

**К. Борбели**

преподаватель Колледжа современных экономических наук (Татабанья, Венгрия)

## **ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМЫ УЧЕТА В НЕКОТОРЫХ СТРАНАХ С ПЕРЕХОДНОЙ ЭКОНОМИКОЙ**

Все участники рынка, включая руководителей предприятий, хотели бы иметь представленную в унифицированном виде необходимую информацию для принятия решений. Это требование становится все более важным. Предприятия должны обеспечить в своей финансовой отчетности достоверное и добросовестное представление данных об их финансовом положении и проинформировать об изменениях, произошедших в течение отчетного года. Однако проблемы начинаются с того, что в разных странах сложились собственные системы регулирования учета, обусловленные историческими, социально-экономическими и культурными особенностями. К. Робертс, М. Витман и П. Гордон в своем исследовании (Roberts, Weetman, Gordon, 1998) обобщили социально-экономические и культурные факторы, влияющие на развитие системы учета.

Первый фактор — это политическая и экономическая система: либо либерально-демократическая, либо — авторитарная. Главная проблема экономик переходного этапа — это повышенная роль государства. Сохраняемая централизованная система учета и управление не отличается гибкостью. Информация, предоставляемая фирмами, не служит интересам лиц, принимающих решения, ибо сотрудники госаппарата полагают, что такие решения могут противоречить государственным интересам.

Второй фактор — это законодательство, которое может быть или кодифицированным или представлено в виде общего права (Ferenczy, 1998). Большинство стран континентальной Европы имеет кодифицированное законодательство.

Третий фактор — система финансирования компаний. В континентальной модели бухгалтерского учета интересам кредиторов и государства отводится главная роль. Кредитор хочет быть уверен в получении своих денег и процента; государство хочет контролировать и управлять экономической информацией. Это и есть причина, почему предприятия составляют информацию, в первую очередь, ориентируясь на них, при этом администрация предприятий хотела бы иметь не слишком большие налоговые платежи, и следуя принципу консерватизма создает «скрытые резервы». Англосаксонская система ориентирована в первую очередь на инвестора, потому что институт финансов корпорации — это фондовая биржа, где и находится большинство инвесторов. Наиболее важной информацией для компаний, принадлежащих к англосаксонской системе, является информация о рентабельности. Предприятия не заинтересованы в представлении заниженных результатов хозяйственной деятельности и создании «скрытых резервов». Отсюда и совершенно иное отношение к профессии «бухгалтер»: в континентальных странах бухгалтер должен неукоснительно выполнять нормы законодательства, тогда как в англосаксонской системе — бухгалтер должен независимо интерпретировать стандарты бухгалтерского учета.

На регулирование бухгалтерского учета могут влиять и исторические традиции. В большинстве случаев страны с переходной экономикой имеют системы учета, основанные на опыте других стран. Например, система учета Германии является прототипом для системы учета Венгрии, а Франции — для Румынии. Культурные факторы, влияющие на бухгалтерский учет, были определены С. Грейем (Gray, 1988), который отталкивался от определения культуры, данного Г. Хофстедом (Hofstede, 1984). С. Грей описал проблему с помощью четырех измерений: профессионализм против государственного контроля, унификация против изменчивости, консерватизм против оптимизма, тайна против прозрачности (Roberts, Weetman, Gordon, 1998).

Существует много различных классификаций, но так как система регулирования бухгалтерских систем, сложившихся в разных странах, бухгалтерского учета и влияющих на него факторов постоянно меняются, то и классификации меняются тоже (Nobes, Parker, 2004, p.72).

В странах с континентальной моделью учета роль законодательства и исполнительной власти является доминирующей. В странах с англосаксонской системой учета профессиональные организации более важны из-за влияния системы обычного права (Borbély, 2003). Для обеих систем характерны одни и те же внешние факторы (см. рисунок). Очень важным для процесса конвергенции был 2002 г., когда началось официальное сотрудничество между IASB и FASB. Истории отношений IASC (КМСФО) и Европейского Союза уже более тридцати лет. Страны, входящие в состав ЕС, имели достаточно времени, чтобы подготовиться к применению нового порядка системы бухгалтерского учета. Напротив, для ограничения развивающихся экономик имелось максимум 15 лет, чтобы приспособиться к новым условиям.

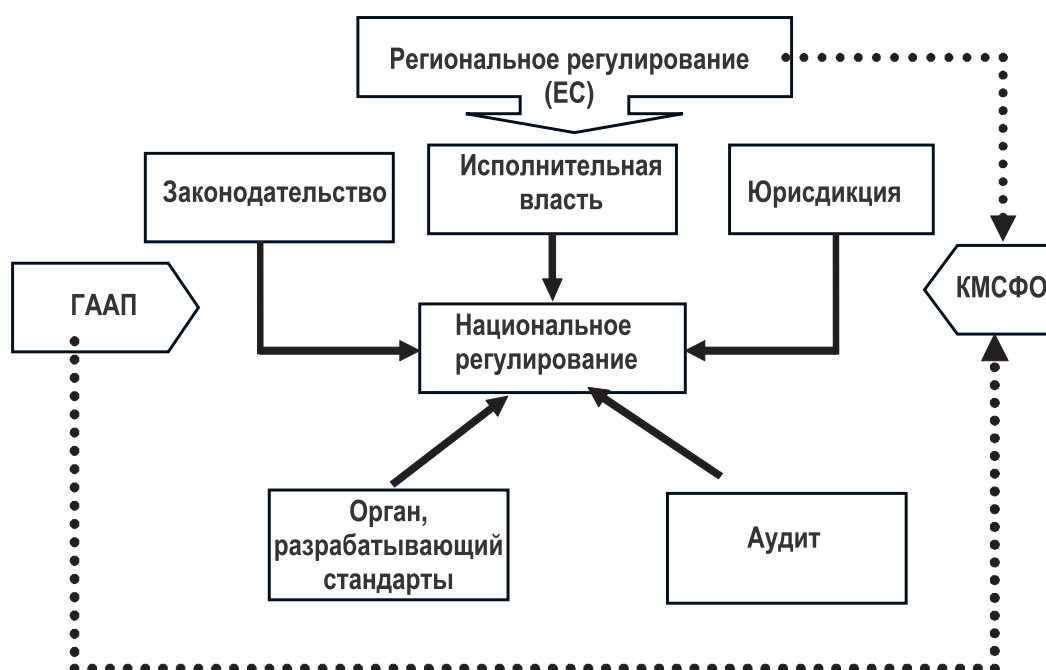


Рис. Система регулирования бухгалтерского учета в европейских странах (источник: Borbély, 2005, с.140)

Остановимся на состоянии развития бухгалтерского учета в Венгрии, Румынии и Словакии за последние 15 лет, прежде всего имея в виду те факторы, которые показаны на рисунке.

Все три страны пережили нелегкие времена. После смены режима и успешного процесса приватизации Венгрия стала привлекательна для инвесторов, поскольку в ней уже существовали институциональные предпосылки для развития рыночной экономики. Неслучайно в 1995 г. более половины всех инвестиций в регионе приходилось на Венгрию. Приток капитала на душу населения в Венгрии был самым высоким в Восточной и Центральной Европе. Несмотря на то что Венгрия имеет лучшее положение по сравнению с Румынией и Словакией, существует и дефицит бюджета, и государственный долг. Бюджетная реформа не проводилась 15 лет.

Летом 2005 г. президент Венгерского национального банка заявил о необходимости гармонизации экономического роста, подчеркивая важность денежно-кредитной и финансовой политики. В качестве желательных целей он указал на нулевой дефицит, нулевой национальный долг, жесткие бюджетные правила, возможно, полную занятость населения, развитие предпринимательства, прозрачную и более простую систему налогообложения с максимизацией налогового дохода до 30% от ВВП, более позитивное отношение властей к бизнесу и уменьшение бюрократии.

В Румынии после 1990 г. также заметен значительный экономический рост. Тем не менее, показатели развития экономики страны (ВВП на душу населения, уровень безработицы, инфляция) были на неприемлемом уровне до 1997 г. Страна страдала от недостатка устойчивого законодательства. Многие правительственные постановления были приняты в интересах исполнительной власти, что противоречило либерально-демократическим идеалам (Veress, 2001). Бюрократия, неустойчивость законодательства и гиперинфляция препятствовали притоку иностранного капитала. Процесс приватизации в Румынии проходил очень медленно. Недостаток необходимых условий создавал дополнительные трудности для владельцев приватизированной собственности, в результате несколько предприятий вернули обратно государству. В 1997 г. правительство поставило задачу достижения экономической стабилизации. И действительно — инфляция уменьшилась, румынская национальная валюта окрепла, были привлечены иностранные инвестиции.

Экономика Словакии после выхода страны из Чехословакии характеризовалась очень высоким бюджетным дефицитом, огромным национальным долгом и высоким уровнем безработицы. Это был результат неудачной приватизации (Illés, 2002). Из-за ошибок правительства страна имела не лучшую репутацию на международной арене. Экономическая стабилизация началась с мер, разработанных правительством Дзуринда. Первыми шагами стали бюджетная и налоговая реформы. В результате в стране были созданы устойчивая экономическая среда, простое налогообложение; низкие цены на труд сделали страну более привлекательной для инвесторов.

Несмотря на то, что в Словакии по-прежнему высокий уровень потребительских цен, а безработица выше, чем в других странах ЕС, вступление Словакии в Европейский Союз согласно Маастрихтским критериям планируется на 2009 г. Наиболее важные задачи настоящего и ближайшего будущего состоят в снижении уровня безработицы и нивелировании значительных региональных различий в стране.

Различия между экономическим положением в этих странах сводятся к тому, что в Словакии проведена бюджетная реформа, а в Венгрии и Румынии — нет.

Что характерно для всех стран, так это большое число малых и средних предприятий, которые в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, обязаны предоставлять финансовую отчетность в налоговые органы. Этот

факт очень важен при изучении системы учета в странах с переходной экономикой.

Особенности регулирования системы бухгалтерского учета в Венгрии, Румынии и Словакии обусловлены тем, что все они в части бухгалтерских традиций исторически принадлежат к континентальной системе. Однако каждая из них имеет свои отличия. Д. Бэйли в своем исследовании (Bailey, 1988) выделил такой фактор, как ценовой механизм, который предусматривал управляемые или устанавливаемые государством цены, что препятствовало реализации рыночной экономики. Предприятия, находящиеся в государственной собственности, должны были всеми силами выполнять централизованный, спущенный сверху план, а не удовлетворять потребительский спрос. Что касается бухгалтерского учета, то он регулировался министерскими постановлениями. И хотя теперь либерально-демократическая система победила во всех странах с переходной экономикой, но поведение людей меняется медленно. Рассматривая законодательство Венгрии, Румынии и Словакии, можно обнаружить интересный факт. Все страны за последние 15 лет сумели установить соответствие регулирования бухгалтерского учета со странами ЕС. Венгрия и Словакия согласовали свои системы в 2004 г. В этих странах отчетность можно составлять как на основе национальных, так и международных стандартов. Однако хотя их финансовая отчетность соответствует требованиям четвертой директивы ЕС, все-таки вся их информация представляется в первую очередь исходя из интересов налоговых органов государства, а отнюдь не участников рынка.

В Румынии, начиная с 2006 г., все предприятия обязаны предоставлять финансовую отчетность согласно четвертой и седьмой директивам ЕС. Такая гармонизация создала массу проблем для средних и малых предприятий, поскольку в настоящее время в массе своей они не готовы к таким переменам.

Развитие регулирования бухгалтерского учета в странах с переходной экономикой было направлено на сближение с практикой западных стран, следовательно, учет в этих странах стал своеобразным гибридом из теории и практики двух систем: с одной стороны, это были устоявшиеся системы с историческим корнями, с другой стороны, необходимо было установить совершенно новое регулирование, соответствующее требованиям свободной рыночной экономики, предписаниям ЕС и методологии международных стандартов (IAS/IFRS).

Главным инструментом изменения системы регулирования учета в Венгрии выступает пересмотр законов, которое происходит ежегодно, начиная с 1993 г. Это делает венгерскую систему регулирования не гибкой, препятствует выражать бухгалтерам профессиональное отношение и независимо интерпретировать возможные решения учетных проблем. Закон о бухгалтерском учете был принят в 2000 г. в связи с необходимостью изменения венгерских национальных стандартов бухгалтерского учета, поскольку его фактическое регулирование более не соответствовало реально сложившейся экономике.

В Румынии и Словакии сложилось несколько другое положение. В этих странах был принят более жесткий уровень регулирования и в законе о бухгалтерском учете, и в плане счетов. Последний корректируется в течение года несколько раз (King, Beattie, Cristescu, Weetman, 2001). Профессия бухгалтера в этих странах в первую очередь ассоциируется с выполнением учетных процедур, а бухгалтерский учет подчинен требованиям налогового законодательства, что в общем-то противоречит либерально-демократическим политическим условиям, сложившимся в этих странах (Veress, 2001). Трудности в освоении принципов западной системы учета вызываются и асимметричным законодательством, обусловленным переходом от плановой экономики к свободным рыночным отношениям, а также финансовыми проблемами (Bailey, 1988). Все это приводит к деформации достоверного и добросовестного представления финансовой информации.

Подводя итоги, можно сказать, что системы регулирования учета в рассматриваемых странах имеют много общих черт с регулированием, принятым в континентальных странах. Их отличительными чертами являются профессиональное отношение к бухгалтерскому учету, асимметричное законодательство, ускоренное реформирование сложившихся систем бухгалтерского учета. Эти особенности имеют разное влияние на реализацию требований достоверного и добросовестного представления финансовой отчетности.

Прежде всего, это связано с тем, что налоговое бремя заставляет компании занижать результаты своей деятельности и создавать «скрытые резервы». В результате бухгалтерский учет в первую очередь ориентирован на служение интересам государства, а не собственников, что затрудняет предоставление достоверной и добросовестной информации. Все реформирование учета закончилось гибридным регулированием, в котором понятия «скрытый резерв» и «справедливая стоимость» могут присутствовать одновременно, а в результате смешанного регулирования показатели финансовой деятельности компаний нередко оказываются искаженными.

Так что «евросоответствие» де-юре не означает соответствия де-факто. Полное соответствие систем регулирования бухгалтерского учета требованиям ЕС в странах с переходной экономикой может произойти только в результате сглаживания (нивелирования) тех особенностей, которые сложились в этих странах.

### Источники

- Bailey D.T.* (Ed.) Accounting in Socialist Countries. London; New York, 1998.
- Borbély K.* A magyar számviteli szabályozó rendszer legfontosabb alakító tényezői a rendszerváltás után // A struktúraváltás évtizede» Jubileumi Tudományos Konferencia, MŰTF. Tatabánya, 2003. O. 35—44.
- Borbély K.* Harmonizált számviteli szabályozó rendszerek Hasonlóságok és eltérések Szlovákiában és Magyarországon // Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat. 2005. № 47 (3). O. 140—143.
- Ferenczi A.* Az európai számviteli rendszerek összehasonlítása // Számvitel és Könyvvizsgálat. 1998. № 40 (10). O. 406—411.
- Gray S. J.* Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. Abacus, 1988.
- Illés I.* Közép- és Délkelet-Európa az ezredfordulón. Átalakulás, integrációk, régiók. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2002.
- Hofstede G.* Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values. Beverly Hills, CA: Sage Publications, 1984.
- King N., Beattie A., Cristescu M., Weetman P.* Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience // The European Accounting Review. 2001. Vol. 10. № 1. P. 149—171.
- Nobes Ch., Parker R.* Comparative International Accounting. Eighth ed. Prentice Hall, 2004.
- Roberts C., Weetman P., Gordon P.* International Financial Accounting. A Comparative Approach. Financial Times Professional Limited, London, 1998.
- Veress E.* Észrevételek a törvényerejű kormányrendeletek romániai gyakorlatáról. Jogi Fórum. 2001. (<http://www.jogiforum.hu/publikaciok/35>)

Пер. с англ. канд. экон. наук. М. Помазановой, О. Ерховой