61,50 п.л., глава и параграфы 5 коллективных монографий, 21 статья авторским объемом 20,58 п.л. в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, четырех глав, выводов по каждой главе, списка литературы, включающего 460 источников, и 11 приложений. Основной текст диссертации изложен на 322 страницах, содержит 28 рисунков и 18 таблиц.

Основные положения диссертационной работы, выносимые на защиту

Первая группа проблем связана с обоснованием теоретической платформы формирования институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности на основе проецирования результатов и выводов институциональной теории.

Анализ исторических и экономических условий создания институциональной теории, обусловленной учетом внешних (экзогенных) и внутренних (эндогенных) ограничений в деятельности субъектов хозяйствования, проведенный в диссертации, показал, что трансформация бухгалтерского учета и его регулирования должна проводиться с опорой на культурную среду (неформальные институты), в которой развивается национальная учетная система. Составляя важнейший пласт духовной и материальной культуры, неформальные институты образуют систему ценностей общества, которая в совокупности с верованиями, обычаями, ритуалами, стереотипами поведения, передаваемыми из поколения в поколение, способствует специфической организации любой человеческой деятельности, включая бухгалтерский учет. Образцы поведения, снимая внутреннее напряжение национальных хозяйственных систем, снижают длительность и затраты трансакций, обеспечивая превышение полезности получения товаров, прав, обязанностей над полезностью их передачи, приводящее к доходу.

Совершение трансакций, по мнению институционалистов, сопровождается информационными издержками поиска и получения информации о возможной сделке. Анализ взглядов ученых позволил сформулировать определение *информационных издержек*, под которыми следует понимать *издержки поиска и получения информации о ситуации на рынке*. Трансакционные издержки, как показано в работе, составляя часть информационных издержек, обусловлены конкретной трансакцией, для сбора и анализа информации о которой необходимы расходы, снижающие неопределенность и уменьшающие риски принятия неверных решений по ним. Трансакционными издержками считаются также «...все издержки, связанные с обменом и защитой правомочий»⁵. Отсюда расходы по установлению таких правомочий, включая правовое регулирование любой деятельности, в том числе бухгалтерского учета, отнесены в диссертации к *трансакционным издержкам*.

В отношении категории «институт», составляющей ключевое понятие институциональной теории, автор разделяет взгляды тех исследователей, которые идентифицируют его как совокупность формальных и неформальных ограничений (рамки, правил, норм⁶), структурирующих и упорядочивающих поведение субъектов в экономической среде и их взаимодействия. Отсюда *институтами являются совокупность формальных и неформальных норм, упорядочивающих поведение и взаимоотношения индивидов и включающих механизмы принуждения к их выполнению*.

⁵ Олейник А.Н. Институциональная экономика: учебное пособие [Текст] / А.Н. Олейник. – М.: ИНФРА-М, 2004, с.133.

⁶ Несмотря на употребление синонимов в характеристике правил поведения людей, в институциональной теории основополагающей признана категория нормы, понимаемая автором как регулятор поведения и взаимодействия людей в институциональной среде, содержащий соответствующие предписания и поддерживающий порядок в их взаимоотношениях.

Признаки, объединенные в понятие институтов, в полной мере свойственны бухгалтерскому учету. Анализ определений в работах немногочисленных исследователей, применивших положения институциональной теории к бухгалтерскому учету, позволил предложить следующее определение: *институты бухгалтерского учета представляют совокупность формальных и неформальных норм по организации бухгалтерского учета и формированию информации бухгалтерского учета, а также механизмов принуждения к их исполнению, упорядочивающих экономическое поведение субъектов хозяйствования.*

Институциональной теорией установлено: совокупность институтов внутри общности людей составляет институциональную среду, которая трансформируется от всецелого подчинения хозяйственного поведения людей неформальным правилам к созданию формальных правил и нахождению между ними баланса. Отсюда *институциональная среда бухгалтерского учета составляет комплекс взаимодействующих формальных и неформальных норм профессионального поведения членов бухгалтерского сообщества.* Институциональная структура бухгалтерского учета обусловлена его социальным характером и объединяет институциональную среду бухгалтерского учета и взаимодействующие институциональные соглашения (организации, рынки) (Рис. 1).



Рис. 1. Институциональная структура бухгалтерского учета

Обособление в диссертации институциональной структуры бухгалтерского учета позволило выявить причинно-следственные зависимости несоответствия ее компонен-

тов, учет которых в процессе регулирования будет способствовать сокращению трансакционных издержек по ведению бухгалтерского учета.

Эволюционный анализ национальных систем регулирования бухгалтерского учета и отчетности развитых стран показал, что их особенности, институциональные взаимосвязи и современные тенденции обусловлены влиянием неформальных институтов. В диссертации исследованы «большие» традиции, составляющие базовый уровень национальной институциональной среды бухгалтерского учета и образующие своеобразный фильтр, не позволяющий чуждым компонентам проникнуть на национальный уровень.

«Малые» традиции включают активнее модернизируемые под действием интернациональной институциональной среды неформальные институты. Прошедшие отбор формальные институты других национальных учетных систем и МСФО, вписывающиеся в «большие» традиции страны, могут воздействовать на «малые» традиции и постепенно включаться в состав национальных формальных институтов бухгалтерского учета. Данный процесс приводит к обновлению неформальных институтов бухгалтерского учета. Следовательно, трансформация национальной системы бухгалтерского учета под воздействием мирового опыта представляет длительный и сложный отбор формальных институтов в процессе институционального строительства. В противном случае активизация неформальных институтов поставит заслон внедрению чуждых формальных институтов, их проникновению на национальный уровень.

Характеристика мировых правовых систем (прецедентного (общего) права и романо-германского (континентального) права), опирающаяся на выводы представителей институциональной теории, позволила установить, что правовая система является определяющей в развитии нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и его организационно-функциональной структуры. Способы координации экономики, необходимые для воплощения приоритетных направлений социального и хозяйственного роста в России, окончательно не определены. Но их тенденции позволяют считать: доминантой такой координации выступает бюджетная система, дополненная Федеральными целевыми программами, увязанными по задачам, ресурсам и срокам комплексом мероприятий по решению системных проблем в области государственного, экономического, экологического, социального и культурного развития России. Результаты исследований путей трансформации регулирования хозяйственной деятельности, ослабляющих кризисные явления, свидетельствуют, что наиболее перспективным направлением для нашей страны является индикативное планирование. Объединяя систему параметров развития экономики, адекватных социально-экономической политике, государственное воздействие на хозяйственные процессы успешно применяется во

Франции, Италии, Японии, Китае и др., близких российской экономической традиции, обуславливая механизм регулирования бухгалтерского учета: законодательное закрепление правил, их детализацию в бухгалтерских стандартах и плане счетов, незначительное участие профессионального сообщества в регламентации бухгалтерской деятельности, конвергенцию бухгалтерского учета и налогообложения, сокращенный объем бухгалтерской отчетности, использование МСФО субъектами бизнеса, участвующими в работе фондовых бирж, и др.

Проведенный анализ типов взаимосвязей формальных и неформальных институтов в российском бухгалтерском учете (их совпадение, несогласованность, конфликт) позволил прийти к выводу: разрешение существующих между ними противоречий, ведущих к высоким транзакционным издержкам в бухгалтерском учете, к дисфункциональным и деструктивным процессам, создание новых и актуализация действующих нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету на основе МСФО⁷, следует вести в рамках, соответствующих духовным, психологическим, моральным компонентам.

Проецирование на бухгалтерский учет положений теории институциональных изменений обусловило введение понятия «институциональное проектирование», под которым следует понимать *деятельность по сознательной трансформации его формальных институтов, направленную на снижение транзакционных издержек*. В работе показано, что условиями институционального проектирования в бухгалтерском учете являются обусловленность *траекторией предшествующего развития, соответствие институциональной среде бухгалтерского учета, соблюдение соотношения социальных транзакционных издержек и социальных выгод*.

Предшествующее развитие выступает объективным фактором, определяющим границы изменений правил и норм поведения. В каждый момент времени, по мнению институционалистов, «...могут произойти *не любые (произвольные)* институциональные изменения, а лишь те, которые оказываются *осуществимыми* в сложившихся ранее условиях, которые, в свою очередь, возникли как следствие более ранних аналогичных ситуаций»⁸.

Исследование режимов функционирования институтов бухгалтерского учета (бездействие, спорадическое или массовое действие) дало возможность выявить последствия невостребованных (дисфункциональных) институтов бухгалтерского учета: не соответствие его институциональной среде, вызывающее их атрофию, перерождение

⁷ По Плану Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности, утвержденному Минфином России от 30.11.2011 № 440 [Электронный ресурс] // URL://<http://www.minfin.ru/ru/>

⁸ Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: учебник [Текст] / Под общ. ред. д.э.н., проф. А.А. Аузана. – М.: ИНФРА-М, 2010, с. 293.

в альтернативные правила, отторжение импортированных или сконструированных институтов, сопровождающееся активизацией альтернативных институтов. Так, введение институтов налогового учета привело к игнорированию бухгалтерских правил, представлению налогового учета в качестве альтернативы бухгалтерскому учету, появлению научных разработок, в которых бухгалтерская информация генерируется на базе данных налогового учета.

Активизация альтернативных правил, по мнению институционалистов, ведет к институциональным ловушкам⁹, способствуя частичной замене нового института или созданию в нем неэффективного равновесия. Выводы акад. РАН В.М. Полтеровича, интерпретированные к проблемам российских институтов бухгалтерского учета, позволяют считать, что отдельные институты МСФО образовали в российской практике институциональные ловушки, устранение которых потребует признания национальной системы бухгалтерского учета и отчетности на официальном уровне, ее сохранения и развития; разработки концепции национальной системы бухгалтерского учета и отчетности; повышения роли Правительства РФ в методологическом обеспечении национальной системы бухгалтерского учета; разделения бухгалтерского учета, бухгалтерской и финансовой отчетности на законодательном и методологическом уровнях; ускорения формирования правил налогового учета из данных бухгалтерского учета и закрепления их на законодательном уровне; установления условий составления бухгалтерской и финансовой отчетности; разделения требований и допущений к бухгалтерскому учету, бухгалтерской и финансовой отчетности; создания действенной системы правового принуждения к исполнению правил бухгалтерского учета, бухгалтерской и финансовой отчетности; активизации профессионального бухгалтерского сообщества в оценке соблюдения учетных правил субъектами экономики и обеспечения открытости ее результатов.

Оптимальный баланс социальных транзакционных издержек и социальных выгод от внедрения и соблюдения правил бухгалтерского учета в институциональном проектировании позволяет добиться их наибольшей дееспособности, для обеспечения которой необходимо закрепление в нормативных правовых документах правил бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, обеспечивающих информационные потребности государства и работодателей, и правил финансовой отчетности, удовлетворяющих информационные потребности акционеров.

Вторая группа проблем направлена на установление действия неформальных правил в хозяйственном учете древнейших времен, влияния неформальных и формаль-

⁹ Понятие институциональной ловушки введено акад. РАН В.М. Полтеровичем.

ных институтов на процесс его регулирования в ранних государствах, обоснование гипотезы появления в Древнем Китае зачатков двойной записи в учете государственных ресурсов.

В диссертации показано, что работа по регистрации хозяйственных событий, предшествующая учету по выработанным правилам, связана с развитием человека, окружающего себя создаваемым пространством, посредством которого он окончательно противопоставил себя природной среде в рамках родового коллектива. К времени позднего палеолита относятся, по утверждению ученых, найденные предметы с зарубками, но еще раньше возник счет посредством памяти, частей тела и подручных предметов.

Образование скотоводческих и земледельческих племен, отделение ремесла от земледелия поставили задачи регистрации продуктов для обмена и контроля их сохранности, расширение которых стимулировало учетную деятельность, способствовало созданию правил учета активов и долгов, ускорявших культурные и производственные процессы. Регулирование в учете проявлялось в неформальных неписаных правилах, генерирующих устойчивые стереотипы его ведения, упрощающих и рационализирующих учетный процесс.

Подтвержденные начала учетного регулирования обнаружены в Месопотамии, на территории которой найдены простейшие учетные инструменты в виде фишек и жетонов, отнесенные археологами к УШ тыс. до н.э., что свидетельствует о первых неформальных правилах учета посредством предметов, выделенных из состава используемых в хозяйстве или специально для этого изготовленных. Зачатки письменности, датированные IV-V тыс. до н.э., интенсифицировали учетную деятельность.

В период неолита развиваются специализация металлических орудий труда, производящее хозяйство, а потребности в учете продуктов, семенного материала, затрат труда на возделывание сельскохозяйственных культур способствуют расширению сферы регламентации учета. Учет сыграл одну из ведущих ролей в создании государств, первые из которых возникли в Месопотамии, Египте, а затем в Персии, Индии, Китае в середине IV тыс. до н.э., содействовал сохранности и приумножению частной собственности, обеспечивая безопасность ее владения.

Комплексный анализ эволюции государства и хозяйственного быта древнейших времен, выполненный исследователями, позволил сделать вывод о существовании частной собственности, находящейся не только в руках правителей, но и индивидов, высокой значимости государства в обеспечении устойчивости хозяйственной и политической систем, развитии налогообложения, модификации институтов учета. В работе вы-

явлено, что с древнейших времен институты налогообложения были стимулами в выработке правил учета государственных ресурсов.

Появление государств привело к созданию писаных правил и правовой регламентации хозяйственного учета на государственном уровне, этапы регулирования которого на территориях древнейших цивилизаций приведены в таблице 1.

Таблица 1

Этапы регулирования хозяйственного учета в древнейшие времена

№ п/п	Период	Преобладающие отношения собственности	Деятельность, отражаемая в хозяйственном учете	Способ регулирования	Область регулирования
1.	У тыс. до н.э.	Коллективно-родовая	Собирательство, охота, рыболовство	Неписанные правила, выработанные опытом	Подручные технические средства
2.	У-IV тыс. до н.э.	Коллективно-родовая	Земледелие, скотоводство, обмен	Неписанные правила, выработанные опытом	Учетные регистры, порядок записей (глиняные таблички)
3.	IV-III тыс. до н.э.	Частная	Земледелие, скотоводство, обмен, зарождение торговли	Неписанные правила, выработанные опытом	Учетные регистры, порядок записей (глиняные таблички, бронзовые плитки, бронзовые сосуды)
4.	III-II тыс. до н.э.	Государственная, частная	Земледелие, скотоводство, торговля	Писанные правила юридического характера на государственном уровне	Первичные учетные документы, учетные регистры, порядок записей, контроль записей, отчетность, налогообложение

Планирование налоговых поступлений в сметах способствовало контролю их выполнения сначала в натуральной форме, а затем в условно-натуральном и денежном виде с помощью балансового метода. Сметы формировались также по резервам и расходам на текущие нужды. Разработка сметы и контроль ее исполнения наиболее удобны в одном формуляре, разделенном на две балансирующие части (плановые и фактические данные). Сопоставление частей для расчета недополученных налогов позволяло принимать меры к нерадивым сборщикам, снизить трудоемкость контроля сметной дисциплины.

Планируемые к получению налоги записывались с правой стороны, которая намного позже стала пассивом баланса, а фактически поступившие ресурсы - с левой стороны. Возможность описанной техники в балансе налоговых ресурсов подтверждается иероглифической системой письма в древних государствах с ведением записей справа налево. Цифровые значения в этом письме отражаются одно под другим, что упорядочило технику учета и стало учетным правилом. Позже из баланса, имеющего две стороны для регистрации сметных значений и фактического поступления ресурсов, сформировались счета. По типу баланса налоговых ресурсов по кредиту счетов пассивов стали отражаться долговые обязательства по налогам, а по дебету – их погашение в принятых единицах измерения (натуральных, условно-натуральных, а с возникновени-

ем денег - денежных). Логично предположить, что счета расчетов по налогам стали первыми пассивными счетами.

Анализ признаков двойной записи, проведенный в диссертации, показал, что ими являются наличие у счетов дебетовой и кредитовой сторон, регистрация хозяйственных фактов на взаимосвязанных счетах, существование двух параллельных циклов – учета имущества и обязательств, включая капитал, единый денежный измеритель. Эти признаки возникли в разные периоды, а наиболее поздним по времени является учет капитала, предвестником которого стало его первоначальное накопление в европейских странах в XVI-XVII вв.

В диссертации обосновано, что в древних государствах за счет налоговых поступлений формировались государственные резервы, образование и назначение которых идентичны современным бюджетным фондам, составляющим «народный капитал». Его вещественная составляющая определялась сложностью задач государства по охране территории от врагов, организации хозяйственной деятельности, обеспечению населения продовольствием, созданию транспортной инфраструктуры, организации торговли с другими странами и др. Учет резервов по образцу формуляра учета налоговых ресурсов велся в соответствии со сметой. Позднее преобразованный из баланса счет резервов вошел в группу пассивных счетов.

Появление активных счетов учета ресурсов можно объяснить, связав его с механизмом записей на счетах пассивов. Регистрация поступивших налогов с левой стороны учетного формуляра выполняла контрольные функции по исполнению сметы. Одновременно следовало вести учет расходования средств, поэтому понадобился отдельный формуляр, в котором слева указывались наличные ресурсы, а справа – их расход. Контроль отпуска ценностей балансовым методом велся по ответственным лицам (государственным чиновникам), а наиболее ранними теориями счетов, объясняющими двойную запись, стали персонафикационные концепции.

Гипотеза возникновения предпосылок двойной записи (отражения хозяйственных фактов на двух взаимосвязанных счетах на базе балансового метода) в государствах Древнего Китая, обоснованная в диссертации, обуславливается высокой значимостью конфуцианства, подчеркивающего морально-этическую составляющую правовых норм, появлением к VI-V вв. до н.э. писаных законов государственного управления, налогообложения, учетных регламентов, государственной потребностью в учете поступления и расходования налоговых ресурсов¹⁰, огромной армией чиновников, ведущих учет, составляющих отчетность, занимающихся ревизионной работой, формированием

¹⁰ А.М. Галаган считал, что планирование доходов и расходов в хозяйстве императора Ю. Цезаря (102-44 гг. до н.э.) было организовано, по меньшей мере, на семьсот лет позднее, чем в Китае.

в Поднебесной древних времен резервных фондов, использованием с У в. до н.э. бронзовых монет на территории нескольких государств и переходом к III в. до н.э. к унификации денежных систем крупных китайских царств. Развитие точных наук, технические, технологические достижения китайской цивилизации, фундаментальные черты которой утвердились в I тыс. до н.э., подтверждают вероятность возникновения предпосылок двойной записи на базе балансового метода. Сравнение учетной культуры Китая и Древнего Рима, проведенное в диссертации в связи с распространенной гипотезой о древнеримском происхождении двойной записи, свидетельствует не в пользу последней: условия двойной записи в Китае возникли гораздо раньше, чем в Древнем Риме или в других европейских странах.

Третья группа проблем обусловлена разработкой базисных положений институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России.

В работе исследована императивная платформа национальной системы регулирования бухгалтерского учета, в рамках которой определены критерии эффективности институтов регулирования бухгалтерского учета, включающие результативность правил и механизмов их действия, а также гармоничность системы регулирования бухгалтерского учета. В области результативности правил бухгалтерского учета и механизмов их действий уточнена задача бухгалтерского учета, состоящая в формировании учетной информации о воспроизводстве капитала для снятия неопределенности (энтропии) при принятии управленческих решений.

Исследование эволюции российской учетной системы позволило обосновать роль государства в регулировании отечественного бухгалтерского учета и дать определение государственного регулирования бухгалтерского учета, представляющего воздействие соответствующих органов на бухгалтерский учет как инструмент воспроизводства капитала в рамках принятого варианта экономического развития.

Тенденция постепенного ухода государственных органов из сферы регулирования бухгалтерского учета в современной России и активизация регламентации бухгалтерской отчетности ослабили национальную учетную систему, привели к формированию в субъектах экономики внутренних положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, что снизило достоверность бухгалтерской отчетности, затруднило транзакции, сказалось на доходности бизнеса. Политические решения по переходу на МСФО не уменьшили значимость национальной системы бухгалтерского учета, отказ от которой чреват угрозой экономической безопасности страны, что подтвердило принятие Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.).

Оптимизация российской системы регулирования бухгалтерского учета должна проводиться эволюционным путем, постепенно собирающим новое и отсеивающим

чуждое, что создает вектор ее позитивного развития. Разработанная в рамках национальной институциональной среды и адекватная ей система регулирования бухгалтерского учета, обладая устойчивой конструкцией, будет оберегаться этой средой.

Анализ в работе терминов, сопровождающих процесс регулирования бухгалтерского учета, позволил обосновать следующие выводы. Регламентация бухгалтерского учета составляет деятельность по созданию регламентов, представляющих элементы упорядочения бухгалтерского учета и включающих варианты учетных методик под воздействием национальных неформальных и формальных институтов, когерентных институтам бухгалтерского учета, сочетания которых дают возможность различать национальные модели бухгалтерского учета. Причем первичным звеном, образующим национальную модель, выступает система регулирования бухгалтерского учета, обуславливающая содержание регламентов. *Системой регулирования бухгалтерского учета является деятельность по разработке правил бухгалтерского учета и направлений его развития, мониторингу их соблюдения, упорядочивающих учетную систему и выполняющих поставленную цель.*

Анализ в диссертации термина «нормативно-правовое регулирование» привел к выводу: в понятии объединен весь комплекс нормативных правовых документов, регламентирующих бухгалтерский учет: правовых (законодательных) актов (Конституция (Основной закон) Российской Федерации и федеральные законы), подзаконных правовых актов (указы Президента РФ, постановления Правительства РФ), нормативных актов и нормативных документов разъяснительного характера, обуславливающих его функциональную структуру. Нормативно-правовое регулирование вряд ли целесообразно ограничивать воздействием (функциями) органов, уполномоченных государством для разработки правил бухгалтерской деятельности. В нем не менее важен механизм обеспечения их выполнения. В связи с этим в диссертации под *системой нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета понимается целенаправленное воздействие уполномоченных органов на формирование в нем информации путем разработки и принятия нормативных правовых актов, а также механизм их соблюдения.*

Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета по аналогии с компонентами правового регулирования в теории права имеет собственные предмет и метод. Исходя из того, что в теории права предметом правового регулирования считаются отношения людей, нуждающиеся в правовом обеспечении и обусловленные, в том числе имущественными отношениями, в диссертации обосновано их определение, включающее *правоотношения, связанные с владением, пользованием, распоряжением имуществом, имущественными правами, имущественными требованиями между участниками гражданского оборота этого имущества.* Предмет нормативно-правового регулиро-

вания бухгалтерского учета обусловлен имущественными и неимущественными отношениями, связанными с имущественными отношениями и имеющими денежную оценку, представленными учетной информацией, в которой заинтересованы все участники (стороны) этих отношений. Следовательно, *предметом нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета являются имеющие денежную оценку имущественные и связанные с ними неимущественные отношения по формированию и использованию информации бухгалтерского учета, позволяющей удовлетворить публичный и частные интересы их участников, закрепленные юридическими нормами.* Специфика их публичного и частного интересов определяет совокупность информации, которая формируется в бухгалтерском учете на базе нормативных правовых актов. Отсюда правила бухгалтерского учета направлены на информационное обеспечение публичного и частных интересов участников имущественных и связанных с ними неимущественных отношений, имеющих денежную оценку.

Выработанное понимание правил бухгалтерского учета и определение предмета нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, позволило разработать авторскую классификацию пользователей учетной информации (Рис. 2, с. 26). На основе деления пользователей на преследующих публичный информационный интерес и частные информационные интересы в диссертации сделаны следующие выводы:

1. обеспечение публичного информационного интереса должно осуществляться в соответствии с приоритетами государственных органов в области бюджетной и налоговой политики, макроэкономического управления. Реализация государственных приоритетов в информационном обеспечении должна идти по пути установления методик формирования учетной информации императивным путем;

2. удовлетворение частных информационных интересов целесообразно организовать под руководством государственных органов, которым следует разработать концепцию развития национальной учетной системы, обусловленную реальными информационными потребностями пользователей в рамках национальной институциональной среды, сочетая императивные и диспозитивные методы;

3. удовлетворение частных информационных интересов пользователей в дополнительной информации, согласованной с участниками отношений, следует осуществлять с участием пользователей отчетной информации, субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, заинтересованных в ней, используя диспозитивные методы.

Изложенные выводы положены в основу рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета и отчетности, обоснованных в диссертации.



Рис. 2. Авторская классификация пользователей бухгалтерской информации в зависимости от видов отношений с субъектом хозяйствования

В работе сформулировано понятие метода нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, которым является *совокупность способов, средств воздействия при получении, представлении и использовании бухгалтерской информации в целях удовлетворения информационных интересов пользователей*, определение его субъекта, *являющегося производителем установленных законодательством действий по упорядочению системы бухгалтерского учета и выполнению ее задач*.

В диссертации показано, что наделение в ст. 24 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.) субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета широкими полномочиями в нормативно-правовом обеспечении бухгалтерского учета вряд ли решит проблему его методологического и методического обеспечения. Анализ свидетельствует: лишь две саморегулируемые организации – ИПБ России и НП «Институт Профессиональных Аудиторов» - одной из своих функций считают участие в разработке проектов положений по бухгалтерскому учету, а зарубежный опыт свидетельствует: участие саморегулируемых организаций в создании широкого набора учетных правил и контроле их соблюдения в странах кодифицированного права, к которым относятся Россия, снижает уровень защиты инвесторов, способствуя трансформации саморегулируемых организаций в государственные структуры.

Саморегулируемые организации наиболее эффективны в странах общего (прецедентного) права, которое изначально базировалось на понятиях справедливости, правдивости, лояльности, а принципы учетной системы второе столетие заострены на обеспечение строгой защиты информационных прав внешних инвесторов-аутсайдеров. Изучение влияния саморегулирования на повышение качественного уровня регулирования в развитых странах свидетельствует, что это не всегда удается, а в некоторых из них, по данным ученых, отказались от модели саморегулируемых организаций, что характерно, например, для рынка ценных бумаг Великобритании. В регулировании фондового рынка 29 развитых стран только в семи из них в той или иной форме участвуют саморегулируемые структуры¹¹.

Анализ результатов саморегулируемых организаций в России свидетельствует о недостатках в их деятельности, не достаточном уровне соблюдения общественных интересов. В связи с этим передачу саморегулируемым организациям функций по разработке проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета и рекомендаций в области бухгалтерского учета, предусмотренных ст. 24 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.), считаем рискованным. В диссертации сделан вывод: методологическое и методическое обеспечение бухгалтерского учета и отчетности, адекватное не-

¹¹ Кузнецов О.В. Саморегулируемые организации: научно-практическое пособие [Текст] / О.В. Кузнецов, С.С. Стрельников, Т.Э. Зульфунарзаде, В.Е. Федотов / Под ред. О.В. Кузнецова. – М.: Финакадемия, 2009, с. 109 - 110.

формальным российским учетным практикам, должно быть организовано с большим участием федерального уполномоченного органа, который в условиях крайней недостаточности нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета должен взять на себя организационную функцию, активно привлекая к работе заинтересованные организации, научное и профессиональное сообщество.

В работе доказаны нецелесообразность замены национальной учетной системы МСФО и необходимость централизованного создания методических рекомендаций по подготовке консолидированной финансовой отчетности по МСФО, облегчающих выполнение требований Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» (2010 г.), предложено распространить действие п. 6 приказа Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности» от 2.07.2010 № 66н о не представлении расшифровок и детальной информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства на другие организации, не привлекающие внешние инвестиции, внося в текст приказа изменения, приведенные в работе.

В диссертации предложена функциональная схема разработки нормативно-правовой базы бухгалтерского учета, вписывающаяся в его институциональную среду и обусловленная информационными потребностями реальных пользователей (Таблица 2, с. 29).

Четвертая группа проблем вызвана уточнением и дополнением теоретических положений стандартизации бухгалтерского учета и отчетности и обоснованием направлений ее развития в контексте институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности.


Исследование эволюции стандартизации, позволяющей достичь ожидаемого результата путем поиска и выбора из возможных вариантов наиболее подходящих для определенных условий, позволило прийти к выводу о ее существовании в двух формах: стихийной (спонтанной, самопроизвольной) и организованной (преднамеренной), хотя она зачастую одновременно обладает чертами стихийного и организованного типа.

В работе обосновано: стихийная форма стандартизации возникла сначала в технической области, а затем путем отбора наиболее практичных средств подсчета стала использоваться в технике учетного процесса. Спонтанный поиск и выбор наиболее удобных средств подсчета, несмотря на спорадический характер, велись на самых ранних этапах человеческой цивилизации еще до возникновения государств.

Доминирование родовых связей, оплата примитивного аппарата управления предметами из собираемой дани и редистрибуции, носящей нерегулярный характер, не могли остановить стандартизацию учетной работы. Со времен зачаточных госу-

Таблица 2

Предложенная схема проектирования нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету и отчетности в России

Наименование работы по созданию и утверждению нормативных правовых актов	Минфин РФ (1)	Министерства и ведомства (2)	Саморегулируемые организации			Кредитные учреждения (6)	Представители научных кругов (7)
			НП «ИПБ России» (3)	Фонд «НСФО» (4)	Другие саморегулируемые организации, их ассоциации и союзы, другие заинтересованные некоммерческие организации (5)		
1. Разработка Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению	1						
2. Разработка и утверждение федеральных стандартов по бухгалтерскому учету (ПБУ)	1						
3. Разработка и утверждение методических рекомендаций к федеральным стандартам по бухгалтерскому учету	1	2	3				7
4. Разработка методических рекомендаций по калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг		2	3		5		7
5. Разработка федеральных стандартов по бухгалтерской отчетности (ПБО): - форм отчетности - пояснений к бухгалтерской отчетности	1						
	1					6	7
6. Утверждение федеральных стандартов по бухгалтерской отчетности (ПБО)	1						
7. Разработка методических рекомендаций по составлению бухгалтерской отчетности						6	7
8. Разработка и утверждение федеральных стандартов по финансовой отчетности (ПФО)	1			4			
9. Экспертиза МСФО	1			4			
10. Разработка методических рекомендаций по составлению финансовой отчетности по МСФО				4			7
Условные обозначения:  → последовательность движения нормативного правового документа; ↔ совместная деятельность по созданию нормативного правового документа; - - -> координация работы по созданию нормативного правового документа.							

дарств стихийная стандартизация учета способствовала сбору информации, позволявшей принимать решения по управлению подвластными территориями, их охране, помощи населению в чрезвычайных ситуациях, сооружению систем жизнеобеспечения, культовых построек, взаимодействию с соседними государствами и др.

Переходный тип раннего государства связан с началом *организованного* поиска и выбора вариантов учетной регистрации на государственном уровне. Выработанные правила усложнившегося учета стали передаваться в процессе обучения счетоводов, что обеспечивало их закрепление, преемственность и совершенствование. Появление письменности позволило зафиксировать правила.

Среди современных теоретических проблем бухгалтерского учета достаточно важной является обоснование понятия стандартизации, которая определена автором как *деятельность по выработке правил (норм, требований, принципов, допущений, методик) бухгалтерского учета, способствующих его упорядочению и оптимизации, для выполнения поставленной цели с минимальными затратами, а также контролю их соблюдения*. Под целью стандартизации бухгалтерского учета понимается создание правил, норм, требований, допущений, методик, объединенных в положениях (стандартах) и способствующих выполнению задач, поставленных перед бухгалтерским учетом.

Ключевым компонентом стандартизации бухгалтерского учета выступают принципы, составляющие ее исходные положения, без которых само явление невозможно или затруднительно идентифицировать. В диссертации предпринята попытка конкретизировать определение принципов, исходя из того, что они должны обладать внутренним единством и внутренней обязательностью, полнотой содержания, обуславливаться процессами, которые из них объясняются. Отражая закономерности исследуемого процесса, его внутренние взаимосвязи, механизмы их реализации, принципы представляют установившиеся, общепринятые и нашедшие практическое применение основные правила и процедуры (установленный порядок) деятельности, обеспечивающие выполнение ее задач.

Анализ мнений ученых, рассматривающих принципы стандартизации в технической сфере, проведенный в работе, показал, что в их основе, в основном, лежат методы, присущие стандартизации. Руководствуясь целями стандартизации бухгалтерского учета и результатами анализа процесса технической стандартизации, в диссертации выделены следующие принципы стандартизации бухгалтерского учета: полнота, системность, когерентность (сбалансированность), комплексность, стабильность, динамичность и раскрыто их содержание. В работе доказано, что процесс стандартизации должен включать анализ выполнения принятых стандартов, который в настоящее время

находится на уровне констатации учетной практики, а научный инструментарий правового мониторинга исполнения правил бухгалтерского учета не выработан.

В диссертации, исходя из положений теории управления, сформулированы этапы мониторинга соблюдения стандартов бухгалтерского учета в практической деятельности: первый этап - выявление превышения предельных отклонений от правил бухгалтерского учета, второй этап - установление причин несоблюдения выработанных правил, их анализ, третий этап - принятие решений о корректировке стандарта, планирование мер по стимулированию исполнения его норм. Мониторинг соблюдения стандартов бухгалтерского учета рассмотрен в диссертации как компонент институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России, принципиальная схема которой представлена на рис. 3, с. 32.

Тенденция обособления учетного процесса от его результата, выраженного в бухгалтерской и финансовой отчетности, возникла в стране еще в начале рыночных преобразований, но осталась недостаточно обоснованной. Результаты исследований, проведенных в диссертации, позволили разделить бухгалтерский учет, бухгалтерскую и финансовую отчетность, разработать номенклатуру их стандартов.

В работе показана важность федеральных стандартов по организационно-техническим вопросам бухгалтерского учета. В ПБУ «Ведение бухгалтерского учета в организациях» следует детализировать нормы ст. 7 «Организация ведения бухгалтерского учета», ст. 10 «Регистры бухгалтерского учета» Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.), правила применения форм бухгалтерского учета. В ПБУ «Первичная учетная документация и организация документооборота» должны быть раскрыты нормы ст. 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.), предусматривающие требования к первичным учетным документам и документообороту.

Включение в программу федеральных стандартов ПБУ по объектам, которые в настоящее время регламентированы только Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкцией по его применению, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.11.2000 № 38н (Рис. 4, с. 33), позволит стабилизировать институциональную среду бухгалтерского учета, сократит транзакционные издержки его ведения, повысит качество учетной информации.

В попытке определения понятий «бухгалтерская отчетность» и «финансовая отчетность» в диссертации разделены допущения и требования к бухгалтерской и финансовой отчетности, что даст возможность снять противоречия в их практической реализации, ускорить динамику использования данных бухгалтерской отчетности для



Рис. 3. Принципиальная схема институциональной модели регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России

ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Действующие положения по бухгалтерскому учету

- Учетная политика организации (ПБУ 1/2008)
- Учет договоров строительного подряда (ПБУ 2/2008)
- Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006)
- Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01)
- Учет основных средств (ПБУ 6/01)
- Доходы организации (ПБУ 9/99)
- Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010)
- Расходы организации (ПБУ 10/99)
- Учет государственной помощи (ПБУ 13/2000)
- Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007)
- Учет расходов по займам и кредитам (ПБУ 15/2008)
- Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (ПБУ 17/02)
- Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02)
- Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02)
- Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности (ПБУ 22/2010)
- Учет расходов на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011)

Проекты новых положений по бухгалтерскому учету

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждения работникам» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет аренды» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет запасов» (ПБУ)

Положения по бухгалтерскому учету, предлагаемые дополнительно к действующим

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет незавершенного строительства» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет доходных вложений в материальные ценности» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат в незавершенное производство» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет издержек обращения» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет дебиторской задолженности» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет денежных средств» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов будущих периодов» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет кредиторской задолженности» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет капитала» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет резервов предстоящих расходов» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет по договорам страхования» (ПБУ)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет на малых предприятиях» (ПБУ)

Рис. 4. Структура действующих, планируемых и предложенных положений по бухгалтерскому учету методологического назначения

расчета налогооблагаемой прибыли, снизить трудоемкость учетной работы. Установлено, что условиями, отличающими бухгалтерскую и финансовую отчетность, являются их назначение и зависимость от информационных интересов пользователей, а концепция полезности отчетной информации для инвесторов-аутсайдеров, удовлетворяющая потребностям всех остальных ее пользователей, принятая в международной практике, автором не поддержана. Отсюда бухгалтерской отчетностью, традиционно обслуживающей кредиторов и государственные органы, является *метод представления имущественного и финансового положения организации, результатов ее хозяйственной деятельности и их изменений, включающий систему показателей и данных по правилам национальных стандартов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для заинтересованных пользователей.*

В диссертации предложена номенклатура положений по бухгалтерской отчетности (ПБО), включающая ПБО «Бухгалтерский баланс», ПБО «Отчет о прибылях и убытках», ПБО «Отчет о движении денежных средств»¹², ПБО «Отчет об изменениях капитала», ПБО «Отчет о целевом использовании полученных средств», ПБО «Информация, подлежащая раскрытию в бухгалтерской отчетности», ПБО «Отчетность о государственной помощи и раскрытие информации о содействии государственных органов», ПБО «Отчетность по инвестициям и их источникам», ПБО «Бухгалтерская отчетность при реорганизации юридического лица», ПБО «Бухгалтерская отчетность при ликвидации юридического лица», ПБО «Бухгалтерская отчетность в малом бизнесе», обоснована необходимость разработки Методических рекомендаций по составлению бухгалтерской отчетности, имеющих рекомендательный характер и облегчающих формирование в пояснениях к ней дополнительной информации о деятельности организаций. Характеризующая имущественное и финансовое состояние организаций, динамику их финансовых результатов, она должна быть ориентирована на информационные потребности кредитных учреждений. Одновременно бухгалтерская отчетность будет удовлетворять информационные интересы контрагентов – поставщиков, заказчиков, иных займодавцев с публичным и частными информационными интересами.

Понятие финансовой отчетности, как показано в диссертации, обусловлено доверительной формой управления собственностью, свойственной открытым акционерным обществам, работающим по системе «аутсайдеров». Она используется также для оценки работы менеджмента. Одновременно финансовая отчетность когерентна уровню капитализации компаний, работающих на фондовых рынках, а, значит, ее основная цель –

¹² Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утв. приказом Минфина РФ от 2.02.2011 №11н, применяется в практике российских организаций.

удовлетворение информационных интересов инвесторов-аутсайдеров для принятия экономических решений.

Корпоративные структуры с доверительной формой мало распространены в российском бизнесе, а их акции сосредоточены у немногочисленного слоя собственников. Стремление к активизации деятельности международных инвесторов на российском рынке ценных бумаг способствовало законодательному внедрению правил составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО, хотя в России, как и в странах континентальной Европы, Японии, наибольшее распространение получили корпорации «инсайдеров». Следовательно, учетные системы корпоративных структур с разными источниками инвестиций должны обеспечить инвесторов и собственников разным объемом отчетной информации. Отсюда следует, что применение МСФО в российской практике ограничено, оно эффективно для открытых акционерных обществ, работающих на рынке ценных бумаг.

Развитие отечественной системы бухгалтерского учета по пути МСФО, закрепленное в ст. 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (2011 г.) в форме принципа регулирования бухгалтерского учета, означает, что отчетность, составленная по российским стандартам на базе МСФО, также должна иметь название «финансовая отчетность». Основным признаком финансовой отчетности, как и в МСФО, может стать характер пояснений к отчетной информации, обусловленный высокой прогностической ценностью на длительный период, снижающей риски фактических и потенциальных инвесторов-аутсайдеров.

Положения по финансовой отчетности следует ввести в правовое поле российского бухгалтерского учета, а действующие ПБУ, содержащие правила раскрытия отчетной информации, целесообразно переименовать в положения по финансовой отчетности (ПФО). К ним можно отнести следующие действующие стандарты: ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утв. приказом Минфина РФ от 25.11.1998 № 25н, ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утв. приказом Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н, ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», утв. приказом Минфина РФ от 29.04.2008 № 48н, ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», утв. приказом Минфина РФ от 8.11.2010 № 143н, ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», утв. приказом Минфина РФ от 2.07.2002 № 66н, ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утв. приказом Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н, ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений», утв. приказом Минфина РФ от 6.10.2008 № 106н.

После создания полного комплекта положений по финансовой отчетности (ПФО) необходимо законодательно разрешить отечественным эмитентам применять их для

раскрытия информации по Федеральному закону «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 № 39-ФЗ (в ред. от 30.11.2011 № 362-ФЗ) в формах финансовой отчетности эмитента эмиссионных ценных бумаг, квартальной финансовой отчетности эмитента эмиссионных ценных бумаг, консолидированной финансовой отчетности эмитента, сообщениях о существенных фактах хозяйственной деятельности эмитента ценных бумаг. Такие же правила следует ввести в отношении отчетности участников российского фондового рынка – членов Евразийского союза (ЕАС) в рамках создания единого экономического пространства на базе союза Казахстана, России и Беларуси и других интеграционных структур СНГ — ЕврАзЭС, ЕЭП, Таможенного союза. Преимущества более либеральных российских стандартов финансовой отчетности (ПФО) по сравнению с МСФО, соответствие их неформальным институтам бухгалтерского учета этих стран, более низкие затраты по раскрытию отчетной информации эмитента позволят распространить отечественную учетную систему на другие страны, укрепить экономическую безопасность страны, получить для российского фондового рынка конкурентные преимущества.

Базирующиеся на анализе современного состояния бухгалтерского учета, экономических условий России, статистических данных, выводах институциональной теории, предложения, сформулированные в диссертации, обуславливают важность разработки Концепции национальной системы бухгалтерского учета и утверждения ее Правительством РФ. Она позволит повысить роль Правительства РФ в развитии стратегии бухгалтерского учета и его методологии, а дифференциация учетных систем субъектов бизнеса, не замыкающихся на МСФО, будет способствовать сближению бухгалтерского учета и налогообложения.

Ограничение ресурсов, привлекаемых с зарубежных рынков капитала для активизации инновационной составляющей российской экономики, повышает роль отечественных инвестиций, среди которых особую роль имеют бюджетные источники. Мировая практика показывает, что удельный вес организаций, получающих бюджетное финансирование, растет. В Австрии в 2010 г. он составил 15,6%, в Бельгии – 12,7%, Нидерландах – 11,8%, в отличие от России, где доля таких организаций – лишь 0,8%¹³. Основной причиной, препятствующей технологическим инновациям, считается недостаток собственных денежных средств. В России в 2006 г. эту причину назвали 39,1%, а в 2008 г. – 40,5% предприятий, в Австрии соответственно - 18,8% и 21% предприятий, в Бельгии – 18,8% (2006 г.)¹⁴, в Нидерландах – 17,5 и 8,5%. Мировой опыт свидетельствует о повышении инновационной активности организаций, привлекающих бюджетные

¹³ Индикаторы инновационной активности: 2010 [Текст]: Стат. сб. – М.: ГУ-ВШЭ, 2011, с. 403.

¹⁴ Данные по 2008 г. отсутствуют.

ресурсы. Поэтому представленная в диссертации методика учета субвенций и субсидий из бюджетов разных уровней имеет не только теоретическое, но и прикладное значение, подтвержденное ее практическим применением в работе отдельных организаций.

Основные публикации по теме диссертации

Монографии

1. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России: Монография [Текст] / С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2012. – 318 с. (20,00 п.л.).
2. Поленова С.Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности. Зарубежный и российский опыт [Текст] / С.Н. Поленова. - 3-е изд. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2012. – 348 с. (21, 75 п.л.).
3. Поленова С.Н. Бухгалтерский учет и отчетность в системе US GAAP [Текст] / С.Н. Поленова. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2007. – 316 с. (19,75 п.л.).

Главы и параграфы монографий

1. Поленова С.Н. Теоретический аспект регулирования бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // Современная модель на счетоводная отчетность в България и в Русия: монография. Свищов: Академично издателство «Ценов», 2011. С. 221 – 228. (0,35 п.л.).
2. Поленова С.Н. Потенциал институциональной теории в развитии бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // Проблемы экономики и управления предприятиями, отраслями, комплексами: монография / Под общ. ред. С.С. Чернова. Книга 13. – Новосибирск: Издательство «СИБПРИНТ», 2010. С. 129 – 140. (0,80 п.л.).
3. Поленова С.Н. Парадигмы бухгалтерского учета в процессе его регулирования [Текст] / С.Н. Поленова // Финансовое управление развитием экономических систем: монография / Под общ. ред. С.С. Чернова. Книга 5. – Новосибирск: Издательство «СИБПРИНТ», 2010. С. 10 – 21. (0,80 п.л.).
4. Поленова С.Н. Приоритеты бухгалтерского учета и отчетности в развитии современной экономики [Текст] / С.Н. Поленова // Современная модель эффективного бизнеса: монография / Под общ. ред. С.С. Чернова. Книга 6. – Новосибирск, ЦРНС, 2009. С. 51 – 71. (1,40 п.л.).
5. Поленова С.Н. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности в условиях экономической глобализации [Текст] / С.Н. Поленова // Проблемы бухгалтерского учета в России и Болгарии: монография. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ; Хозяйственная академия им. Д.А. Ценова, 2008. С. 10 – 22. (0,7 п.л.).

*Статьи в периодических научных журналах и изданиях, определенных ВАК
Минобрнауки России:*

1. Поленова С.Н. Траектория предшествующего развития в проектировании институтов бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2012. – № 23(221). С. 27 – 33. (0,65 п.л.).
2. Поленова С.Н. Этапы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в странах англо-американской модели [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2012. – № 18(216). С. 58 - 68. (1,10 п.л.).
3. Поленова С.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета: понятие, предмет, метод [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2012. – № 2(200). С. 24 – 36. (1,30 п.л.).
4. Поленова С.Н. К вопросу о понятийном аппарате регулирования бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2011. – № 48(198). С. 11 – 18. (0,60 п.л.).
5. Поленова С.Н. Институционализм в регулировании бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2011. – № 23(173). С. 13 – 18. (0, 60 п.л.).
6. Поленова С.Н. Отечественная система регулирования бухгалтерского учета в период перехода к рыночным отношениям [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2011. – № 13(163). С. 22 – 35. (1,55 п.л.).
7. Поленова С.Н. Балансовый метод в становлении теории двойной записи [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2010. – № 14(146). С. 55 – 63. (0,90 п.л.).
8. Поленова С.Н. Теоретические начала стандартизации бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // *Аудит и финансовый анализ.* – 2010. – № 5. С. 64 – 74. (1,70 п.л.).
9. Поленова С.Н. Стандартизация бухгалтерского учета: истоки, становление, принципы [Текст] / С.Н. Поленова // *Международный бухгалтерский учет.* – 2010. – № 10(142). С. 7 – 14. (0,80 п.л.).
10. Поленова С.Н. Генезис регулирования бухгалтерского учета и его динамическая трансформация [Текст] / С.Н. Поленова // *Аудит и финансовый анализ.* – 2010. – № 2. С. 77 – 84. (1,30 п.л.).
11. Поленова С.Н. Природа регулирования бухгалтерского учета в Китае [Текст] / С.Н. Поленова // *Аудит и финансовый анализ.* – 2009. – № 6. С. 82 – 92. (1,75 п.л.).
12. Поленова С.Н. Цель составления бухгалтерской отчетности как основа учетной стандартизации [Текст] // *Вестник университета.* – 2009. – № 10. С. 364 – 370. (0,65 п.л.).

13. Поленова С.Н. Традиции в процессе регулирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Сибирская финансовая школа. – Новосибирск, 2009. - № 4(75). С. 129 – 134. (0,90 п.л.).
14. Поленова С.Н. Эволюция регулирования бухгалтерского учета и отчетности в развитых европейских странах и России [Текст] / С.Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - № 4. С. 66 – 75. (1,70 п.л.).
15. Поленова С.Н. Теория системного анализа в бухгалтерском учете и его стандартизации [Текст] / С.Н. Поленова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. - № 17 (146). С. 29 – 35. (0,80 п.л.).
16. Поленова С.Н. Императивное учетное регулирование в защите экономических интересов Японии [Текст] / С.Н. Поленова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. - № 12(45). С. 73 – 79. (0,83 п.л.).
17. Поленова С.Н. Роль бухгалтерского учета и его стандартизации в укреплении экономической безопасности России [Текст] / С.Н. Поленова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. - № 3(36). С. 28 – 37. (1, 10 п.л.).
18. Поленова С.Н. Взаимосвязь экономических и информационных интересов пользователей бухгалтерской отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Сибирская финансовая школа. – Новосибирск, 2009. - № 1(73). С. 111 – 116. (0,65 п.л.).
19. Поленова С.Н. Упорядочение отчетной информации в процессе стандартизации [Текст] / С.Н. Поленова // Стандарты и качество. – 2009. - № 2. С. 32 – 35. (0,50 п.л.).
20. Поленова С.Н. Тенденции гармонизации бухгалтерского учета и отчетности в глобальной экономике [Текст] / С.Н. Поленова // Вестник Финансовой академии. – 2008. - № 1 (45). С. 65 – 74. (0,50 п.л.).
21. Поленова С.Н. Рост мобильности капитала и стандартизация финансовой отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Финансы и кредит. – 2007. - № 34(274). С. 24 – 29. (0,70 п.л.).

Публикации в других научных изданиях

1. Поленова С.Н. Ограничения в бухгалтерском учете в свете институциональной теории [Текст] / С.Н. Поленова // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сборник материалов I международной научно-практической конференции в 2-х частях. Часть 1 / Под ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: Издательство НГТУ, 2010. С. 245 – 250. (0,20 п.л.).
2. Поленова С.Н. Институциональные последствия регулирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Молодежь и наука: реальность и будущее: Материалы I Межд. научно-практ. конф. / Ред. кол. В.А. Кузьмищев, О.А. Мазур,

- Т.Н. Рябченко, А.А. Шатохин: в 6 томах. – Том IV. – Невинномысск: НУЭУП, 2010. С. 329 – 331. (0,25 п.л.).
3. Поленова С.Н. Бухгалтерская отчетность как средство обеспечения экономических интересов пользователей [Текст] / С.Н. Поленова // Проблемы современного финансового и управленческого учета: Сборник научных трудов / Под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финакадемия, 2010. С. 43 – 48. (0, 30 п.л.).
 4. Поленова С.Н. К вопросу о системности в бухгалтерском учете [Текст] / С.Н. Поленова // Современные проблемы бухгалтерского учета: Сборник научных статей / Под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Финакадемия, 2009. С. 76 – 82. (0, 50 п.л.).
 5. Поленова С.Н. МСФО в реформировании бухгалтерского учета и отчетности: теоретический аспект [Текст] / С.Н. Поленова // Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях. 3 Международная научно-практическая конференция, г. Пятигорск, 5 – 6 июня 2009 г. / Международная академия финансовых технологий; Отв. за вып. А.Е. Медовый. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2009. С. 239 – 243. (0, 20 п.л.).
 6. Поленова С.Н. Место культуры в процессе регулирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы всероссийской научно-практической конференции, г. Иркутск, 22 апреля 2009 г. / под ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. С. 11 – 14. (0, 20 п.л.).
 7. Поленова С.Н. Метод моделирования в регулировании бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: Материалы II Международной научно-практической конференции (Минск, УО «Белорусский государственный экономический университет», 19-20 мая 2009 г.): в 2-х томах. Том 2. – Минск: УО «Белорусский государственный экономический университет», 2009. С. 179 - 180. (0,10 п.л.).
 8. Поленова С.Н. К вопросу истории бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // Актуальные вопросы экономических наук. Сборник материалов VI Всероссийской научно-практической конференции (13 мая 2009 г.). В 3 частях (Часть 2). / Под ред. С.С. Чернова. - Новосибирск: ЦРНС.- Издательство СИБПРИНТ, 2009. С. 273 - 277. (0, 25 п.л.).

9. Поленова С.Н. Зарождение процесса регулирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Актуальные проблемы экономики и совершенствования правового регулирования в экономике. 2-я Международная научно-практическая конференция. г. Пятигорск, 5-6 марта 2009 г. / Международная академия финансовых технологий. Отв. ред. А. Е. Медовый. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2009. С. 292 - 298. (0,30 п.л.).
10. Поленова С.Н. Анализ возникновения регулирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Актуальные вопросы экономических наук. Сборник материалов V Всероссийской научно-практической конференции (10 марта 2009 г.). В 5 частях (Часть 4) / Под ред. С.С. Чернова. - Новосибирск: ЦРНС.- Издательство СИБПРИНТ, 2009. С. 102 - 107. (0,30 п.л.).
11. Поленова С.Н. Исследование системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Актуальные вопросы экономических наук. Сборник материалов IV Всероссийской научно-практической конференции (26 декабря 2008 г.). В 3-х частях (Часть 2) / Под ред. С.С. Чернова. - Новосибирск: ЦРНС.- Издательство СИБПРИНТ, 2009. С. 144 - 149. (0, 30 п.л.).
12. Поленова С.Н. Проблемы перехода российских организаций на МСФО [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 9(117). С. 9 – 17. (0,90 п.л.).
13. Поленова С.Н. Глобализация мировой экономики и тенденции бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 7(115). С. 10 – 16. (0,60 п.л.).
14. Поленова С.Н. Влияние глобализации информации на процесс стандартизации бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 8(116). С. 7 – 11. (0,50 п.л.).
15. Поленова С.Н. Предпосылки международной стандартизации бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 6(114). С. 2 – 8. (0,65 п.л.).
16. Поленова С.Н. Требования и правила ведения бухгалтерского учета [Текст] / С.Н. Поленова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2008. - № 5(113). С. 5 – 8. (0,40 п.л.).

17. Поленова С.Н. Нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности в России [Текст] / С.Н. Поленова // Бухгалтер и закон. – 2008. - № 5(113). С. 12 – 20. (1,10 п.л.).
18. Поленова С.Н. Роль государства в процессе стандартизации бухгалтерского учета и отчетности в США [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. - № 1(97). С. 38 – 48. (0,90 п.л.).
19. Поленова С.Н. Этапы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России [Текст] / С.Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2006. - № 4(88). С. 21 – 29. (0,90 п.л.).
20. Поленова С.Н. Международная учетная практика как фактор реформирования российской системы учета и отчетности [Текст] / С.Н. Поленова // Формирование учетно-аналитической системы, финансового менеджмента и контроля для прогнозирования и планирования налогообложения: Материалы Международной научно-практической конференции (Орел, 18-19 марта 2004 г.).- Орел: Орлов. гос. техн. ун-т, 2004. С. 107 – 110. (0,30 п.л.).

КОПИ-ЦЕНТР св.: 77 007140227 Тираж 100 экз.
г. Москва, ул. Еянсейская, д. 36.
тел.: 8-499-185-79-54, 8-906-787-70-86
www.kopirovka.ru

