

Бухгалтерский учет в XXI веке

Под редакцией

доцента Гузова Ю.Н., профессора Маргания О.Л., профессора Ковалева В.В.


СКИФИЯ
принт
Санкт-Петербург
2021

УДК 336.01
ББК 65.26 г
Б94

Авторы: *Вейнер И.Н., Генералова Н.В., Гузов Ю.Н., Дюкина Т.О., Зуга Е.И., Карельская С.Н., Ковалев В.В., Львова Д.А., Маргания О.Л., Осипов М.А., Пятов М.Л., Соболева Г.В., Соколов В.Я., Соколова А.А., Соколова Н.А., Соловей Т.Н., Терентьева Т.О., Фенева Е.А.*

Рецензент:

Сидорова М.И. — д.э.н., доцент, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Под редакцией кандидата экономических наук, доцента *Ю.Н. Гузова*, доктора экономических наук, профессора *В.В. Ковалева*, кандидата экономических наук, профессора *О.Л. Маргания*.

Б94 Бухгалтерский учет в XXI веке: монография / под ред. Ю.Н. Гузова. В.В. Ковалева, О.Л. Маргания. — СПб.: Скифия-принт, 2021. — 250 с.

ISBN 978-5-98620-533-5

Монография включает избранные материалы исследований Санкт-Петербургских ученых по истории, теории, практике и перспективах бухгалтерского учета в России и за рубежом. Рассмотрены история, современное состояние и перспективные направления научных исследований в области бухгалтерии и смежных научных дисциплин – финансового анализа, аудита, статистики. Статьи позволяют получить достаточно полное представление о наиболее актуальной проблематике современного бухгалтерского учета.

Книга предназначена для студентов старших курсов, аспирантов и преподавателей экономических вузов, научных и практических работников, интересующихся вопросами истории отечественной науки или специализирующимися в области бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики.

Издание подготовлено при финансовой поддержке Региональной общественной организации выпускников экономического факультета СПбГУ «Содружество»

ISBN 978-5-98620-533-5

© Авторы, 2021

ПРЕДИСЛОВИЕ

В истории человечества более шести тысяч лет господствовала унографическая бухгалтерия, использующая натуральный учет. Восемьсот или пятьсот лет назад появились основы нового «учетного двойника» в форме диграфической бухгалтерии. Этот новый «учетный двойник» впитал в себя денежную оценку, форматы финансовой отчетности на основе капитализации, декапитализации и рекапитализации, а также инструменты финансового менеджмента. Появился финансовый капитал как «учетный двойник» физического капитала. Более 100 лет длится его победное шествие. Появление риск-менеджмента серьезно поставило вопрос об адекватности отражения финансовым капиталом явлений реального физического капитала. На практике формализуются новые виды отражения физического капитала в форме нефинансовой отчетности. Логика формирования, показатели и направления анализа отчетности по устойчивому развитию, интегрированной, экологической и отчетности по социальной ответственности еще плохо структурированы и не имеют обобщенной оценки. Развитие цифровизации, по всей видимости, начинается формирование принципиально нового «цифрового двойника» физического капитала, который объединит все недостатки сегодняшней нефинансовой отчетности.

В настоящее время в эпоху цифровизации перед бухгалтерским учетом стоят определенные сложности и новые задачи. Текущие вызовы у многих практикующих бухгалтеров создают чувство обеспокоенности в скором принижении значимости своей профессии или даже ее частичном отмирании. Ситуация усугубляется еще и тем, что в ряде СМИ в последнее время регулярно проходит информация о том, что бухгалтер это одна из профессий, которая практически исчезнет в ближайшее время. Надо сказать, что бухгалтерское сообщество очень болезненно реагирует на подобные заявления путем проведения многочисленных конференций и публикацией различных материалов о том, что бухгалтерский учет имеет многовековую историю и несомненно сохранится в будущем. Определенная нервозность профессионального сообщества как раз и демонстрирует своеобразную неуверенность бухгалтеров в своих силах - на любую критику профессии необходимо сразу созвать круглый стол, организовать конференцию и яростно доказать собственную правоту. Со стороны критиков подобный подход как раз и демонстрирует определенную неуверенность бухгалтера.

Необходимо отметить, что подавляющему большинству ученых и практиков, воспитанных еще в советских традициях подготовки экономистов, присуще традиционное понимание бухгалтерского учета как абсолютно приземленной практико-ориентированной дисциплины, суть которой в механическом исполнении неких технических процедур, предписанных регулятором учета (по сути, вышестоящими органами власти). Именно такая достаточно узкая трактовка профессии и подвергается определенной критике, именно правоту существования подобного и доказывают бухгалтеры.

Однако на протяжении последних десятилетий общемировые тренды в части учета и отчетности заключаются в достаточно серьезном смещении фокуса профессии. Суть изменений – в смене функционального предназначения бухгалтерского учета: доминанта контрольно-аналитической функции (оценка эффективности распределения ресурсов, контролируемых экономическим субъектом) сменилась доминантой функции информационно-коммуникативной (предоставление данных, во-первых, потенциально полезных для принятия решений инвестиционно-финансового характера и, во-вторых, снижающих уровень неопределенности во взаимоотношениях независимых экономических субъектов). О происшедших изменениях недвусмысленно свидетельствует и факт смены названия международных бухгалтерских стандартов: если изначально они назывались как *International Accounting Standards (IAS)*, то начиная с 2001 г. эти регулятивы стали выходить под титулом *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. И это не простая смена названия. Здесь, в принципе, можно видеть достаточно глубокий смысл, заключающийся в акцентировании внимания не столько на внутрифирменной, сколько на внефирменной ориентации регулятивов, определяющих суть учета и его методологического обеспечения. Главное в учете (и это должны отражать стандарты) – не учетная техника, не процедура, но выходной продукт, ориентированный на различные категории пользователей, т. е. публичная отчетность. Фактически на разных уровнях мы имеем дело с техническими, процедурными вопросами в части составления финансовой отчетности и некими сущностными в части ее понимания, чтения, анализа и дальнейшего использования в управленческом процессе.

Терминологические недоразумения в части профессиональных компетенций участников приводят в том числе и к взаимному недоверию к системам образования, образовательным и квалификационным дипломам. Приведем простейший пример. Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров, являясь крупнейшей в мире профессиональной организацией, в 2019 г. сообщал о 430 тыс. активных членов АICPA, представляющих более 140 стран мира, тогда как в России обычно говорят о нескольких миллионах бухгалтеров. Определенные усилия по нивелированию этих противоречий предпринимаются в отношении систем общего и профессионального образования. Первый аспект находит отражение в Болонском процессе, подразумевающем общеевропейскую унификацию систем университетского образования и взаимное признание университетских дипломов, второй – в деятельности Международной федерации бухгалтеров (IFAC), внедрившей с 1 января 2005 г. комплект Международных образовательных стандартов для профессиональных бухгалтеров как основу для разработки национальными институтами программ сертификации бухгалтеров и аудиторов.

Кроме того, в последние годы в международной бизнес-среде наблюдается очевидное повышение интереса и внимания к качеству информационно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов и поиску путей его совершенствования. Определенные усилия предпринимаются как бухгалтерским сообществом, так и небухгалтерами. Бухгалтеры совместно с финансистами акцентируют внимание на содержательной, качественной стороне отчетности (совершенствование профессиональных стандартов) и полагают, что любая дополнительная информация может быть представлена в специальных разделах годового

отчета. Небухгалтеры ратуют за публикацию интегрированного отчета, понимая его как некий систематизированный набор данных, позволяющих пользователю получить детальное представление о фирме в контексте ее взаимоотношений с экономическими субъектами и обществом. Бухгалтерские данные в таком отчете могут присутствовать, но имеют лишь вспомогательное значение. В этой связи заметим, что формирование любой информационной базы представляет собой весьма затратный процесс. А потому, несмотря на постоянно ведущуюся критику бухгалтерского учета, производимая им публичная отчетность, скорее всего, в ближайшие десятилетия останется системообразующим ядром информационных потоков, характеризующих фирму. Иными словами, первый вариант развития информационно-аналитического обеспечения бизнес-среды представляется вполне приемлемым. Поэтому не только не устаревает, но и все более актуализируется проблема гармонизации интересов поставщиков и пользователей публичной отчетности, подразумевающая в числе прочего совершенствование как собственно отчетности (по составу, структуре, качественным характеристикам), так и культуры, навыков и методик аналитической работы с нею.

Более 200 лет в петербургском университете существует кафедра статистики, учета и аудита. За прошедшие столетия она стала крупным научным центром в области статистики и учета. В золотой фонд российской науки вошли такие имена как: К.Ф. Герман, Ю.Э. Янсон, А.К. Митропольский, П.Я. Октябрьский, Я.В. Соколов, В.В. Ковалев и многие другие профессора и доценты.

СПбГУ стал первым российским ВУЗом, успешно прошедшим аккредитацию образовательной программы в Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров (*The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA*) - одной из крупнейших международных профессиональных организаций, объединяющей специалистов в области финансов, учета и аудита. Взаимодействие образовательных учреждений и профессиональных организаций бухгалтеров является устоявшейся практикой во всем мире. Например, шотландские университеты по всем программам финансово-учетного профиля согласовывают наборы дисциплин и их методическое обеспечение, содержательное наполнение, практические приложения (тесты и кейсы) с Институтом присяжных бухгалтеров (*Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS*). Одними из наиболее активных в этом направлении является ACCA, но свое взаимодействие с ВУЗами эта организация осуществляет иначе. Ассоциация аккредитует образовательные программы учебных заведений, соответствующие ее требованиям в части правил приема на программу, содержательной части дисциплин и экзаменационных заданий по ним. Таким образом, ACCA в процессе взаимодействия с ВУЗом оказывают влияние на содержательное наполнение и методическое обеспечение преподаваемых дисциплин.

Аккредитация предусматривает для выпускников аккредитованных образовательных программ при регистрации в ACCA для продолжения обучения, получение ряда освобождений от экзаменов, знания и навыки по которым они приобрели в процессе обучения в образовательном учебном заведении. В Великобритании и США аккредитации образовательных программ высших учебных заведений популярны уже давно. В России этот процесс начался недавно. К настоящему времени аккредитацию ACCA в России получил только 21 ВУЗ.

В январе 2014 г. СПбГУ получил первую в России аккредитацию АССА. Она подтверждала статус образовательной программы магистратуры «Учет, анализ, аудит». К этому результату коллектив кафедры статистики, учета и аудита, возглавляемый профессором В.В. Ковалевым (1948-2020), шел более полутора лет. Был практически полностью переработан учебный план образовательной программы, сформированы учебно-методические материалы по дисциплинам, включающие экзаменационные задания с решениями, соответствующие требованиям международной профессиональной организации, подготовлен необходимый комплект документов на английском языке. Экспертиза поданных СПбГУ документов на аккредитацию у профессиональной организации заняла полгода.

Полученная аккредитация АССА предполагала пятилетний срок действия с 2014 г. по 2018 г., однако, процессы, происходившие в образовании в целом и в СПбГУ в частности, в сфере пересмотра образовательных стандартов, расширения направлений взаимодействия с потенциальными работодателями и др. потребовали существенного пересмотра учебного плана и учебно-методических материалов по дисциплинам уже в 2016 г. Это привело к необходимости подтверждения аккредитации АССА уже через 2 года. Весь процесс в этот раз занял всего полгода. В ноябре 2016 г. был получен официальный документ, подтверждающий аккредитацию АССА с 01 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. В 2020 г. вновь появилась необходимость досрочного подтверждения аккредитации АССА. В декабре этого года был получен официальный документ об аккредитации с периодом действия с 2022 г. по 2026 г. В этот раз время на его получение уже составило всего 5 месяцев.

По действующей и последующей по времени аккредитации АССА выпускники программы магистратуры «Учет, анализ, аудит» СПбГУ имеют возможность получить освобождения от следующих 8 экзаменов АССА: *Accountant in Business* / *“Business and Technology”*, *“Management Accounting”* *“Financial Accounting”* *“Corporate and Business Law”* *“Performance Management”* *“Financial Reporting”* *“Audit and Assurance”* *“Financial Management”*. На освобождение от первых 4 экзаменов могут претендовать все успешно завершившие обучение на программе выпускники, а на остальные – только те, кто в процессе обучения выбрал все предметы вариативной части учебного плана, предусматривающие получение необходимых знаний и навыков, включенные в программу указанных экзаменов АССА.

В настоящую монографию включены очерки ведущих петербургских специалистов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита, посвященные наиболее важным или ключевым вызовам, с которыми сталкивается профессиональное бухгалтерское сообщество. Нельзя также не упомянуть о том, что истоки большинства проблем, стоящих перед учетом, во многом описаны в истории – это обусловило включением в монографию материалов, посвященных историческим аспектам функционирования бухгалтерского сообщества.

О.Л. Марганя
Ю.Н. Гузов
В.В. Ковалев

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Ю.Н. Гузов

Направления цифровизации учета и аудита

Аннотация

В статье рассматривается комплексное влияние цифровизации на учетную и аудиторскую сферы. Основные направления цифровизации учетной пирамиды: применение технологии блокчейн, роботизация учетных операций и использование технологии цифровых двойников. Цифровизация в области аудита направлена на формирования непрерывного аудита (аудит 4.0). Внедрение технологии блокчейн может оказать существенное влияние на организационные формы капитала в эпоху цифровизации. Гипотеза смарт-фирмы может стать реальностью. Социальные последствия цифровизации могут сказаться на занятости в данной сфере и изменении системы обучения.

Ключевые слова:

аудит 4.0, цифровая экономика, блокчейн в учете и аудите, смарт-фирма, цифровой двойник, учетная пирамида

Введение

Легенда вместо введения. Двадцатый век ознаменовался битвой собственников и менеджеров за контроль над бизнесом. Революция управляющих» внесла новации в систему управления фирмой. Доминанта менеджеров как организаторов учетного процесса стала бесспорной.

Иное двадцать первый век. Десятки лет идет негласная битва между менеджерами и информанциками внутри крупных фирм. Современная фирма — это квинтэссенция коллективной воли и имущественного комплекса. Персонификацией коллективной воли является менеджер (директор, лица, отвечающие за корпоративное управление, и т.д.). Все ключевые риски связаны с деятельностью менеджера. Любой уважающий себя менеджер может обанкротить фирму любого масштаба в течение одного операционного дня. С его деятельностью связано явление «презумпции виновности», поскольку он распоряжается чужим имуществом. Иными словами, менеджер — «вор по определению», иное он должен доказывать правильным ведением дел и учета, подтвержденными внешней экспертизой в форме аудита. Тогда такую достоверную отчетность могут использовать внешние пользователи.

Использование комплексный компьютерных информационных систем внутри фирм создало возможность доступа к инсайдерской и конфиденциальной информации системным администраторам. Они на ряду с менеджерами получили возможность анализировать такую информацию, но не принимать на ее основе решения. Более почувствовав, такую угрозу менеджеры начали разделять фирменную информационную систему на части, ограничивая доступ к инсайдерской и конфи-

денциальной информации системным администраторам. Ответ информационщиков был прост. Пустить «под нож» «тупых, коррупционных менеджеров» и заменить их искусственным интеллектом. Так рождалась гипотеза «смарт-фирмы», коллективной волей, которой становится искусственный интеллект. Это становится современным форсайтом развития фирменных структур, а следовательно, учета и аудита.

Цифровая экономика — это собирательный образ крупных инноваций, вторжения цифровых технологий в производство и общественную жизнь. Наиболее крупными новациями цифровой экономики являются: формирование искусственного интеллекта и робототехника, криптовалюты, «умная фабрика», «умный город», «умные вещи», технология блокчейн и т.д. Естественно, встает вопрос о реакции учетной сферы на глобальную цифровизацию клиентской базы, экономической деятельности и основ жизни.

История цифровой экономики началась с Индустрии 4.0. Она была представлена на Ганноверской ярмарке в 2011 году и включала в себя множество современных технологий, таких как Интернет вещей (IoT), Интернет-обслуживания (IoS), Кибер-физические системы (CPS) и интеллектуальные фабрики. Все вышеперечисленные технологии позволяют существенно улучшить промышленные процессы производства, машиностроения, использования материалов, цепочки поставок и управления жизненным циклом. Интернет вещей — это новая парадигма, в которой объекты взаимодействуют друг с другом через уникальные схемы адресации. Интернет-обслуживания — это парадигма, позволяющая поставщикам предлагать свои услуги через Интернет, где они могут объединяться с различными поставщиками по различным каналам. Кибер-физические системы объединяют вычислительные и физические процессы, встроенные компьютеры и сети контролируют физические процессы с помощью контуров обратной связи, где физические процессы влияют на вычисления и наоборот. «Умная фабрика» — это новая модель, которая помогает людям и машинам в выполнении задач с использованием самых современных вычислительных технологий и инструментов.

Положительными элементами развития цифровых технологий для учетной среды являются: повышение уровня прозрачности информации; точность ее отслеживания; постоянный реестр; сокращение затрат обработки мега данных; повышение уровня доверия публики к результатам проверки. В качестве отрицательных и слабо прогнозируемых моментов можно отметить: сложную технологию цифровизации; непредсказуемые нормативно-правовые и социальные последствия; необходимость разработки новых стандартов; формирование новых форм доверия и контроля на взаимной основе.

В настоящее время экстенсивное развитие учетной сферы в мире и в России достигло определенного предела. Профессия бухгалтер в России входит в тройку самых массовых профессий. Примерная оценка числа бухгалтеров в мире 80–90 млн. человек, в России около 1,5 млн. человек; число аудиторов в мире оценивается в 1 млн. занятых, в России — 18 тыс. аудиторов. [Гузов, 2019 (б)]

На рисунке 1 представлены направления цифровизации учета в увязке с пирамидой учетного процесса. Технология блокчейн может закрывать составленную

отчетность на разных этапах ее аудиторской проверки, согласования и утверждения. Роботизация начинает активно развиваться при обработке разного рода бухгалтерских операций, реализуемых через подготовку реестров. Технология цифровых двойников может создать «живой актив», который при помощи датчиков будет формировать первичные документы об хозяйственных операциях актуально в автоматическом режиме.

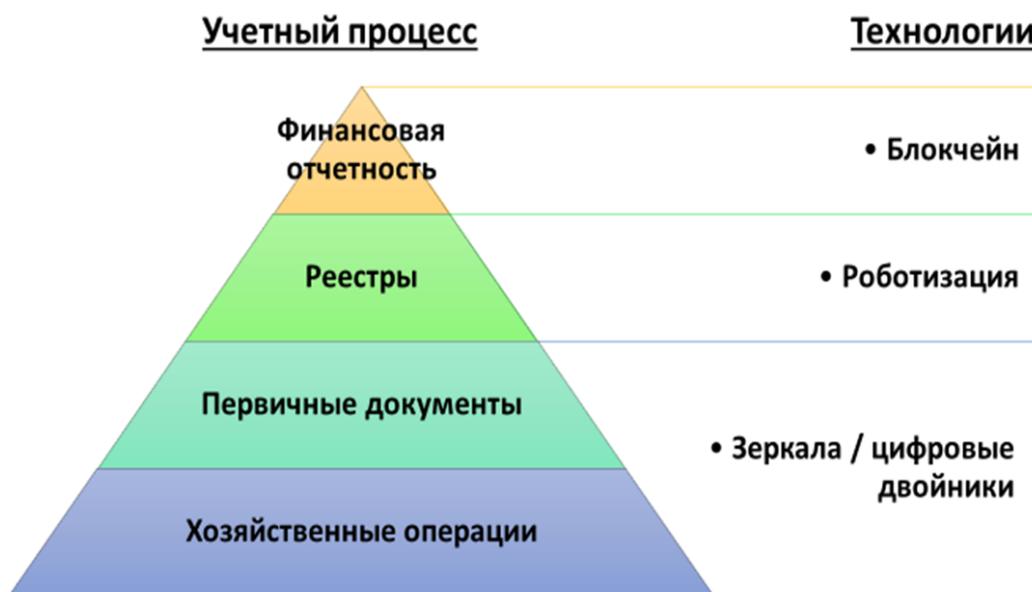


Рисунок 1. Направления цифровизации учета

Начиная с 2009 года, принцип блокчейн рассматривается в качестве потенциально новой преобразующей общество информационной технологии, которая, может оказаться такой же революционной, как Интернет. Первоначально разработанная как методология для записи криптовалютных транзакций, технология блокчейн становится основой для большого количества приложений, в таких областях, как банковское дело, финансовые рынки, страхование, системы голосования, лизинговые контракты и т.д. Однако, в настоящее время, широкого применение технологии блокчейн в бухгалтерском учете и аудите еще не существует, кроме того, даже и не ведется широкой дискуссии по данному направлению, для того чтобы определить пределы и проблемы использования новой технологии.

Блокчейн — это цифровая бухгалтерская книга, созданная для записи транзакций, проводимых различными сторонами в сети. Это одноранговая распределенная бухгалтерская книга, основанная в Интернете, которая включает все транзакции с момента ее создания. Все участники (то есть физические или юридические лица), использующие общую базу данных, являются «узлами», соединенными с блокчейном, каждый из которых поддерживает идентичную копию книги. Каждая запись в блокчейне — это транзакция, которая представляет собой обмен ценностями между участниками (т. е. цифровой актив, представляющий права,

обязанности или собственности). На практике много разных типов блокчейна разрабатываются и тестируются. Тем не менее, большинство блокчейн-технологий следуют этой общей структуре и подходу.

Существуют различные мнения, о преимуществах использования идей блокчейн в учете и аудите. В первую очередь, идею блокчейн рассматривают, как блокирующую мошенничество систему, которая может формировать реальную, проверенную и прозрачную учетную экосистему. Однако, реализация учета на блокчейне в настоящее время технически не осуществима из-за его низкой скорости и высокой энергоемкости. Эксперты полагают, что блокчейн имеет потенциал для преобразования текущей практики учета и аудита, поскольку обеспечивает точную, своевременную и автоматическую систему обеспечения уверенности. [Dai, Vasarhelyi, 2017].

Блокчейн дает возможность существенно оптимизировать процессы не только учета, но и аудита, обеспечивая при этом более высокие показатели доходности. Использование современных криптографических методов для внедрения распределенных систем, позволяет быстро обрабатывать транзакции в условиях потенциального отсутствия доверия между сторонами. Идея блокчейн заключается в том, что он является публичным регистром, который использует одноранговый подход для формирования хронологической базы данных транзакций с использованием подхода «append», который позволяет сохранять неизменность распределенных сведений.

Характеристиками блокчейна являются — распределенная база данных, формирующая единое общее отображение транзакций; криптографические функции защиты; усиление доверия через подтверждение транзакций всеми участниками процессов в режиме реального времени; «умные контракты», в основе которых лежит сложная бизнес-логика создания общих соглашений. Данные характеристики блокчейн могут использоваться для сбора и обработки транзакций в учете и аудите для формирования и отслеживания цепочки поставок и других видов транзакционной информации. Несмотря на то, что основное внимание уделяется одноранговым и общедоступным версиям блокчейн, некоторые авторы уже сейчас значительное внимание уделяется облачным и частным конфигурационным версиям и исследуют возможность их использования. [O'Leary, 2017].

На наш взгляд использование блокчейна в отношении формирования отчетности, позволит отслеживать ее на различных временных этапах. Например, до и после проведения аудита; до и после внесения исправлений ошибок. Это расширяет возможности пользователей.

Цикл развития технологии блокчейн можно наблюдать на рисунке 2.

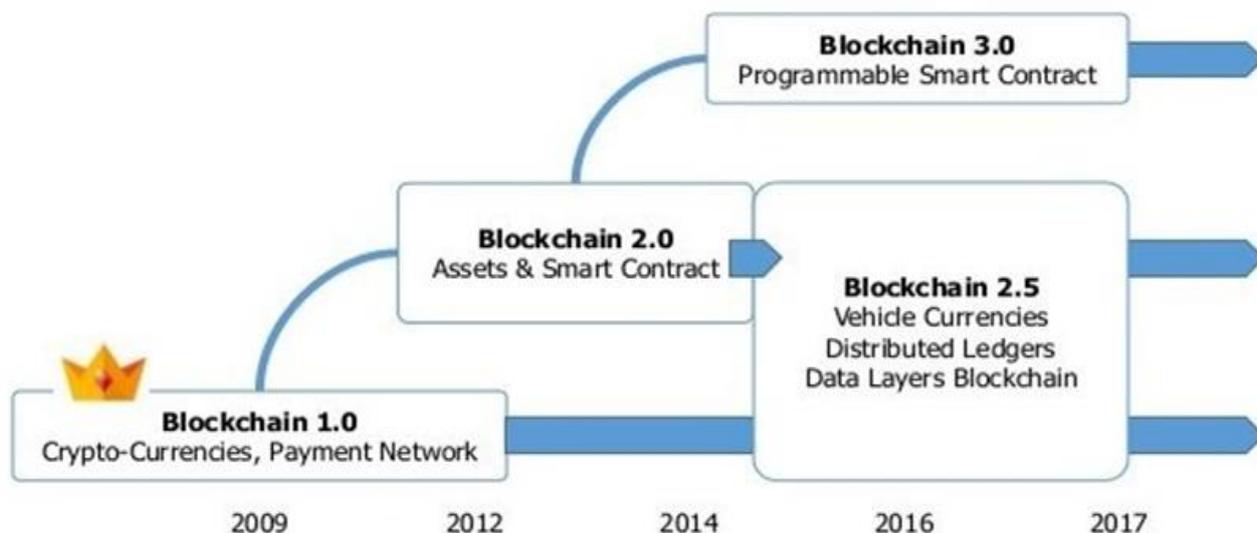


Рисунок 2. Развитие технологии блокчейн

Возможности блокчейна, вероятно, не раскрыты на сегодняшний день в полной мере. Структурирование возможного развития технологии блокчейн выглядит следующим образом:

- Блокчейн 1.0 — это **криптовалюта**. Криптовалюты применяются в различных приложениях, имеющих отношение к деньгам, например системы переводов и цифровых платежей. На базе операций криптовалюты возникает новое явление — криптоактивы, сочетающие в себе характеристики нематериальных активов и финансовых вложений. Особенностью криптовалюты является отсутствие номинала, использование в обороте криптозащиты и кошельков, создание криптовалюты осуществляется в форме майнинга.
- Блокчейн 2.0 — это **умные контракты**. Целые классы экономических, рыночных и финансовых приложений, в основе которых лежит блокчейн, работают с различными типами финансовых инструментов — с акциями, облигациями, фьючерсами, залладными, правовыми титулами, умными активами и умными контрактами. Развитие умных контрактов, с одной стороны, позволяют комплексно автоматизировать учет операций и создает новое прозрачное информационное пространство для формирования новых организационных форм капитала, использующих интеллектуальный капитал.
- Блокчейн 3.0 — это **умная фирма**. Приложения, область применения которых выходит за рамки денежных расчетов, финансов и рынков. Умная фирма — это реальное воплощение организационная форма владения. Субординация организационных форм капитала представлена в таблице 1. Вероятно, это только гипотеза возможного развития блокчейна, поскольку реального искусственного интеллекта на сегодняшний день не создано.

Таблица 1. Матрица организационных форм (фирменной организации) капитала (Матрица Ю.Н.Гузова, особенности ее формирования и применения отражены в следующих источниках: [Гузов, 2000], [Гузов, 2012])

	Материальный капитал			Информационный капитал
	Немонополистиче-ский тип капитала	Монополистиче-ский тип капитала	Государственно-монополистиче-ский тип капитала	Интеллектуальный тип капитала
Реализа-ция эле-ментов соб-ственности				
Пользова-ние	1. Простой товаро-производитель, кре-стьянин, ремеслен-ник, торговец	5. Картель	9. Государствен-ная программа	13. Виртуальная фирма. Смарт кон-тракт (блокчейн 2.0)
Владение	2. Товарищество, ко-оператив	6. Синдикат	10. Государ-ственно-монопо-листический ком-плекс, организо-ванная преступ-ность, частно-госу-дарственное парт-нерство (корруп-ция)	14. Смарт фирма (блокчейн 3.0) Фирма без дирек-тора. Собствен-ники и работники есть. Менеджер -искус-ственный интел-лект.
Распоряже-ние	3. Акционерное об-щество	7. Концерн	11. Свободная экономическая зона	Не известен
Полная соб-ственность	4. Единоличная фирма	8.Трест	12. Государствен-ное предприятие	Не известен

Цифровизация операций с регистрами учетной пирамиды осуществляется в форме роботизации учетных функций. **Робот** (чат-бот)– виртуальное рабочее место, которое запускает алгоритмы по заданному сценарию. Один чат-бот может обрабатывать одновременно один процесс. Существует возможность параллельной и последовательной работы нескольких роботов, составления расписания процессов. Программы-роботы — это эмуляция деятельности человека, используя существующие интерфейсы пользователя. Этот «цифровой персонал» интегрируется практически с любой системой или приложением, освобождая работников от рутинной работы и значительно повышая производительность труда.

В настоящее время в учете используется Robotic Process Automation (RPA) — это технология автоматизации шаблонных процессов с помощью «виртуальных сотрудников», RPA-роботов, которые выполняют действия офисного клерка.

Внедрение RPA-робота не требует доработки уже используемых в компании систем и программ. Робот (чат-бот) работает с теми же системами, файлами и форматами, читает и использует клавиатуру и мышь, что и человек, работающий за компьютером.

Определение возможностей роботизации начинается с оценки всех существующих учетных процессов. Вот некоторые критерии, используемые для определения преимуществ, которые роботизация даст бизнесу: большой объем операций, особенно с ручной обработкой, повторяемость рутинных процессов, высокая трудоемкость на базе устаревших и жестко формализованных процессов. Значительная часть учетных операций соответствует данным критериям.

Основные этапы роботизации учетных операций:

- Описание процессов;
- Формирование архитектуры решения;
- Дизайн объектов;
- Разработка и тестирование чат-бота;
- Запуск в промышленную эксплуатацию и разработка инструкций.

Средние показатели экономического и технологического эффекта от внедрения роботизированных технологий на базе Blue Prism, согласно статистике данных 1000+ проектов по следующим данным [Брюханов, 2020]:

- 1 робот заменяет 3–7 работников (в среднем 4);
- рабочее время чат-бота 24/7;
- длительность внедрения проекта 3 месяца;
- время подключения чат-бота 1 день;
- затраты на шаблонные процессы снижаются на 70%;
- повышается уровень достоверности и конфиденциальности обрабатываемых данных;
- не требуется обучения и закрепления материалов при изменении бизнес-процессов;
- снижается время и сложность контроля качества.

Развитие роботизации учетных процессов осуществляется достаточно быстрыми темпами и можно ожидать за ближайшие 5 лет занятость бухгалтеров может сократиться значительно.

Существенное изменение цифровизация вносит в учетную пирамиду обработки информации. Сегодня формирование первичных документов и их внесение в компьютерные базы осуществляется вручную. Заменой этого процесса становится появление «цифровых двойников» (в литературе часто их называют «зеркалами»).

Третий элемент учетной пирамиды отражение операций первичными документами цифровизируется с использованием технологии цифровых двойников. Цифровой двойник (англ. *Digital Twin*) — цифровая копия физического объекта или процесса, помогающая оптимизировать эффективность бизнеса. Концепция «цифрового двойника» является частью четвертой промышленной революции и призвана помочь предприятиям быстрее обнаруживать физические проблемы, точнее

предсказывать их результаты и производить более качественные продукты. Насыщение актива датчиками и формирование его цифрового образа может создать явление «живого актива» в учете. В актуальном режиме будет отражаться его актуальная учетная и физическая оценка. Это важно для составления как финансовой, так и нефинансовой отчетности. Отпадает необходимость ручного труда по вводу данных оперативного учета и будет цифровизироваться проведение инвентаризации. Это стало особенно важно в период пандемии и работе в удаленном режиме. В цифровом двойнике можно использовать (хранить) множественную оценку актива (по справедливой, рыночной и ликвидационной стоимости или с использованием различных методов оценки) для различных целей.

В экономической литературе развитие цифровизации экономики связывают с аналитическим и временным расширением форм отчетности (интегрированная отчетность, отчетность по устойчивому развитию и социальной ответственности и т.д.) вызывающую непрерывный аудит. «Перемещение корпоративной отчетности в Интернет неизбежно приведет к повышению скорости публикации отчетных данных и частоты их обновления. Непрерывная отчетность потребует непрерывного аудита в реальном времени. Непрерывный аудит — это не простое увеличение продолжительности работы и ее темпа с тем, чтобы подтверждать достоверность нескончаемого потока разнородных данных после их появления. Это, скорее, аудит систем и процессов генерирования информации. Гарантии будут распространяться на то, как создается информация. При этом, непрерывный аудит будет служить как внутренним, так и внешним целям». [Булыга, 2011]. В этой связи очень важно понять, какова роль отводится блокчейн в системе непрерывного учета и аудита.

Создавая новую форму непрерывного аудита взамен дискретного, основное внимание должно концентрироваться на следующих задачах: совершенствование качества аудиторской проверки; инновации в аудите, изменение методов выборочного исследования на основе цифровизации обработки всего информационного массива клиента; повышение квалификации аудиторов, совмещающие проверочных и консалтинговых технологии; усилении актуализации работы аудитора, смещение акцентов с ретроспективной на перспективную информацию.

В результате современный аудит, базирующийся на: прошедшем времени, финансовых расследованиях, ретроспективности, анализе выборки, гипотетичности и субъективированности результатов по совокупности собранных доказательств перейдет в новую экосистему. В реалиях цифровой экономики станет возможен непрерывный аудит, который будет использовать: режим реального времени, неотъемлемость, оперативность и прогнозирование, всю совокупность информации, формирование трендов на макроуровне, объективированные результаты по совокупности собранных доказательств. [Аудит блокчейн-решений, 2018]

К 1991 году была предложена концепция непрерывного аудита и было разработано ее первое приложение для корпоративной учетной системы. Ранние системы непрерывного аудита были нацелены на проверку данных, проходящих через систему, на соответствие правилам, определенным аудитором, и запуска аварийные сигналы при обнаружении нарушений правил. Спустя два десятилетия не-

прерывный аудит превратился в гораздо более широкую концепцию, которая состоит из трех основных технологий: непрерывное обеспечение надежности данных, непрерывный мониторинг средств внутреннего контроля и непрерывный мониторинг и оценка риска. Непрерывное обеспечение надежности данных выполняет непрерывную и автоматическую проверку транзакций для обеспечения своевременного подтверждения корректности транзакций. Непрерывный мониторинг средств внутреннего контроля следит за поведением сотрудников по отношению к политикам внутреннего контроля. Непрерывный мониторинг и оценка рисков фокусируется на мониторинге бизнес-рисков путем выявления значительных рисков и определения приоритетов процедур аудита и контроля управления рисками. Эти компоненты обеспечивают всестороннюю, своевременную и точную гарантию и предупреждают значительные риски.

Технологические инновации и их использование в профессии аудитора продолжают все активнее использоваться в этом десятилетии. Достижения в различных технологиях, таких как анализ данных, интеллектуальный анализ данных, Интернет вещей, блокчейн, приложение для аудита, дроны и т. д., оказывают сильное влияние на образ жизни людей. Исследователи прилагают усилия для изучения использования этих технологий, чтобы отыскать новый тип аудиторских доказательств из нефинансовых данных, чтобы эффективно визуализировать связанные с аудитом данные для облегчения принятия решений аудиторами и для того, чтобы выявлять аномалии и мошенничества на постоянной основе. Хотя некоторые технологии были изучены в области аудита, значительная их часть остается недостаточно изученной, включая отраслевые версии информационных систем 4.0, блокчейн и приложения для аудита. Существующая парадигма аудита может быть существенно изменена из-за новых технологий, продвигаемых Индустрией 4.0. Технологии 4 промышленной революции помогают эффективнее собирать достоверных аудиторских доказательств в реальном времени и постоянно мониторить бизнес-процессы.

Традиционный ручной аудит (Аудит 1.0) существовал на протяжении веков, удовлетворяя многие потребности. Хотя ИТ-аудит (Аудит 2.0) появился в 1970-х годах, и большинство предприятий в настоящее время работают на компьютере, только около 15% аудиторов имеют внутреннюю ИТ-поддержку. Эта задержка внедрения ИТ может быть частично объяснена консерватизмом и жесткостью профессии, а также эффектом все более устаревшего регулирования профессии, а также отсутствием качественных инструментов, которые позволили бы аудиторам обучиться знаниям в области ИТ и аналитики для автоматизации функций, которые они в настоящее время выполняют вручную. Сейчас активно начал внедряться Аудит 3.0 и намечается переход к Аудиту 4.0 (Таблица 2.)

Таблица 2. Эволюция видов аудита.

Виды аудита	Аудит 1.0	Аудит 2.0	Аудит 3.0	Аудит 4.0
Технология аудита	Ручной аудит	ИТ-аудит	Аудит больших данных	Интеллектуальный аудит
Способ сбора доказательств	Ручное тестирование первичных документов, использование калькулятора для пересчетов	Использование компьютеризированных аудиторских программ	Специализированные аналитические приложения, позволяющие обрабатывать большой объем информации и составлять первоначальные выводы	Использование роботов, искусственного интеллекта, блокчейн-технологии, аналитических программ более высокого уровня
Объект аудита	Индивидуальная отчетность	Консолидированная отчетность	Финансовая и нефинансовая отчетность	Интегрированная отчетность
Характер непрерывности аудита	Дискретный	Дискретный	Дискретный	Непрерывный
Технологическая платформа	Индустрия 1.0	Индустрия 2.0	Индустрия 3.0	Индустрия 4.0

Обсуждая формализацию стандартов аудита, считается, что большинство стандартов должно быть встроено в программное обеспечение, поскольку их внедрение в современных системах обычно выполняется компьютерами. Следовательно, двусмысленность в существующих стандартах аудита должна быть заменена формальным представлением, чтобы обеспечить почти в реальном времени максимальную степень уверенности получаемых с помощью ИТ-систем доказательств. Это потребует значительной переработки действующих программных продуктов.

В сфере обеспечения качества в мире Индустрии и Аудита 4.0 будут доминировать формальные межобъектные протоколы, технические возможности «вещей» и целевые функции взаимосвязанных объектов. Стандарты могут быть запрограммированы в машины, производственные линии и продукты для измерения, обработки и передачи финансовой информации в режиме реального времени. Например, измерение запасов будет автоматизировано путем отслеживания текущих значений закупок. Производственные запасы также можно постоянно измерять путем сбора данных в реальном времени о потреблении энергии на производственных линиях и трудозатратах. Многие позиции, которые были распределены, будут измерены напрямую. Кроме того, продукты будут автономно выдавать предупреждения, если они устарели, медленно перемещаются или повреждены, чтобы предот-

вратить включение или завышение стоимости устаревших запасов. Такая автоматизация может снизить усилия аудитора в отношении физических наблюдений и ручного ценообразования, дополнительно предоставляя точную информацию о производительности и рисках в режиме реального времени.

Индустрия 4.0 состоит из шести основных технологических принципов: функциональная совместимость, виртуализация, децентрализация, режим реального времени, ориентация на обслуживание и модульность. Как и в Индустрия 4.0, Аудит 4.0 использует те же шесть принципов для увеличения доступности данных, возможности непрерывного мониторинга и проверки данных, а также улучшение автоматизации процедур аудита.

Из-за простоты передачи информации и автоматического отслеживания каждой транзакции блок-цепочка может упростить и частично автоматизировать элементы учета и упростить работу с новыми глобальными клиентами. Благодаря этому блок-цепочка может изменить характер аудита, уменьшая роль аудитора при проверке и подтверждении транзакций счета и вместо этого перемещая их дальше цепочки добавленной стоимости. Изменение подходов в наиболее трудоемких сферах аудиторской проверки позволит аудиторам сосредоточить внимание на неавтоматизированных элементах аудита. [Boillet, 2017].

Будучи распределенной бухгалтерской книгой в реальном времени, блокчейн имеет несколько уникальных и ценных характеристик, которые со временем могут трансформировать широкий спектр отраслей:

1. Расчеты в режиме реального времени: блокчейн позволяет проводить транзакции практически в реальном времени, тем самым снижая риск неплатежа одной из сторон транзакции;
2. Распределенный регистр: одноранговая распределенная сеть содержит открытую историю транзакций. Блокчейн распределен, высокодоступен и сохраняет защищенную запись доказательства того, что транзакция произошла;
3. Необратимость: блокчейн содержит проверяемую запись каждой транзакции, когда-либо сделанной в этом блокчейне. Это предотвращает двойное расходование предмета, отслеживаемого блокчейном.

Ключевым событием в технологии блокчейна стало внедрение умных контрактов. Интеллектуальные контракты — это компьютерный код, хранящийся в блокчейне, который выполняет действия при определенных обстоятельствах. Они позволяют контрагентам автоматизировать задачи, обычно выполняемые вручную через стороннего посредника. Технология смарт-контрактов может ускорить бизнес-процессы, уменьшить ошибки в работе и повысить эффективность затрат. Например, две стороны могут использовать умный контракт для заключения общего производного контракта для хеджирования цены на нефть в конце года. После того, как условия контракта были согласованы, он добавляется к блокчейну, а поставленные средства удерживаются на условном депонировании и регистрируются в блокчейне.

Несмотря на то, что в литературе во многих других областях было предложено потенциальное применение блокчейна, существует ограниченное число исследований, изучающее использование этой технологии в практике бухгалтерского учета и аудита. Дэвид Йермак (Д. Йермак Цифровая валюта, блокчейн и будущее

финансовых услуг) представил краткую дискуссию об использовании блокчейн для учета в реальном времени [Yermack, Hinkes, 2018]. Он предположил, что с добровольным раскрытием обычных деловых операций компании через блокчейн заинтересованные стороны могут получить мгновенный доступ к точной финансовой информации. Оттуда любой потребитель информации может создавать персонализированную финансовую отчетность, не полагаясь на суждения аудиторов или добросовестность менеджеров. Хотя детальные механизмы и парадигмы, используемые для поддержки учета в режиме реального времени, не были разработаны, эта концепция, тем не менее, заслуживает внимания [Технология блокчейн: сущность, виды, использование в российской практике, 2017].

Существуют и серьезные критики блокчейн технологий, чье мнение надо учитывать совершенствую их. Блокчейн оказался дорог и неудобен для хранения, имеет низкую скорость использования, очень энергозатратен, механизмы блокчейна не обеспечивают защиту от недобросовестных участников; участники сети блокчейна не равноправны (правило 51 %); блокчейн не обеспечивает вечного неизменного хранения данных [Николаев, Селезнёв, 2019].

Технологическое освоение применения контрольного, аналитического и детального тестирования в рамках предпосылок достоверности в аудиторских процедурах требует серьезных методических разработок в этой области на основе цифровизации и искусственного интеллекта. Можно предположить, что развитие контрольного тестирования, состоящего из двух типологических тестов: тесты на наличие контроля и тесты на эффективность контроля, пойдет в направлении оценки перспективной и разнообразной информации о деятельности клиента. Особое значение будет уделяться технологиям оценки рисков и формированию матриц контроля. Аналитическое тестирование, как форма сравнения агрегативных показателей, по всей вероятности, будет подвержена воздействию искусственного интеллекта при формировании проверочных легенд. Технологии же блокчейн должна будет применяться при проведении детального тестирования. Это самое трудоемкое направление. Именно здесь должен осуществиться переход от выборочного наблюдения конкретных учетных операций к проверке всего массива без потери качества и с минимальным риском существенного искажения [Гузов, 2019 (a)].

Применение такого аудиторского подхода должно стать результатом изменения организации учета у компаний. Использование блок-цепочек должно естественным образом применяться в учетной практике компаний. Для этих целей необходимо разработать новую технологическую базу для операций с финансовой и нефинансовой отчетностью, которая бы «закрывалась» блокчейном и была бы публичной. Таким образом, аудиторы получали бы непрерывно информацию о клиенте и могли бы ее верифицировать. Фокус верификации аудиторов может сместиться в область настройки и мониторинга смарт-контрактов и механизмов контроля за искусственным интеллектом смарт-фирм. Таким сегодня видится форсайт учета и аудита.

В качестве заключения, следует сказать, что цифровизация учета и аудита существенно изменяют учетный эколаншафт и потребует существенного изменения

направленности образования в данных сферах и применения новых инновационных продуктов. Внедрение технологии блокчейн может оказать существенное влияние на организационные формы капитала в эпоху цифровизации. Гипотеза смарт-фирмы может стать реальностью. Социальные последствия цифровизации могут сказаться на занятости в данной сфере и изменении системы обучения.

Цифровизация учета, вероятно, окажет влияние на структуру и содержание учетных программных продуктов (например 1с) интегрируя в них технологии блокчейн, роботизации и цифровых двойников, что ускорит движение в области технологии непрерывного аудита.

Литература

1. Аудит блокчейн-решений (2018). PricewaterhouseCoopers. URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/blockchain-assurance.html>.
2. Брюханов М. (2020) *Robotic Process Automation (RPA)* /: <https://www.ias.ru/businessconsulting/robotic-process-automation-rpa.html>.
3. Булыга Р. П. (2011) Аудит бизнеса: вопросы теории и методологии. *Инновационное развитие экономики*. № 3.
4. Гузов Ю.Н. (2019) (а) Блокчейн в учета и аудите. *Экономика и управление: проблемы, решения*. Т. 8. № 3. С. 46–53.
5. Гузов Ю.Н. (2019) (б) История развития аудита в России. *Аудит*. № 4. С. 7–12.
6. Гузов Ю.Н., Журавлева Н.О. (2012). *Проблемы организации бюджетного (бухгалтерского) и реестрового учета имущества казны*. Санкт-Петербургский гос. ун-т. Санкт-Петербург, С.10–31.
7. Гузов Ю.Н. и др. (2000) *Экономические реформы в России и Китае глазами российских и китайских экономистов*. СПб — Шанхай. С.167–183.
8. Николаев В.А., Селезнёв В.М. (2019) Блокчейн и цифровое будущее. Обещания новой технологии против реальности. *Аудит*. № 2.
9. Технология блокчейн: сущность, виды, использование в российской практике. (2017) Центральный Банк Российской Федерации. *Деньги и кредит*, № 12.
10. Boillet J. (2017) Are auditors ready for blockchain? The audit profession is eyeing blockchain. *Accounting Today*. Т. 31, № 9. С. 34–34.
11. Dai J., Vasarhelyi M. A. (2017) Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*. Т. 31, № 3. С. 5–21.
12. O'Leary D. E. (2017) Configuring blockchain architectures for transaction information in blockchain consortiums: The case of accounting and supply chain systems. *Intelligent Systems in Accounting Finance & Management*. Т. 24, № 4. С. 138–147.
13. Yermack D., Hinkes A. (2018) Digital currency, blockchains, and the future of the financial services industry. <http://people.stern.nyu.edu/dyermack/courses/Hinkes-Yermack%20Spring%202018.pdf>.

Бухгалтерский учет и финансы: современные тенденции и ВЫЗОВЫ

Аннотация

Бухгалтерский учет является многоаспектной, сложно структурированной информационной системой, без которой не может обойтись современная экономика. В последнее время в организации, администрировании и методологии функционирования этой системы происходят существенные изменения. Определяя тематику, логику и содержание статьи, автор имел в виду донести до читателя главную мысль: в современных условиях интерес и значимость приобретает не процедурно-технический, но, прежде всего, информационно-аналитический контекст функционирования системы бухгалтерского (финансового) учета. Более того, учетные данные в современном информационном контенте для бизнеса остаются единственно верифицируемыми, что повышает их ценность и значимость. Вместе с тем отдельные вопросы взаимодействия между финансовым и бухгалтерским блоками все еще остаются неразрешенными, требующими определенного согласования и сопряжения. Характеристике и оценке наиболее значимых из упомянутых противоречий и посвящена настоящая статья.

Ключевые слова:

Учетные стандарты, финансовая отчетность, правовое регулирование, профессиональные бухгалтерские институты

Введение

В эпоху весьма объемного и несистематизированного информационного обеспечения бизнеса бухгалтерские данные представляются единственно верифицируемыми и в силу данного факта заслуживающими относительного доверия. Именно бухгалтерская информация в определенном роде является основой для принятия решений в финансовой сфере. Вместе с тем критика бухгалтерского учета со стороны потребителей информации (в том числе и со стороны финансистов), безусловно, имеет место и во многом носит объективный характер. Возникает довольно интересная ситуация, когда потребители бухгалтерской информации справедливо критикуют ее по многим позициям, но предложить что-то иное взамен не в состоянии. Со своей стороны бухгалтерское обеспечение современного бизнеса не может не учитывать меняющиеся условия хозяйствования, особенно в финансовой сфере.

Приступая к характеристикам определенных учетных аспектов прежде всего необходимо обратить внимание на модель экономики, в которой данные объекты подвергаются анализу. В соответствии с классификацией МВФ, все страны делятся на две категории: а) страны с развитой экономикой и б) развивающиеся рынки и развивающиеся (формирующиеся) страны. В настоящее время мировое сообщество должно выровнять и согласовать темпы роста стран с формирующейся рыночной экономикой, которые направлены на повышение уровня жизни в этих странах. Решение этой проблемы невозможно без согласования основных

методологических, методических и организационных параметров экономики в целом, в том числе такой важной ее составляющей, как бухгалтерский учет.

Необходимо отметить, что практически все инновации и нововведения в области бухгалтерского учета и финансов тестируются и используются исключительно в развитых странах. И дело не только в развитии и силе экономики страны. Указанные инновации активно используются только тогда, когда общество достигло определенного понимания необходимости таких изменений. Иными словами, введение, например, экологического учета может быть императивом, силой государства, но в этом случае оно будет восприниматься как своего рода бремя для ведения бизнеса. Только тогда, когда общество осознает необходимость усилий в этом направлении, бизнес будет реагировать на него соответствующей информацией об экологической деятельности. К сожалению, в определенной степени это присуще только развитым странам.

Россия является одним из самых ярких представителей развивающихся экономик, где на протяжении многих лет советского периода бухгалтерия и практика развивались на основе принципиально других концепций, чем в развитых странах. Фундаментальное изменение ориентации в политическом и экономическом развитии привело к необходимости внедрения принципиально новой методологической основы в области бухгалтерского учета и отчетности особенно с учетом новых экономических реалий. Вместе с тем отдельные нововведения затрагивают не только отечественную, но и в целом мировую учетную процедуру и практику. Автор счел целесообразным структурировать статью по основным логически отдельным темам, которые раскрывают наиболее значимые задачи и задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом на новом этапе.

1. Финансист — основной потребитель бухгалтерской информации

Традиционно бухгалтерский учет рассматривался как некая обособленная область экономики. Поскольку рыночная экономика — это экономика, базирующаяся на договорах (прежде всего, финансовых), все большее признание получает идея о тесном смыкании учета с финансами и правом. Если взаимоотношения с правом касаются в основном регулятивных аспектов бухгалтерского учета, то взаимопроникающая связь с финансами относится уже к характеристике сущностных, методологических аспектов учета. Одно из объяснений очевидно — пользователями продуктом деятельности учета являются прежде всего лица, имеющие отношение к финансовой стороне бизнеса.

В этой связи необходимо четко разделять процедуру ведения учета и его конечный продукт — финансовую отчетность. Именно указанный продукт и готовится бухгалтерами для «небухгалтеров». Главное в современном учете (и это отражают стандарты) — не учетная техника, не процедура, но выходной продукт, ориентированный на различные категории пользователей, т. е. публичная финансовая отчетность [Ковалев, 2016, с.759].

Фактически мы говорим об отчетности в контексте аналитического обоснования решений финансового характера. Публичная отчетность производится не

ради самой себя, но для того, чтобы быть весомым аргументом при принятии решений по проектам инвестирования (ответ на вопрос: «Куда вложить деньги?») и финансирования (ответ на вопрос: «Откуда взять деньги?»). Для того чтобы данный аргумент можно было использовать надлежащим образом, необходимо не только и не столько обладать навыками примитивного расчета на ее основе неких показателей и коэффициентов, сколько понимать логику отчетности, экономический смысл ее статей, принципы оценки отражаемых в ней объектов и т.д.

Немаловажен и другой аспект: отчетность может быть востребованной фактически, а не формально лишь в том случае, если пользователь обладает достаточной культурой работы с подобными источниками информации, владеет основами чтения и анализа отчетности, понимает ее слабые и сильные стороны, условности и ограничения. Таким образом, и на пользователя отчетности в свою очередь накладываются обязательства по относительно адекватному восприятию той информации, которая в ней содержится. Низводить все до уровня дилетанта вряд ли оправдано, а на самом деле недопустимо. Пренебрежение учетом со стороны финансистов, правоведов, менеджеров и прочих работников, связанных с принятием управленческих решений, свидетельствует скорее об их не очень высокой квалификации в сфере бизнеса.

Превалирование финансовой тематики в современной бухгалтерии подтверждают и некоторые эмпирические исследования. В частности, на основе изучения содержания статей в бухгалтерских журналах можно сделать вывод об основных тенденциях в бухгалтерской науке и непосредственно учетной процедуре. Например, в 2016 г. сразу несколько авторов рассматривали тематику и содержание статей, опубликованных в ведущих бухгалтерских журналах (см.: [Moehrle et al. 2016], [Walker, 2016]). Большинство статей в этих журналах прямо или косвенно сосредоточены на финансовых аспектах деятельности компании, а темы исследований, как правило, имели исключительно прикладной финансовый характер¹.

2. Новые виды и формы бизнеса

В последнее время получили развитие такие виды бизнеса, о которых некоторое время назад мы имели весьма отдаленное представление. Как правило, речь идет не о появлении новых юридических категорий, а скорее о симбиозе и соединении отдельных видов договоров в некие устойчивые формы бизнеса. Приведем лишь один весьма характерный пример.

В последнее время чрезвычайную популярность получили сделки, укладываемые в формат так называемой «шеринговой экономики» (sharing economy)².

¹ В отношении предмета исследования бухгалтерских публикаций следует отметить еще одно немаловажное обстоятельство. Неизменной популярностью в профильных бухгалтерских журналах пользуется историческая тема. Например, в исследовании Нейпира утверждается, что фактически 20% статей бухгалтерских журналов с 1976 по 2005 гг. были представлены публикациями по истории учета и отчетности. [Napier, 2006, p.506]

² Шеринговая экономика или экономика совместного пользования — термин, используемый при описании коллективного доступа к продукту или услуги вместо традиционных формы владения. См. в частности [Botsman, Rogers, 2015]

Масштабы деятельности подобных фирм давно вышли на общемировой уровень, а капитализация отдельных компаний исчисляется десятками миллиардов долларов. Отрасль демонстрирует настолько высокие темпы развития, что даже весьма оптимистические прогнозы последнего времени по факту оказались чрезвычайно осторожными. Например, в 2015 г. аналитики компании PwC предположили, что объем рынка экономики совместного пользования в 2025 г. будет превышать 335 млрд. долл. [The Sharing Economy, 2015].

Проблема, с которой сталкивается учет, заключается, прежде всего, в традиционном восприятии существующих реалий через призму стандартных категорий учета, существовавших сотни лет и фактически не допускающих изменений. В частности, действуя в привычных рамках, учетный работник будет склоняться к тому, что сделки, рассматриваемые при характеристике шеринговой экономики, следует трактовать как одну из форм проката. А поскольку бухгалтерское сопровождение данных сделок уже достаточно проработано, то и повода для волнения в принципе нет. Вместе с тем масштабы деятельности подобных компаний и, самое главное, становление их уже на совершенно другом качественном уровне (нахождение в категории публичных компаний) приводит к тому, что традиционная их оценка в рамках существующих учетных подходов выглядит неправдоподобной или скорее не отвечающей современным реалиям бизнеса и предпочтениям стейкхолдеров.

С классической точки зрения компании данного сегмента (экономики совместного пользования) фактически не располагают правами собственности на те активы, которые генерируют им прибыль. У акционера, управленческого персонала, инвестора и прочих заинтересованных лиц возникает закономерный вопрос — а что скрывается за ценными бумагами компании, ведь последняя фактически не имеет никакого отношения к тем активам, которые приносят ей доход. Складывается довольно парадоксальная ситуация — бухгалтер формирует финансовую отчетность компании, справедливо руководствуясь текущими представлениями о порядке признания соответствующих объектов в учете, однако эта оценка не удовлетворяет в полной мере никого: ни финансиста, ни оценщика, ни управленческий персонал, ни отчасти собственника. Однако и альтернативу традиционному признанию указанных объектов в учете никто пока предложить не может. Косвенным подтверждением справедливости подобной коллизии выступают сложности, с которыми столкнулись оценщики при формировании данных о стоимости подобных компаний. В некоторых случаях прогнозные оценки о стоимости одной и той же компании разнятся в разы. Например, довольно известна в финансовом сегменте оценка компании Uber при выходе на IPO, проведенное командой оценщиков под руководством Асвата Дамодорана. Об условности данной процедуры говорит то обстоятельство, что диапазон оценки варьировался от 15 до 60 млрд. долл., что безусловно вызывает справедливый скепсис по отношению к подобным мероприятиям. Огромный размах колебаний наглядно демонстрирует высокую субъективность оценки, свидетельствует об условности ее различных способов, однако все-таки в научной и учебной литературе не была идентифици-

рована главная причина подобной неудачи. По нашему мнению, ключевым элементом является вопрос — как идентифицировать и оценить объект учета, являющийся основным с точки зрения генерации доходов, который по существующим учетным правилам фактически не имеет отношения к изучаемой компании.

В этой связи мы должны признать, что бухгалтерский учет дает абсолютно корректное и справедливое представление о рассматриваемых объектах в рамках существующих правил и процедур, однако с точки зрения полезности при принятии управленческих решений и каких-то оценочных суждений, учетные подходы к подобным активам к сожалению не имеют высокой ценности. Проблема здесь заключается во все более усиливающемся разделении активов, представленных в финансовой отчетности, и собственно основными генерирующими доходы компании мощностями. Современная бухгалтерская оценка таких активов совершенно корректна, но в некотором роде неудовлетворительна.

3. Взаимосвязь между активами и компании и генерацией доходов.

В дополнение к организационным изменениям можно отметить существенные инновации и в процедурных аспектах бухгалтерского учета. В частности, речь идет об оценке новых объектах учета, которых раньше не существовало. По словам Циммермана, традиционные «фирмы девятнадцатого» и «двадцатого века» полагались на большие объемы физического капитала. "Фирмы XXI века" в настоящее время в большей мере основаны на знаниях, требуя человеческого капитала для создания своих нематериальных активов. [Zimmerman, 2015, p.487]. Нетрудно предположить, что роль и место цифровых, нематериальных активов будут расти значительными темпами, и их доля в балансе будет увеличиваться.

В течение последних лет изменилось толкование особого значения форм финансовой отчетности. Ресурсы, представленные в активе баланса, рассматривались в качестве основных факторов производственных сил компании, а деньги воспринимались как промежуточный, временный этап в обращении ресурсов, которые в будущем будут преобразованы в некоторые ценности недвижимости (основные средства, запасы и так далее). Таким образом, стоимость денежных ресурсов подразумевалась только в способности к дальнейшей трансформации в активы, которые создают конечный продукт экономической деятельности фирмы. Именно поэтому традиционно баланс воспринимался как основная форма финансовой отчетности, которая полностью содержит перечень тех материальных ресурсов фирмы, которые воплощают ее производственную мощь. Однако меняющиеся условия управления оставили своеобразный отпечаток на восприятии значимости форм отчетности — значимость счета прибыли и убытков компании начала возрастать. Логика этого процесса заключается в том, что важно не только то, какие ресурсы есть у компании, но, прежде всего, насколько эффективно они управляют ими в текущей финансово-экономической деятельности. Этот процесс особенно заметен по отношению к фирмам, ценные бумаги которых цитируются на фондовых биржах — инвесторы, скорее всего, будут обращать внимание на текущие показатели компании, а не на перечень тех ресурсов, которые у нее есть.

Более того, в последние годы начал формироваться принципиально новый этап трансформации значимости финансовой модели компании, представленной ее формами отчетности. Это может быть выражено следующим тезисом: главное даже не размер финансового результата компании, важно, какие денежные потоки генерирует компания, и с какой частотой и достаточной устойчивостью к внешним шокам. Таким образом, акцент при уникальной оценке стоимости форм отчетности плавно сместился сначала с баланса на счет прибыли и убытков, а затем на отчет о денежном потоке.

Кроме того, в настоящее время информация считается наиболее ценным ресурсом. Цифровая экономика XXI века принципиально отличается от индустриальной экономики 20-го. Роль бухгалтерского учета в цифровой экономике в настоящее время является одной из наиболее перспективных тем для исследований. Ситуация во многом осложняется тем, что исследователи по-разному интерпретируют само понятие цифровой экономики.

Вышеупомянутая проблема соотношения активов и тех доходов, которые они генерируют, чрезвычайно обострилась в последние годы. До недавнего времени традиционные формы хозяйствования позволяли видеть довольно четкую связь между теми активами, которые представлены в балансе организации и результатами ее финансово-хозяйственной деятельности. Условно говоря, в классическом представлении, чем больше у предприятия имущества (особенно активной части основных средств), тем лучше. Производственные мощности предприятия являлись своеобразным залогом успешной деятельности на рынке.

Фактически между генерацией результата и присутствующими на балансе активами идентифицировалась прямая связь. Если у компании на балансе располагаются условно три производственные площадки, то от этой фирмы следует ждать и более высоких результатов чем у компании аналогичного профиля, но с одной производственной линией. Широкое распространение института аренды и ее видов в XX в. несколько изменило существующую ситуацию — компания могла не показывать на балансе активы, которые генерируют ее доход.

Именно в это время в профессиональном бухгалтерском и финансовом сообществах стали говорить о проблеме так называемых сделок «внебалансового финансирования» («off-balance financing»), когда фирмы вместо приобретения активов в собственность предпочитали брать их в аренду [Zeff, p. 9]. Если мы обратимся к истории трактовки и отражения арендованных активов в учете, то увидим своеобразное противостояние, возникающее между стремлением фирм показать активы за балансом и требованиями законодательства учитывать активы на балансе (институт финансовой аренды).

Следует отметить, что профессиональное бухгалтерское сообщество хорошо понимало возможности вуалирования истинного имущественного и финансового положения в отношении арендных операций. Например, в США еще в 1938 Комитет по бухгалтерской процедуре (Committee on Accounting Procedure) Американского института бухгалтеров (American Institute of Accountants) выпустил спе-

циальный бюллетень, в котором упоминал о желательности капитализации объектов долгосрочной аренды, хотя четкого указания на необходимость данной процедуры в документе не было.³

В определенном смысле появлению в учетно-финансовой практике такой категории как финансовая аренда мы обязаны стремлением компаний вуалировать информацию о своих реальных активах и обязательствах в балансе. Приобретение любого актива в собственность сопровождается постановкой его на баланс. Когда речь идет о приобретении объекта в кредит, то компания также будет признавать и соответствующие обязательства в балансе. Взятие объекта в обычную аренду позволяло обходиться без соответствующего отражения актива и сопутствующих обязательств в балансе, поэтому поначалу воспринималось как своеобразный легальный уход от подобной практики.

Это приводило к тому, что фактически в отчетности арендатора не находили отражения реальные обязательства по аренде. Акционеры, внешние инвесторы и прочие контрагенты не могли видеть истинной картины обязательств арендатора. Последовательное начисление арендного платежа, а затем его погашение в рамках одного отчетного периода приводило к тому, что сумма общих обязательств по аренде не фигурировала в балансовом отчете. Безусловно, рекомендации по отражению арендованного имущества за балансом соблюдались, но, как показывает практика внимание к подобной информации несколько ослабленно. А при классическом коэффициентном анализе, например, когда речь идет о традиционных коэффициентах ликвидности или финансовой устойчивости, информация на забалансовых счетах вообще не принималась во внимание.

Важным и широко используемым в коэффициентном анализе является показатель финансового левриджа (соотношение заемных долгосрочных обязательств и собственного капитала). По динамике данного показателя зачастую делаются выводы об инвестиционной политике компании, за счет чего она предпочитает развиваться, за счет заемного финансирования или использует внутренние собственные источники для этих целей. Фактически долгосрочная аренда вуалировала реальную величину уровня финансового левриджа компании.

В дальнейшем дискуссия относительно классификации и учета арендных сделок в американском профессиональном сообществе свелась к разграничению сделок

³ Профессиональное сообщество в США в части стандартизации финансового учета в течение уже более ста лет представляет, в основном, Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) как объединение практикующих бухгалтеров, являющееся наиболее авторитетной профессиональной неправительственной организацией, представляющей бухгалтерское (в том числе и аудиторское) сообщество в США (в 2015 г. AICPA имел более 400 тыс. членов). Институт под именем Американского института бухгалтеров (American Institute of Accountants, AIA) формально создан в 1917 г., хотя считается, что он ведет свое начало от Американской ассоциации публичных бухгалтеров (American Association of Public Accountants, AAPA), зарегистрированной в 1887 г. В 1957 г. институт изменил свое название на AICPA. Американский институт бухгалтеров (AIA) в 1959 г. в ходе реорганизационной перестройки AIA был пре-образован в современный Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA)

аренды на две большие группы — финансовую и операционную. Впервые о необходимости введения специальных критериев, по которым можно идентифицировать финансовую аренду заговорили в конце 60-х гг., а в 1972 г., когда Совет по принципам бухгалтерского учета (*Accounting Principles Board, APB*) AICPA⁴ выпустил специальный отчет-исследование (*Opinion*⁵) № 27 «Учет арендных контрактов производителями или продавцами имущества» (*Accounting for Lease Transactions by Manufacturer or Dealer Lessors*), в котором указанные критерии были четко сформулированы. В общем виде они практически идентичны существующим ныне критериям как в системе GAAP, так и в МСФО.

Таким образом, бухгалтерское сообщество постепенно пришло к ныне существующей модели классификации и учета арендных операций, когда есть оформленные критерии разграничения видов аренд и для каждого вида устанавливаются определенные правила учета. Однако закрепление подобного разделения в учете не решило проблему, современное бухгалтерское сопровождение сделок аренды пришло к тому, о чем говорили американские теоретики и практики учета еще в 30-е гг. XX в. — все активы должны быть представлены в отчете арендатора.

Однако данное решение (выпуск стандарта IFRS 16 «Учет аренды», закрепляющего идентификацию на балансе всех активов, которые генерируют доход) во многом имеет паллиативный характер. Своеобразное изменение уклада экономики внесло существенную лепту в характер признания актива как такового. Особенно это проявляется в случае, когда мы имеем дело с видами бизнеса так или иначе связанными с цифровыми технологиями или компаниями высокотехнологичного сегмента. Мы можем констатировать в определенной мере обескураживающий для аналитика результат — из бухгалтерского баланса абсолютно неясным становится тот актив, который генерирует доход и вообще служит основной «ценностью» компании. Если раньше указанные активы все-таки присутствовали пусть не в отчетности анализируемой фирмы, а у другой компании (арендодателя), то сейчас перед аналитиками стоит задача корректной идентификации актива как такового. Дело не в процедуре признания права на актив, а дело заключается в идентификации самого актива.

⁴ Совет просуществовал до 1973 г., когда его функции были переданы Совету по стандартам финансового учета (*Financial Accounting Standards Board, FASB*).

⁵ Дословный перевод на русский язык данного документа — «мнение», не должно смущать читателя. Фигурирующие в американской системе бухгалтерского учета институты не наделены никакими властными полномочиями. Выпускаемые ими документы являются исключительно рекомендательными, однако их появлению, как правило, предшествует достаточно активная дискуссия в научном и бизнес-сообществах. Поэтому за скромным наименованием «мнение» фактически располагаются некие рекомендации по учету, которые приняты основными игроками бизнес-среды. Безусловно, каждая конкретная компания в принципе не обязана им следовать, но именно то обстоятельство, что большинство фирм в бизнес-среде выполняет указанные рекомендации, способствует распространению и выполнению положений, закрепленных в данных документах.

4. Исключительно вольная трактовка многих финансовых решений в приложении к учету

Финансовые работники достаточно часто весьма вольно описывают многие управленческие решения финансового характера и рассматривают их без привязки к конкретным, текущим процедурам учета. Например, широко известная операция секьюритизации активов, которая заключается в том, что диверсифицированный пул финансовых активов выделяется с баланса и приобретает юридическую самостоятельность путем передачи специально созданному лицу, которое осуществляет его рефинансирование на международном рынке капиталов или денежном рынке посредством выпуска ценных бумаг [Бэр, 2007, с.37]. Подобных определений, в которых фигурирует словосочетание «передача активов» специально созданной фирме довольно много в научной и учебной финансовой литературе. У практического работника, особенно связанного с бухгалтерской процедурой, возникает закономерный вопрос, а как происходит подобная передача, на основании каких договоров, какими документами оформляется и проч. Какой договор скрывается за этим словом «передача»?

Безусловно, излишняя детализация процесса, а также низведение научной дискуссии до процедурного аспекта (каким актом оформить и кто должен его подписать) в определённом смысле не являются конструктивными и не способствуют разрешению указанных терминологических коллизий. Однако чрезвычайно важно понимать, что зачастую необдуманные формулировки каких-то процедур в области финансов могут натолкнуться на достаточно простой аргумент — а как это сделать в практическом плане. Это лишний раз свидетельствует о том, что финансовый работник никоим образом не должен отдаляться от понимания учетной процедуры в процессе осуществления тех или иных финансовых операций. Указанная проблема не нова и неоднократно идентифицировалась специалистами в области учета, например, в части признания и распределения прибыли.

В последнее время в научной и профессиональной среде значительно возрос интерес к формированию различных математических моделей в таких направлениях как бухгалтерский учет и финансы. Даже в теории бухгалтерского учета научное сообщество приветствовало математическое моделирование. Более того, эта тенденция глубоко проникла в сферу экономики как таковой. Для характеристики обратимся опять к изучению тематики статей в профильных журналах. В 2017 г. было проведено исследование содержания 2 тыс. статей, опубликованных в 299 выпусках шести бухгалтерских журналов за 20-летний период, закончившийся в 2016 г. В 695 статьях (34%) присутствовали математические модели, в которых выводы были получены на основе исключительно статистического анализа данных без привязки к каким-то экономическим трактовкам. [Apostolou et al., 2017].

Конечно, современные исследования в экономике невозможны без использования математических методов анализа. Тем не менее, необходимо помнить слова английского ученого Т. Хаксли (Гексли) (Thomas Henry Huxley, 1825–1895) «математика подобна жернову, перемалывающему то, что в него засыпают; как засыпав горох, вы не получите пшеничной муки, так, исписав целые страницы

формулами, вы не получите истины из ложных предпосылок» (mathematics may be compared to a mill of exquisite workmanship, which grinds you stuff of any degree of fineness; but, nevertheless, what you get out depends upon what you put in; and as the grandest mill in the world will not extract wheat-flour from peascod, so pages of formulae will not get a definite result out of loose data) [Gaither's Dictionary, p. 1305].

5. Техника учетной процедуры и изменение целевого предназначения отчетных форм

В последнее время при характеристике тех или иных аспектов в области финансов, мы наблюдаем своеобразное уменьшение роли бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах и возрастание роли отчета о движении денежных средств. Достаточно просмотреть годовые отчеты крупных публичных компаний, в которых очевиден упор на денежные поток, генерируемые компанией и финансовые результаты (т.е. динамический аспект), а не на балансовые данные (аспект статический).

Подобное увеличение интереса к фактическим денежным параметрам может свидетельствовать в том числе и о существенном увлечении поверхностными, условными оценками и категориям в части учета и финансов. Мы опять сталкиваемся с тезисом, что основные управленческие решения в бизнесе принимают «небухгалтеры», отсюда и появляется их стремление вывести за рамки категории и формы, которые кажутся им чрезмерно усложненными или вуалированными. Особенно это проявляется в трактовке для управленческого персонала таких категорий как прибыль, гудвилл. Например, при работе с прибылью речь идет о нахождении четко очерченных категорий и сумм в активах компании, поскольку конкретные управленческие решения часто подразумевают не абстрактное использование прибыли, а реальный отток денежных средств. Управленческий персонал при принятии решений об инвестировании менее всего склонен осуществлять какие-то итерации, связанные с корректировкой такой учётной категории как прибыль. Для него важнейшими параметрами могут выступать именно свободные остатки денежных средств у компании, что наглядно демонстрируют фактические и прогнозные отчеты о движении денежных средств. Стремление финансистов и менеджеров к монетизации любых отчетных параметров должно восприниматься бухгалтерским сообществом как естественный процесс, который никоим образом не вступает в противоречие с основной бухгалтерской процедурой и не несет никакой угрозы традиционному бухгалтерскому представлению компании.

Усиление роли денежных потоков в бухгалтерском представлении о фирме связано еще и с ускоренным темпом изменений в бизнес-среде. Речь все больше идет не о поступательном и последовательном развитии компании, традиционно учитывающим такие параметры как рентабельность, финансовая устойчивость, платежеспособность. Эти параметры во много представляются как довольно инертные, считаемые по фактически посмертной картине бизнеса (отчетность прошлых периодов). В современном мире управленческий персонал все больше оперирует категориями и оценками, связанными с долей рынка, объемами про-

даж, генерацией выручки (потоков), т.е. очевидно связанными с денежными потоками. Философия бизнеса у многих компаний по оценкам прошлого времени просто недопустима — не считаясь с убытками и потерями продвигаться вперед, все более захватывая и подводя по свой контроль участки, отрасли, параметры рынка. Лейтмотивом развития становится не генерация собственной прибыли и демонстрация успехов перед акционерами, а не дать возможность сгенерировать прибыль другим участниками бизнеса — конкурентам. Именно поэтому отчеты, связанные с фактическим движением денежных средств, довольно прогнозируемо оказываются в спектре наиболее важных для оперативной работы. А то направление как компания отработала в прошлом году, какие она демонстрировала параметры рентабельности, устойчивости и прочие традиционные оценки, безусловно важны, но второстепенны.

Кроме того, в последние годы в международной бизнес-среде наблюдается очевидное повышение интереса и внимания к качеству информационно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов и поиску путей его совершенствования. Определенные усилия предпринимаются как бухгалтерским сообществом, так и «небухгалтерами». Бухгалтеры совместно с финансистами акцентируют внимание на содержательной, качественной стороне отчетности (совершенствование профессиональных стандартов) и полагают, что любая дополнительная информация может быть представлена в специальных разделах годового отчета. «Небухгалтеры» ратуют за публикацию интегрированного отчета, понимая его как некий систематизированный набор данных, позволяющих пользователю получить детальное представление о фирме в контексте ее взаимоотношений с экономическими субъектами и обществом. Бухгалтерские данные в таком отчете могут присутствовать, но имеют лишь вспомогательное значение. В этой связи заметим, что формирование любой информационной базы представляет собой весьма затратный процесс. А потому, несмотря на постоянно ведущуюся критику бухгалтерского учета, производимая им публичная отчетность, скорее всего, в ближайшие десятилетия останется системообразующим ядром информационных потоков, характеризующих фирму [Ковалев, 2014, с.24]. Иными словами, первый вариант развития информационно-аналитического обеспечения бизнес-среды представляется вполне приемлемым. Поэтому не только не устаревает, но и все более актуализируется проблема гармонизации интересов поставщиков и пользователей публичной отчетности, подразумевающая в числе прочего совершенствование как собственно отчетности (по составу, структуре, качественным характеристикам), так и культуры, навыков и методик аналитической работы с нею.

В последнее время пользователи финансовой отчетности стали уделять большое внимание достоверности и ценности сбора бухгалтерских данных. Информационный мир столкнулся с таким термином, как «Большие данные» (Big Data). Объем информации и скорость передачи данных в последние несколько лет возросли настолько, что эти обстоятельства не могли остаться незамеченными теоретиками и практиками учета. Значимость этих проблем была настолько высока, что в 2015 г. Американская ассоциация бухгалтерского учета (ААА) провела первые

бухгалтерские конференции для ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, тематикой которых выступали именно т.н. данные категории Big Data.

Нельзя не упомянуть и о том, что в последние десятилетия направления бухгалтерского учета, влияющие на экологические и социальные аспекты деятельности фирмы, становятся все более популярными. Особенно в развитых странах (странах с развитой экономикой) большое значение в бухгалтерском учете уделяется различным экологическим аспектам. Первоначально эти исследования были направлены только на представительство в учете экологических моментов предпринимательской деятельности. В настоящее время цели исследования значительно возросли и расширились. Например, речь идет даже о том, как современный бухгалтерский учет может повлиять на изменение климата на нашей планете (см. [Linnenluecke et al., 2015]).

Подобная социальная и экологическая информация об усилиях компании в данных сферах становится своего рода конкурентным преимуществом. Нельзя не отметить то обстоятельство, что данной информации в ежегодных отчетах компаний уделяется зачастую даже больше места чем традиционной финансовой информации. Ранее эти затраты воспринимались как своего рода ограничение для фирмы (необходимость реализации природоохранных и социальных мероприятий снижала прибыль компании). В настоящее время они интерпретируются как дополнительное конкурентное преимущество⁶. Однако следует признать, что это направление в большей степени ориентировано на визуализацию некоторых популярных видов экономической деятельности в развитых странах, а не на методологию бухгалтерского учета. Если популярность экологических и социальных вопросов снизится при обеспечении экономической деятельности хозяйствующих субъектов, то снизится и интерес пользователей к экологическому или социальному учету. Кроме того, можно утверждать, что модель такого рода присуща более развитым и успешным экономикам, в экономических системах развивающихся стран эти вопросы до сих пор второстепенны.

В отношении техники учета в последнее время следует отметить и прогностические особенности бухгалтерской процедуры. Более пристальное внимание к информационной ориентации бухгалтерского учета заложило основу для укрепления научных исследований в части прогнозной ценности бухгалтерской информации. Периодически даже в ведущих бухгалтерских журналах можно найти исследования, в которых критикуется не только нынешняя методология бухгалтерского учета, но и более глобальные выводы, например, бесполезность бухгалтерской информации в прогностические цели (см. [Drake et al, 2016]). Другие авторы более лояльны к современному бухгалтерскому учету, но указывают на необходимость достаточно серьезных изменений в нынешней методологии. Это, например, широкое использование измерений справедливой стоимости. Оценка справедливой стоимости может увеличить ценность прогнозирование, предоставляя более своевременные данные, чем исторические оценки в части затрат. Конечно,

⁶ В 2014 г. был проведен подробный обзор новых веяний в учетной практике [Gray et al., 2014].

стандарты МСФО уже давно выступают за расширение использования справедливой стоимости, однако исторические оценки по-прежнему доминируют в информационном содержании бухгалтерских данных. Кроме того, использование справедливой стоимости полностью соответствует глобальному охвату бухгалтерского учета и укреплению его информационной ориентации. Вывод еще раз очевиден — ориентация учета широкого круга заинтересованных сторон и укрепление прогнозной стоимости бухгалтерских данных.

Заключение

Теоретический анализ тенденций в области бухгалтерского учета, представленный в настоящей работе, позволяет сделать следующие основные выводы:

а) в последние годы доминирующая роль контрольной функции бухгалтерского учета сменилась информационно-коммуникационной функцией;

б) набора стандартов бухгалтерского учета (которые фактически можно назвать функциональными) недостаточно для порядка и согласования методологических принципов бухгалтерского учета. Этим объясняется необходимость адаптации идей концептуальной основы бухгалтерского учета к национальным системам бухгалтерского учета. Фактически это означает, что концептуальная основа бухгалтерского учета должна рассматриваться в качестве методологической основы для построения набора национальных бухгалтерских данных; последние должны рассматриваться как имеющие преимущественно функциональный, но не методологический пункт назначения;

с) появление в бухгалтерском учете различных направлений, ориентированных главным образом на визуализацию данных отчетности. Кроме того, все большее внимание уделяется непрофессиональным пользователям отчетности. В некотором роде конечный продукт бухгалтерского учета должен быть упрощен для понимания этой категорией пользователей.

В заключении хотелось бы отметить, что подобных критических отзывов о соотношении учета и финансов будет повалиться все больше в связи со стремительно меняющимися условиями хозяйствования. Еще в середине 2000-х гг. на фондовых рынках доминировали компании нефте-газового сектора, а сегодня верхние позиции рейтингов представлены компаниями, сфера деятельности которых относится к цифровым услугам. В этой связи учетное сопровождение бизнеса и ориентация на практическую полезность при принятии финансовых решений в новых условиях хозяйствования закономерно вынуждено будет перейти на другой, более качественный уровень подачи информации заинтересованным пользователям.

Литература

1. Бэр Ханс Питер. (2007) *Секьюритизация активов: секьюритизация финансовых активов — инновационная техника финансирования банков* / пер. с нем. Ю. М. Алексеев, О. М. Иванов. — Москва: Волтерс Клувер.
2. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. (2016) *Анализ баланса*. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект.

3. Ковалев В. В. (2014) К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. № 5. С. 18–26.
4. Apostolou B., Dorminey J., Hassell J., Rebele J. (2017). Analysis of trends in the accounting education literature (1997–2016). *Journal of Accounting Education*, 41, pp. 1–14.
5. Botsman R., Rogers R. (2015) *What's Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*. Harper Collins Publishers.
6. *Gaither's Dictionary of Scientific Quotations* (2012) Edited by C.C. Gaither, A. E. Cavazos-Gaither. 2-nd ed. New York: Springer Science + Business Media LLC.
7. Gray R., Brennan A., Malpas J. (2014). New accounts: Towards a reframing of social accounting. *Accounting Forum*, 38 (4), pp. 258–273.
8. Drake M., Roulstone D., Thornock J. (2016). The usefulness of historical accounting reports. *Journal of Accounting and Economics*, 61 (2–3), pp. 448–464.
9. Linnenluecke M., Birt J., Griffiths A. (2015). The role of accounting in supporting adaptation to climate change. *Accounting & Finance*, 55(3), pp.607–625.
10. Moehrle S., Franzen L., Meckfessel M., Reynolds-Moehrle J. (2016). Developments in accounting regulation: A synthesis and annotated bibliography of evidence and commentary in the 2015 academic literature. *Research in Accounting Regulation*, 28 (2), pp 96–108.
11. Napier C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), pp. 445–507.
12. *The Sharing Economy. Consumer Intelligence Series*.(2015) PricewaterhouseCoopers LLP. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.pwc.com/us/en/technology/publications/assets/pwc-consumer-intelligence-series-the-sharing-economy.pdf> (дата обращения 06.02.2020).
13. Walker S. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, 49, pp. 41–50.
14. Zeff S. A. (1999). The Evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26 (2), pp. 89–131.
15. Zimmerman J. L. (2015). The role of accounting in the twenty-first century firm. *Accounting and Business Research*, 45 (4), pp. 485–509.

Вероятное технологическое «завтра» бухгалтерского учета: по мотивам Всемирного Конгресса бухгалтеров в г. Сиднее (WCOA 2018)

Аннотация:

Статья водит читателя в тематику Мирового конгресса бухгалтеров 2018 года в Сиднее. Показываются основные тенденции изменения условий существования бухгалтерского учета в рамках динамики общественной жизни под влиянием развития современных технологий. Освещаются ключевые темы дискуссии Конгресса. Материал приглашает читателя к размышлению над поднятыми на Форуме вопросами судьбы бухгалтерского учета в XXI веке. В частности раскрываются вопросы: зависимости будущего бухгалтерского учета от понимания профессиональным сообществом его (учета) связи с положениями экономической теории и ее ролью в принятии участниками хозяйственных отношений управленческих решений; места учетной практики в так называемой «экономике доверия»; перспектив использования в практике учета технологий искусственного интеллекта; приоритетности определенных профессиональных качеств в условиях современного развития информационных технологий, стремительно меняющего и профессию бухгалтера.

Ключевые слова:

бухгалтерский учет, прогресс, технологии, развитие, информация; будущее; профессия.

Уникальный исторический момент

С 5 по 8 ноября 2018 года в Сиднее (Австралия) проходил очередной всемирный конгресс бухгалтеров. В этот раз мировой бухгалтерский форум объединил около 6000 делегатов из более, чем 130 стран. Общей темой конгресса стали изменения, происходящие в настоящее время в экономике и обществе в целом вследствие развития технологий, и связанное с этими процессами вероятное будущее. Действительно, Конгрессу 2018 выпало проходить в условиях, подобных которым не существовало никогда в истории человечества. Сегодня развитие технологий настолько стремительно, и настолько кардинально меняют окружающую нас социальную действительность, что не обращать на это внимание и не задумываться над этим самым серьезным образом можно только будучи совершенно равнодушным к развитию самых разных направлений человеческой деятельности, в том числе и бухгалтерского учета.

Звучащие сегодня мнения относительно возможного влияния технологического развития на судьбу бухгалтерского учета не однозначны. К сожалению, в последнее время сложилась тенденция, состоящая в том, чтобы рассматривать новые технологии как угрозу бухгалтерской профессии. Всё чаще можно услышать заявления о том, что бухгалтер — профессия вымирающая, относящаяся к прошлому, и с момента определенного уровня роботизации документооборота человек — бухгалтер станет попросту ненужным как водитель в автомобиле — «беспилотнике». Такие высказывания производят как на наших коллег, так и не на профессионалов в области учета, очень сильное впечатление. Это понятно — они

шокируют, пугают, и, что важно, пугают технологическими новшествами, которые по определению производят на нас устрашающее действие. Как писали Маршалл Маклюэн и Квентин Фиоре в своей знаменитой книге «Война и мир в глобальной деревне» — «все социальные перемены суть последствия внедрения новых технологий и их проникновения в нашу чувственную, сенсорную жизнь. Эти перемены радикально меняют образ мира, который мы создаем и лелеем, а потому всякая техническая инновация вызывает у нас беспокойство и даже нервное расстройство» [Маклюэн, 2012, с.7].

Однако новые технологии — это не новые угрозы для тех, кто может их использовать, но, прежде всего, новые возможности для них. Исключением здесь отнюдь не является и бухгалтерский учет.

Не угрозы, но возможности

Следует отметить, что уже многие десятилетия развитие практики бухгалтерского учета, в частности, отражает и развитие информационных технологий. Пишущая машинка, арифмометр, телефон, перфораторы, табуляторы, электрические пишущие машинки, большие и малые ЭВМ, персональные компьютеры и основанные на них автоматизированные системы управления — все эти явления, так или иначе, влияли на практику бухгалтерского учета. Некоторые авторы даже связывают начало процессов автоматизации бухгалтерского учета с изобретением в 1642 году счетной машины Блезом Паскалем (Blaise Pascal (1623–1662)) [Прохорова, 2010, с. 51].

Что же касается последних лет развития экономики, то именно технологии здесь буквально кардинальным образом изменили бухгалтерский учет. Он компьютеризировался. Автор этой статьи прекрасно помнит свою студенческую практику в аудиторской компании в начале 1990-х. Это была проверка одной крупной компании, в бухгалтерию которой (тогда) недавно установили компьютеры, оснащенные какой-то адаптированной для России западной учетной программой. Компьютеры стоили огромных денег. Программа стоила огромных денег, а её адаптация и обучение персонала стоили еще больших денег. И что же происходило? Бухгалтеры продолжали вести всю бухгалтерию на бумаге (всю аналитику, регистры синтетического учета, главную книгу — всю бухгалтерию), а уже затем «вбивали» данные своей бумажной бухгалтерии в компьютер — «для начальства», параллельно ругая новации, утверждая, что начальству некуда девать деньги», что «всю жизнь как-то обходились без этого, и зачем всё это — непонятно». Более того, многие «теоретики» тех лет утверждали, что компьютеризация приведет к «оболваниванию» профессии, что бухгалтер разучится думать и у учетных работников резко снизится квалификация.

И вот прошло совсем немного времени, и мы сегодня не мыслим ведение бухгалтерского учета вне компьютерных программ. Но здесь важен не сам факт наличия компьютера на столе каждого бухгалтера, а то, как компьютеризация учета за очень короткий срок изменила нашу профессию и роль бухгалтера в экономической жизни общества.

Что же изменилось? Можно сказать — ничего. Кстати, на этой точке зрения на процессы компьютеризации учета в 1990-е годы настаивали американские авторы Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда [Хендриксен, 1997, с. 37]. Действительно, основанием бухгалтерских записей по-прежнему выступают первичные документы, бухгалтеры делают записи по дебету и кредиту счетов, составляются балансы — всё на своих местах. Распечатай современный баланс, например, составленный по МСФО, и сравни его с балансом какой-нибудь компании, например, начала XX века — с определенной точки зрения, отличий будет не много, тот же актив и пассив те же их разделы, похожие названия многих статей.

Что же действительно изменилось, и какую роль в этом сыграли компьютеры?

Прежде всего, компьютеризация во многом избавила бухгалтера от рутинной стороны ведения учета. Процесс разноски данных первичных документов по регистрам и формирования отчетности стал практически полностью выполняться программой. В связи с этим бухгалтер не перестал, как предсказывали скептики 1990-х, задумываться над методологией учета, а, напротив, именно методология учета стала занимать определяющее место в его работе. Именно настройки программы, отражающие выбираемую компанией учетную и налоговую политику, стали главными вопросами формирования внешней (официальной) финансовой отчетности. В управленческом же учете задачей стало определение содержания и форматов предоставляемой менеджерам информации, то есть методологии создания уникальной управленческой отчетности компании, максимально соответствующей специфике ее хозяйственной деятельности и информационным запросам конкретных внутренних пользователей.

Ведение бухгалтерского учета как процедура переноса данных первичных документов из регистра в регистр не только автоматизировалась, но и убыстрилась в небывалое количество раз. Вводимые данные первичных документов стали изменять содержание учетных данных от аналитических регистров до отчетности буквально мгновенно. Сбылась мечта теоретиков XX века о ежедневном балансе. Теперь баланс и любая иная форма как внешней, так и внутренней отчетности может составляться не то, что ежедневно, а просто непрерывно, в режиме реального времени, отражая изменения в финансовом положении компании, производимые совершаемыми ею хозяйственными операциями.

Эти технические новации во-первых существенно сняли вопрос отставания скорости предоставления отчетности от реальных запросов лиц, принимающих управленческие решения, а во-вторых значимо усилили аналитические функции учета, перенеся внимание бухгалтера в область оценки формируемых программой данных и их анализа. И не случайно предыдущий мировой конгресс бухгалтеров 2014 года в Риме отметил фактическое слияние функций бухгалтера и финансового менеджера в реалиях современной экономики.

Так, строчки, которые с грустью любил цитировать Я.В. Соколов (1938–2010):

«В парке заняты все скамейки,
А бухгалтер копейку ищет,

Не свою, заводскую копейку» [Соколов, 2003, с. 158]

потеряли свою актуальность.

Изменение скорости учетного процесса изменили и роль бухгалтера в жизни фирмы. У наших коллег появилось техническое обеспечение и возможность выполнения роли аналитика, отслеживающего связи между определяемыми им методами учета и возможными результатами анализа и оценки формируемых программами учета данных.

Эти изменения прошли отчасти незаметно для нас и наших коллег. Такая «незаметность» связана с тем, что мы с вами, дорогие читатели, живем в процессе этих изменений. Это наша повседневность, а оценивать процессы, происходящие в твоей повседневности всегда гораздо сложнее, чем, допустим, рассуждать о том, как изменили в XIX веке мир железные дороги. Оценка повседневности требует известной степени абстрагирования от нее, это не просто. Здесь могут помочь наши воспоминания о совсем недавнем прошлом. Например, автор может вспомнить, как попытавшись обсудить в начале 2000х вопросы влияния учетной политики фирмы на показатели коэффициентного анализа ее отчетности с одним именитым профессором — бухгалтером, он получил примерно такой ответ: «это уже не наш вопрос, коэффициенты — это по части финансистов, я бухгалтер, я занимаюсь проводками». Сейчас такой ответ может показаться странным. Но тогда — всего несколько лет назад он выглядел в глазах бухгалтеров вполне обоснованным. Не случайно устоявшееся выражение «бухгалтерский учет и отчетность», как бы разделяющее практику учета, состоящую в «составлении проводок» и формирование отчетности как информационного сообщения.

И вот это незаметные, но существеннейшие перемены, которые уже произошли в нашей профессии, и произошли они во многом благодаря компьютеризации бухгалтерского учета.

Отдельно здесь следует отметить те фантастические возможности обмена данными как внутри компаний, так и при межкорпоративном взаимодействии, которые подарили нам интернет-технологии. Организация электронного документооборота позволяет получить цифровую версию первичного документа в любой точке планеты практически одновременно с его составлением. Появилась возможность отслеживания показателей экономической деятельности компаний практически в реальном режиме времени также независимо от местоположения получателя информации. Интернет позволяет с любой периодичностью предоставлять отчетность компании определенному кругу лиц в требуемом для них формате.

Новые возможности — новые требования

Такое изменение роли бухгалтера в компании выдвигает и иные требования к его квалификации. Расширения круга вопросов, относимых сегодня к компетенции счетных работников, требуют и соответствующего их образования.

Анализируя данные, отражающие те или иные хозяйственные операции, те или иные экономические процессы, оценивая положения фирмы на рынке, пытаюсь соотнести результаты таких аналитических расчетов с самыми разными фак-

торами, влияющими на компанию, мы должны разбираться в этих процессах, понимать их содержание. Но, отметим, ни для кого не секрет, что при наличии соответствующих предметов в учебных планах и программах, а также всевозможных списках компетенций и образовательных стандартах, сегодня экономическому и общесоциальному образованию бухгалтеров уделяется совсем не достаточное внимание. Это обстоятельство было, есть и остается проблемой современного бухгалтерского образования.

Итак, компьютеризация учета открыла новые возможности перед представителями нашей профессии и, пожалуй, лишь укрепила, а не пошатнула их позиции на рынке труда.

Происходящее буквально по экспоненте развитие технологий стремительно расширяет круг новых возможностей в области бухгалтерского учета. Многие уже реализуемые в самых разных сферах человеческой деятельности новации, еще не получили широкого применения в учетной практике. Но, по оценкам экспертов (и, что немаловажно, как показал конгресс 2018, представляющих бизнес-сообщество) их повсеместное использование — это наше очень вероятное завтра.

О чем здесь идет речь?

В настоящее время любой сайт, любая страница в социальной сети в определенной степени интерактивны. Их пользователь, как получатель содержащейся в них информации может выбирать степень детализации получаемых им данных, либо пропуская, либо принимая «предложение» источника данных, «углубиться» в них, перейдя к следующему уровню детализации. Так пользователь получает возможность индивидуальной настройки источника данных под свои запросы.

Те же возможности сегодня предоставляет лента новостей в социальных сетях, формируя для конкретного пользователя сети его «собственный» новостной поток.

Иллюзия способности управлять собственным потоком новостей становится сегодня устойчивой привычкой пользователей интернета. Тем самым формируется благоприятное восприятие (и даже потребность в) именно такой формы подачи информации в самых различных сферах социальной деятельности. С другой стороны, в рамках обеспечения работы социальных сетей формируется технологическая основа такого типа организации и предоставления информации заинтересованным пользователям.

Получение персонализированного потока новостей предполагает подписку пользователя на соответствующие сайты и/или включение его в «друзья» на определенных страницах социальных сетей. Все эти обстоятельства меняют степень доверия пользователя к получаемым данным, исходящим из источников, психологически относимых им к, в каком-то смысле, «своему кругу».

Во всем мире, и Россия здесь отнюдь не является исключением, растет практика предоставления отчетности определенному кругу стейкхолдеров компании, отчетности, более детальной по сравнению с внешней официальной отчетностью компаний и в большей степени ориентированной на потребности конкретной группы внешних пользователей (конкретного пользователя) отчетности.

Эта практика вместе с общими тенденциями персонификации информационных потоков, получающих развитие в настоящее время создают основу (а технологическая основа этому уже существует) для персонификации корпоративной отчетности, настройки её под конкретные информационные запросы пользователей.

Технологии меняют всё

Однако, то, что было сказано выше, касается так называемых информационных технологий. Их развитие — только часть общего технологического прогресса человечества и его экономики, несущего в себе отнюдь не только позитивные последствия.

Очень значимо и катастрофически быстро технологии изменяют среду нашего существования в целом, а значит и среду осуществления экономической деятельности. Меняется мир, в котором работают компании. И эти изменения, связанные с ними риски, не могут не учитываться при оценке положения дел и перспектив развития хозяйствующих субъектов. А, следовательно, информация об этих условиях становится потребностью заинтересованных в деятельности компаний лиц — пользователей её отчетности.

Прежде всего, речь здесь идет об экологических рисках. Ухудшение экологической обстановки на планете становится столь серьезно угрожающим, что оставлять без внимания фактор влияния деятельности компании на окружающую среду, становится просто невозможным. Это создает предпосылки для развития практики экологической отчетности, содержание которой начинает все сильнее влиять на решения инвесторов о взаимодействии с той или иной фирмой.

Меняется и социальная среда экономической деятельности. Глобализация ставит проблемы межнационального, межкультурного взаимодействия даже в самых «скромных» по масштабам коллективах фирм. Стремительно меняются взгляды на права человека, расовый, гендерный вопросы, требования к социальному обеспечению работников, выход на рабочие места поколений X, Y, Z требует изменений механизмов взаимодействия и иерархической организации трудовой деятельности.

Все эти обстоятельства усиливают внимание к развитию практики так называемой социальной отчетности.

Попытка отражения влияния на рост компании сочетания всего сложного комплекса факторов формирующих и окружающих ее сред получает воплощение в практике интегрированной отчетности.

При этом, установление предмета такой отчетности, настройка механизмов фиксации, квалификации и оценки соответствующих фактов хозяйственной жизни во все большей степени становится областью технологических решений. А вот интерпретация формируемых в такой отчетности наборов данных, их анализ, соотношение его результатов со спецификой деятельности компании и ее текущим положением дел и выработка рекомендаций лицам, принимающим управленческие решения — эти моменты еще совсем не скоро станут подвластны искусственному интеллекту, и вот именно эта сфера деятельности все больше начинает

связываться со словом бухгалтер в его понимании в условиях экономики XXI века.

Миссия WCOA 2018

И вот Конгресс 2018 взял на себя чрезвычайно непростую задачу сориентировать лидирующих представителей мирового бухгалтерского сообщества в этом сложном комплексе принципиально новых тенденций нашего времени, уже сегодня формирующих «завтрашние» требования к бухгалтерам как профессионалам.

Его, пожалуй, главной спецификой стало то, что среди выступавших на Конгрессе докладчиков почти не было бухгалтеров. Это были экономисты, социологи, психологи, IT специалисты, представители масс-медиа и даже устроители социальных арт-демонстраций. Это были те, чья задача состояла в том, чтобы показать делегатам конгресса как меняется экономический мир, в котором мы живем, и без понимания каких его особенностей бухгалтеру, по всей вероятности, будет просто невозможно работать в нашем экономическом «завтра».

Помимо названных вопросов на Конгрессе обсуждались вопросы формирования и аудита нефинансовой отчетности компаний, использования технологии блокчейн, проблем организации работы в современных условиях глобализации, влияния технологий на этику ведения бизнеса, динамики информационной открытости участников экономической деятельности и многое, многое другое.

По нашему мнению, Конгресс 2018 года в Сиднее можно назвать судьбоносным в мировой истории бухгалтерского учета, именно поэтому его содержание требует детального разбора и осмысления. Устроителям конгресса, на наш взгляд удалось то, что практически никогда не удавалось устроителям самых различных бухгалтерских форумов за очень долгую их историю — бухгалтерский учет, его идеи, его практика, их развитие были представлены как часть развитие экономики и общества в целом, в контексте осмысления современности и вероятного завтра всего человечества. Разговор о новациях, формируемых развитием технологий — самым важным аспектом текущего времени, шел в контексте осмысления настоящей и вероятной будущей социальных ролей бухгалтерского учета и его практики. Это чрезвычайно важно и эта важнейшая заслуга и важнейшее достижения Сиднейского бухгалтерского форума.

Давайте обратимся к содержанию наиболее интересных, на наш взгляд, докладов, прозвучавших в рамках работы Конгресса.

Бухгалтерский учет и экономическая наука: вместе или...

Открыл работу Конгресса доклад Нила Фергюсона (Niall Ferguson), чье выступление стало одним из центральных в работе форума.

Обратившись к русскоязычной версии Википедии, мы можем узнать, что Нил Кэмпбелл Дуглас Фергюсон (англ. *Niall Campbell Douglas Ferguson*; р. 18 апреля 1964; Niall читается «ni:l») — британский (шотландский) историк, писатель и журналист, профессор истории в Гарвардском университете и старший научный сотрудник Оксфордского университета, Гуверовского института и Стэнфорд-

ского университета. Его научные исследования посвящены всемирной истории, экономической истории, а также британскому и американскому империализму.

Русскоязычному читателю Нил Фергюсон, в частности, знаком по увидевшему свет в 2016 году в издательстве «АСТ» переводу его работы «Великое вырождение. Как разрушаются институты и гибнут государства» [Фергюсон, 2016]. Более подробную информацию о Н. Фергюсоне можно найти на его сайте: <http://www.niallferguson.com/>.

Доклад профессора Фергюсона на WCOA 2018 назывался: «Финансовые потрясения, бросающие вызов мировому экономическому порядку».

«Многие люди — отметил Фергюсон — во время глобального финансового кризиса, принимая решения о своих действиях, исходили из сложившихся правил, стандартов. Однако, суть кризисной ситуации как раз и состоит в том, что привычные стандарты перестают работать. В критической ситуации для бизнеса уже недостаточно «быть послушным» стандартам, следует «делать правильные вещи». Но как в таких катастрофических условиях прийти к правильному решению?»

«Непреднамеренные последствия попыток найти подходы к действиям во время кризиса — это, я думаю, — сказал Фергюсон — то, что мы почти всегда ошибаемся, и это потому, что люди не изучают достаточно истории. Принимая сложные решения в сложных ситуациях, необходимо задаться вопросом: а что история говорит нам об этом, может пойти не так, потому что уже когда-то шло не так? Учить историю — подчеркнул докладчик — это лучший способ прогнозировать глобальные последствия и определять будущие результаты.

По его словам, до настоящего момента времени сохраняется положение, в котором финансовая индустрия, частью которой выступает бухгалтерский учет, нуждается не только в реализации «хороших» регулятивов, но и обучению истории экономики и теории экономической мысли».

Закончив, таким образом, вступление, Фергюсон представил аудитории своё видение некоторых черт финансовых кризисов вообще и кризиса 2008 года в частности.

Что вызвало кризис? — поставил вопрос докладчик. Банки были недостаточно капитализированы? Рынки ценных бумаг были заражены неправильно оцененными финансовыми инструментами? Денежная политика была слишком ослабленной? Рынок недвижимости США (и другие) стал пузырем? Насколько — предложил аудитории подумать докладчик — в современной экономике (в ситуации 2008 года) существует (существовала) потенция для новой великой депрессии? Тенденции на рынках были очень похожи на июнь 1929 года. И некоторые по-прежнему опасались депрессии в 2010 году. Но депрессии до сих пор нет.

Причина, по мнению Фергюсона, в том, что мы наблюдали длительный спад экономики, основанной на послевоенных стандартах, но не депрессию. За это можно частично благодарить денежную политику США, частично налоговую политику, но, во многом и влияние Китая, степень которого не учли никакие прогнозы. Кризис привел к тому, что Китай догнал западную экономику. Благодаря

этому «корпусу» экономика США более, чем восстановилась за последние годы. Хотя этого и нельзя сказать о мире в целом.

В целом можно сказать, что доклад Фергюсона был похож на добротную лекцию о кризисе 2008 года, которую мы могли бы услышать в любом из ведущих университетов мира.

Тогда зачем же эта лекция была прочитана мировому бухгалтерскому истеблишменту в конце 2018 года? Зачем Фергюсон рассказывал всё это бухгалтерам в Сиднее? Какое отношение имеет обсуждение причин, содержания и последствий экономического кризиса к методологии бухгалтерского учета?

Рискнем утверждать: самое непосредственное!

В начале своего доклада Фергюсон сделал совершенно потрясающее отступление: «Я буду — сказал он — говорить об экономическом кризисе. Для этого у меня сегодня очень специфическая аудитория. Передо мной представители олимпа бухгалтерского сообщества. Но, правда в том, что бухгалтерам просто наплевать на кризис! Да, да! Бухгалтеры — это единственные представители мира экономики, которым плевать на кризис. Почему я так думаю? Да потому, что независимо от того, в каком положении находится экономика — кризис, подъем, стагнация — бухгалтеры помещают в свою отчетность одни и те же показатели».

Насколько такое утверждение справедливо? Насколько бухгалтерам, а, точнее, методологии бухгалтерского учета, действительно «плевать» на кризис?

Практика бухгалтерского учета в современной экономике выполняет в первую очередь информационную функцию. Её роль в информационном обеспечении принятия участниками экономической жизни решений, в результате которых между ними распределяются наличествующие объемы благ.

Это информационное обеспечение заключается в представлении в бухгалтерской отчетности положения дел отдельных компаний (их групп). Говорят, что отчетность включает в себе *картину финансового состояния* фирмы. От того, как эта картина будет написана, зависит впечатление анализирующих ее заинтересованных лиц и, соответственно, их решения и действия.

Творческий метод создания этого «художественного полотна», который используют бухгалтеры, рождается не сам по себе. Он отражает сложный комплекс экономических взглядов и правовых норм, свойственных экономике в определенный период ее развития. И, предполагается, что та отчетность, которую бухгалтеры оставляют сегодня — это отражение тех экономических взглядов и тех регулятивов, которые мы имеем непосредственно в момент нашей с вами текущей современности.

Здесь очень важно понять, что экономическая теория — это комплекс именно взглядов (мнений, суждений) относительно происходящих в экономике процессов, а действующие нормы права в области экономики — это та часть таких суждений, которая в результате реализации общественного договора стала (на время) обязательной для участников хозяйственной жизни.

Но вот на эти обстоятельства — по мнению Фергюсона — бухгалтеры очень редко обращают внимание. В ходе своего выступления, докладчик вдруг неожиданно обратился к залу с таким вопросом: Вас — участников конгресса около

6000 человек, здесь пленарное заседание. Поднимите, пожалуйста руки, кто из вас читал работы Милтона Фридмана? В зале поднялись 2 руки. А кто читал Кейнса? Количество поднятых рук возросло до трех. Ну вот — сказал Фергюсон, и мы об-суждаем тут мировые финансовые кризисы. Зал засмеялся, но это был грустный смех.

Причиной такой ситуации, Фергюсон в том числе назвал положение со спе-циальным образованием бухгалтеров.

Нам с вами, коллеги, свойственно воспринимать методы бухгалтерского учета как нечто, относящееся к чисто бухгалтерской области, изобретенное бух-галтерами и отражающее концептуальные основы именно учетной практики, её (этой практики), если хотите, арифметику.

Знакомые примеры

Давайте обратимся к примерам, понятным каждому бухгалтеру. Так, мы знаем два способа списания условно-постоянных затрат, то есть затрат, не связан-ных с объемом выпускаемой продукции. В первом случае они включаются в себе-стоимость, и бухгалтер составляет проводку — Д-т 20 «Основное производство», К-т 26 «Общехозяйственные расходы», а во втором — в полной сумме относятся к уменьшающим финансовый результат расходам периода. Во втором случае, со-ответственно, составляется запись: Д-т 90 «Продажи», К-т 26 «Общехозяйствен-ные расходы».

Очевидно, что если у предприятия на конец отчетного периода будет хоть какой-нибудь остаток нерезализованной продукции на складе и незавершенного производства, первый вариант даст большую, по сравнению со вторым, сумму прибыли (или меньшую сумму убытка). И выбор одного из этих методов как пра-вило и воспринимается как узаконенный способ манипулирования прибылью: хо-чешь прибыль побольше — списывай 26й на 20й, хочешь прибыль поменьше — списывай на 90й.

Однако, за этими двумя методами стоят совершенно разные взгляды на роль общехозяйственных расходов в деятельности компании, направленной на получе-ние прибыли.

Метод включения сумм общехозяйственных расходов в себестоимость про-дукции предполагает их капитализацию в составе активов по строке «Запасы» ак-тива баланса. Так мы показываем, что хотя данные затраты и не связаны с кон-кретными единицами выпускаемой продукции, и будут иметь место даже, если продукция вообще не будет выпускаться и/или не будет продана за период, они (расходы) — это неотъемлемая часть деятельности фирмы, направленной на по-лучение в будущем доходов и прибыли. Следовательно, они должны будут умень-шить финансовый результат того отчетного периода, в котором обусловленные ими доходы будут получены. Для этого они включаются в состав затрат по вы-пуску продукции и распределяются между себестоимостью ее единиц. Таким об-разом, они уменьшают прибыль того периода, в котором соответствующие еди-ницы продукции будут проданы.

Такой метод полностью соответствует идеям динамической теории баланса, которая в свою очередь базируется на политэкономическом объяснении идеи кругооборота капитала через выражение «Деньги — Товар — Деньги» (Д — Д — Д').

Другой подход тяготеет к статической теории баланса, стремящейся к достоверному отражению состава и стоимости имущества фирмы как обеспечения ее долгов, что отражает более ранние экономические воззрения, в рамках которых под прибылью понимается рост суммы превышения стоимости имущества фирмы над ее долгами [Ришар, 2000, с. 44–63].

Условно-постоянные расходы фирмы никак не влияют на стоимость принадлежащего ей имущества. С этой точки зрения, такие расходы не могут быть отнесены к активам фирмы, а должны уменьшить финансовый результат того периода, в котором они фактически были понесены.

У этих двух точек зрения есть большие последствия для хозяйственной деятельности компаний и подходов к их ценообразованию.

Последствие взятия на вооружение подхода, согласно которому условно-постоянные затраты фирмы — это часть вложений фирмы в её будущие доходы, могут быть проиллюстрированы следующим примером.

Допустим, мы открываем маленькую пошивочную мастерскую и арендуем под нее помещение за 100 у.д.е. в месяц. Эту сумму уверенно можно классифицировать как условно-постоянные расходы. Пошьем мы что-нибудь за месяц или нет, купит у нас кто-либо что-нибудь, или нет, мы должны будет выплатить 100 у.д.е. арендодателю.

Допустим, мы собираемся шить стандартные мужские костюмы. Затраты на пошив одного такого костюма составят 150 у.д.е.

Мы считаем, что прибыль от продажи одного костюма должна быть равной как минимум 50 у.д.е.

И вот к нам обращается первый потенциальный заказчик с целью узнать, во сколько ему обойдется заказать у нас такой костюм. Мы, рассматривая 100 у.д.е. как расходы, направленные на получение доходов от пошива костюмов, складываем 150 у.д.е. затрат на пошив с 100 у.д.е. арендной платы, добавляем наценку в 50 у.д.е. и объявляем цену — 300 у.д.е. Это дорого. Заказчик уходит, о нас начинают говорить, что мы «дерем» непомерные деньги. В результате, никто не заказывает у нас костюмы, и в конце месяца наши затраты на аренду превращаются в убыток в 100 у.д.е.

Во втором случае, мы не связываем арендную плату с себестоимостью пошива. Мы как бы выносим эти 100 у.д.е. за скобки производственного процесса. Добавляя желанные 50 у.д.е. к себестоимости пошива, мы объявляем цену — 200 у.д.е. Это очень выгодная цена. Мы начинаем брать заказы, и уже третий пошитый костюм начинает приносить нам прибыль в 50 у.д.е., так как ценой двух первых мы покрываем не только их себестоимость, но и сумму арендной платы.

Таким образом, ведение учета затрат исходя из двух разных точек зрения на калькуляцию себестоимости, приводит не только к разным суммам учетных проводок, но меняет наше экономическое поведение, приводя к самым разным успехам в хозяйственной деятельности.

Реальность и ее представление

Однако, помимо хозяйственной реальности есть и ее картина, представляемая в бухгалтерской отчетности, а она в каждом из рассмотренных случаев также будет разная. И тут, также возможны свои нюансы.

Так, например, логика реализуемых сегодня в практике финансового анализа, методов оценки способности компаний своевременно погашать свои обязательства отсылает нас к идеям теории статического баланса. Так называемые коэффициенты ликвидности рассчитываются путем сопоставления части активов как обеспечения обязательств с их (обязательств) суммами [Ковалев В.В., Ковалев Вит. В., 2018, с. 187–188]. Это предполагает, что актив отвечает идее демонстрации в нем только объектов, могущих служить обеспечением обязательств фирм. И вот, если в учетной политике компании выбран метод включения условно-постоянных расходов в себестоимость продукции, что отвечает идеям как раз не статической, а динамической теории баланса, их суммы будут увеличивать оценку статьи «Запасы» оборотных активов. Числитель показателя текущей ликвидности будет, таким образом, увеличиваться, значение его будет расти, и, соответственно компания будет выглядеть более платежеспособной, что, конечно, не будет иметь никакой связи с действительностью. Ведь в действительности, рост условно-постоянных затрат может только ухудшить платежеспособность компании.

И вот тут важно то, как соответствующие показатели будут *восприниматься* пользователи отчетности. Если при рассмотрении картины финансового состояния, представленной в бухгалтерском балансе, воспринимать ее элементы буквально (раз стоимость запасов растет, значит их становится больше, либо растет их цена), то увеличение объема оборотных активов фирмы за счет распределения условно-постоянных затрат, методов оценки запасов, амортизации и т.п. — можно понять как свидетельство улучшения ее платежеспособности. В действительности же это будет ложным сигналом, свидетельствующим о несовпадении системы оценок у лиц, формирующих отчетные данные — бухгалтеров и лиц, эти данные читающих — пользователей отчетности.

Таким образом, важным оказывается не только соответствие методов бухгалтерского учета определенным положениям экономической теории и нормам права, но и то, чтобы бухгалтеры и потенциальные пользователи бухгалтерской отчетности оценивали факты хозяйственной жизни компаний исходя из одной и той же системы взглядов (теоретических объяснений реалий хозяйственной жизни и регулирующих их правовых норм). Расхождение таких установок у бухгалтеров с одной стороны и у пользователей отчетности с другой приводит к ситуациям, определявшимся профессором Я.В. Соколовым (1938–2010) как парадоксы бухгалтерского учета.

Что-то мы можем, а что-то нет

Но, вернемся к докладу Фергюсона. Что позволило ему говорить об условном равнодушии бухгалтерского сообщества к происходящим в экономической жизни процессам? Происходившие в практике корпоративной отчетности в ходе истории

ее развития постепенный переход от статической к динамической балансовой теории, а, затем, к концепции поддержания капитала в МСФО — были ничем иным, как отражением победы одних экономических воззрений над другими, завоевания теми или иными взглядами на хозяйственную жизнь сознания широкой публики и соответствующих изменений в экономической жизни общества. Но это было отражение процессов, происходивших сначала веками, а, затем, десятилетиями. В последние годы трансформация экономической жизни происходит все быстрее, а в условиях современности она становится просто-таки стремительной. Скорость реакции на происходящие изменения становится ключевым фактором успеха.

Предположим, компания, в соответствии с положениями МСФО, определила величину своей бухгалтерской прибыли до налогообложения за отчетный год как 10 млн. долл. США и при этом, средняя стоимость активов данной компании за данный период определена как 100 млн. долл. США. Данная сумма прибыли и значение показателя рентабельности активов в 10% будет представлено в отчетности компании независимо от ее: отрасли деятельности, географического положения, экономической ситуации в соответствующем регионе и мире, ее конкурентной ситуации, её инновационных планов, экологических и политических рисков, связанных с ее деятельностью и многого, многого иного, что могло бы повлиять на оценки заинтересованных лиц. Безусловно, объем факторов, могущих повлиять на ближайшее благополучие компании и ее стратегические перспективы практически безграничен, однако в конкретной хозяйственной ситуации, из всего их комплекса может быть выделен набор определяющих моментов, без учета которых можно допустить роковые ошибки в оценке положения дел. Важно другое, чтобы не происходило вокруг, бухгалтеры, согласно МСФО, определяют прибыль в 10 млн. долл. США, и что хочешь, то и делай с этим показателем.

Конечно, такая подача информации о компаниях просто не может быть оценена принимающими решения на рынках капитала лицами как удовлетворительная. С другой стороны, бухгалтерский учет — это не вселенский разум, и баланс с отчетом о прибылях и убытках совершенно объективно не позволяют представить заинтересованным лицам хотя бы условно исчерпывающую картину положения дел. И здесь можно сказать, что аналитик может использовать учетные данные в комплексе с иной доступной ему информацией, формируя собственные аналитические отчеты. Но на это может просто не быть времени.

Очень важно — отметил в своем докладе Фергюсон, что кризисные явления вообще не находят никакого отражения в бухгалтерских балансах. Это объективно, так как процессы, формирующие кризис как конкретной компании, так и экономики в целом, просто нельзя отразить методами традиционного бухгалтерского учета, каким мы его понимаем сегодня, и каким его понимают приблизительно последние двести лет.

Более того, критика бухгалтерской отчетности как данных предоставляемых пост-фактум продолжает оставаться актуальным, и сравнение пользователя отчетных данных с водителем автомобиля, пытающегося управлять им при заклеенном лобовом стекле, используя только зеркало заднего вида, продолжает вызывать сильное одобрение в небухгалтерской аудитории.

Что могут технологии?

Да, у бухгалтерского учета существовали и существуют совершенно объективные методологические и технические ограничения. Они имеют место уже хотя бы потому, что большинство дополнительной к финансовой отчетности информации, требующейся сегодня для принятия экономических решений носит нефинансовый характер. Более того, эти данные часто не имеют систематизированных источников — статистических отчетов, корпоративной отчетности, сведений, представляемых общественными организациями и т.п. Однако, эту ситуацию уже в ближайшем будущем способно изменить развитие технологий.

Хорошо это или плохо для теории бухгалтерского учета, но многие обсуждаемые в ее рамках проблемы носили и носят чисто технический характер.

Так, одна из фундаментальных проблем учета, заключающаяся в отставании предоставления внешней финансовой отчетности от потребностей пользователей в получении *своевременной* информации, в настоящее время может быть снята предоставлением корпоративной отчетности заинтересованным лицам буквально в режиме «он-лайн».

Да, экономисты часто заявляют, что для принятия решений нам нужно видеть будущее, а бухгалтеры показывают нам прошлое. Однако, видеть будущее невозможно, возможно только работать с его прогнозами. Но технически показатели отчетности «он-лайн» могут быть привязаны к определенному набору прогнозных алгоритмов, и данные, ими выдаваемые, также будут корректироваться в «он-лайн» режиме параллельно с изменением отчетных данных.

Сегодня практику от повсеместного распространения останавливает лишь дороговизна соответствующего оборудования и программных продуктов. Однако, очевидно, что это лишь вопрос времени. Как однажды сказал выдающийся химик Ричард Смолли, «когда ученый заявляет, что что-то возможно, он, скорее всего, недооценивает количество времени, которое для этого требуется. Но если он говорит, что что-то невозможно, вероятнее всего, он не прав» [Форд, 2016, с. 325].

Представляется, что будущее анализа финансового положения компаний и их групп за интегративными показателями, позволяющими в комплексе рассматривать финансовые и нефинансовые данные корпоративной отчетности. В настоящее время такие методы анализа только разрабатываются, но темпы, с которыми развивается практика нефинансовой отчетности компаний, с неизбежностью ускорит их (методов) появление.

Также стоит обратить внимание на все развивающуюся практику работы с так называемыми большими данными. Вокруг них много шумихи. Такие термины, как большие данные, блокчейн и т.п. помимо прочего являются просто чрезвычайно модными в наши дни, и поэтому употребляются часто не к месту и лишь для того, чтобы произвести нужное впечатление. Но это отнюдь не умаляет потенциала этих новшеств.

Так вот, большие данные. В практике бухгалтерского учета работа с «биг дата» способна произвести революцию как в области корпоративной отчетности, так и методов ее аудита.

В настоящее время, согласно МСФО, самым важным принципом (допущением) в учете выступает допущение непрерывности деятельности. Составление отчетности в соответствии с этим допущением, помимо специальной методологии учета, предполагает, что представляющие отчетность лица имеют достаточную уверенность в том, что в обозримом будущем компания будет продолжать свою деятельность и у нее не возникнет необходимости существенно сокращать ее (этой деятельности) объемов. В свою очередь, аудиторы, выражая свое суждение о непрерывности, соглашаются с этим мнением составителей отчетности или опровергают его.

В целом, суждение о непрерывности деятельности, в настоящее время можно назвать главным ожиданием общества от института аудита и при этом главным объектом критики этого института со стороны пользователей его услуг.

Аудиторами, в свою очередь, совершенно обоснованно отмечается, что невозможно уверенно сформировать мнение о непрерывности, основываясь только на проверке данных финансовой отчетности и сопутствующих ей материалах. Жизнь фирмы зависит от сложнейшего комплекса постоянно меняющихся факторов, оценить которые аудиторы не могут в силу объективно существующих ограничений. Но эти ограничения могут не быть границами для соответствующих алгоритмов.

Теоретически, настройка соответствующих программ на отслеживание могущих повлиять на непрерывность деятельности фирмы факторов, основанное на работе с «биг дата» способно не только изменить подходы к ответу на вопрос о непрерывности, но и обеспечивать соответствующими данными заинтересованных лиц в том же режиме «он-лайн».

При этом, для показателей, отражающих соответствующие оценочные суждения, могут быть заданы корректировки на самую разную степень консерватизма (вариант пессимистичного, оптимистичного, умеренного и т.д. прогнозирования). Вариантов много, а в случае помощи нам со стороны стремительно развивающихся технологий, их (вариантов) практически бесчисленное множество.

Здесь хочется отметить, что то, как «будут развиваться дела», конечно, покажет время. Оно идет быстро, а изменения, происходящие вокруг, приобретают все более и более стремительный характер. Среди возможных сценариев развития событий есть наиболее вероятные. И вот, оценивая их, профессор Фергюсон, в своем докладе попытался продемонстрировать бухгалтерскому сообществу ожидания от развития методов учета тех пользователей отчетных данных, которые имеют неплохое экономическое образование. Эти ожидания заключаются в большей чуткости методов учета к динамике экономического знания и большей внимательности к тому, с каких позиций в текущих условиях оценивает экономические факты образованное большинство пользователей отчетности. Последнее необходимо для того, чтобы по возможности минимизировать парадоксы восприятия учетных данных. Эти условия позволят сохранить полезность бухгалтерской отчетности для принятия экономических решений, а при использовании соответствующих технических новаций — и повысить её в обозримом будущем. Чего и пожелал нам про-

фессор Фергюсон, отметив, что бухгалтерский учет, хоть и продолжает восприниматься многими как весьма скучная деятельность, был, есть и будет оставаться важнейшей компонентой экономической жизни современного общества.

Добро пожаловать в экономику доверия!

Отдельного внимания заслуживает одно из наиболее ярких из состоявшихся на WCOA 2018 выступлений — доклад Филиппа Дикхонера (Philipp Kristian Diekhoner), посвященный экономике доверия и ее влиянию на будущее мировой финансовой системы и экономической жизни в целом.

Докладчик был представлен аудитории как «тот, кто убежден, что доверие — это двигатель цифровой экономики, в которой мы живем сегодня, и любит превращать глубокое понимание человека в простые, красивые идеи, способные формировать будущее». Филип Дикхонер — молодой, но уже хорошо известный мировому бизнес сообществу специалист в области инноваций, цифровой трансформации экономической деятельности и экономики доверия. Он сотрудничал с TEDx, Facebook, Turner, MunichRe, Globe, Haymarket и многими другими известными международными организациями. Ф. Дикхонер также является соучредителем компании Greater Than X, занимающейся разработкой стратегий в области использования современных информационных технологий и построения бизнеса, основанного на идее доверия в условиях современной экономики. Он сотрудничал с такими изданиями как Forbes, Esquire, Economist Intelligence Unit и несколькими отраслевыми журналами. В свободное время Филипп заядлый поклонник йоги.

Добавим, Дикхонер — автор успешней за короткое время стать бестселлером книги «Экономика доверия», увидевшей свет в 2017 году [Diekhoner, 2017].

Добро пожаловать в экономику доверия! — поприветствовал собравшихся Филип. Да, да, — мы все живем в такой экономике. Доверие — это, конечно, не что-то новое в экономической жизни. Наше общество и его экономика всегда основывались на доверии. Любой бизнес — это бизнес, основанный на доверии. Поэтому, речь пойдет, о том, что было в экономике всегда, но что значимо изменилось в последние годы благодаря прогрессу технологий.

Позиция Дикхонера по отношению к роли доверия в развитии общества состоит в том, что он видит в нем основу принятия и распространения любых инноваций. А именно инновации и позволяют нашему обществу развиваться. Отсюда, согласно Дикхонеру, доверие — это ключевой фактор развития нашей цивилизации за всю историю ее существования.

В предисловии к своей книге, Дикхонер признается, что его увлечение темой доверия впервые нашло применение несколько лет назад в Германии, когда он занял должность научного сотрудника со степенью кандидата наук в области доверительного управления. Глубоко размышляя о роли доверия в нашей жизни, он пришел к пониманию очевидной связи доверия со своей «первой любовью» — областью инноваций. Скоро я начал мыслить доверие и инновации как единое целое — пишет Дикхонер. И сегодня, я предлагаю вам «новый взгляд на мир бизнеса, с которым мы так хорошо знакомы».

Мир меняется благодаря доверию

Любой шаг вперед в истории человечества — сказал докладчик — это результат принятия той или иной технологии (метода, способа) через доверие к ней. Это происходит тысячи и тысячи лет, в этом нет ничего нового. Вся история человечества именно технологии были фундаментальной основой перемен. Иными словами, реализация любых значимых для жизни общества технологических достижений — это глобальное изменение доверия — того, чему доверяют люди.

Так, например, говорил Дикхонер — в свое время доверие к кочевой жизни сменилось доверием к поселениям как способу существования, и это произвело революцию в земледелии. Затем, доверие к ручному труду сменилось доверием к индустриальным предприятиям, и это стало основой индустриализации нашей экономики. В последние годы мы могли наблюдать, как доверие к местной продукции сменяется доверием к продукции глобального производства.

Примером, всецело затрагивающим нашу повседневность, здесь также может служить и то, как доверие механическим записывающим устройствам сменилось доверием к электронной записи.

И вот сейчас мы наблюдаем очередную глобальную трансформацию доверия. От доверия к корпорациям человечество переходит к доверию к децентрализованному взаимодействию, основанному на использовании информационных технологий.

В чем же состоит эта тенденция?

По утверждению Дикхонера, современные технологии, обеспечившие нам доступ к колоссальным объемам данных и дающие возможность управления ими, очень существенно изменили то, кому, чему и как мы сегодня доверяем. Вместе с тем, «развитие наших технологий и развитие нас самих как вида происходят радикально разными темпами» [Diekhoner, 2017, p. 14]. Один из способов увидеть это — сравнить человеческие общества до и после его индустриализации.

Хотя индустриализация привела к резкому улучшению производительности труда и росту общего экономического благосостояния, она в значительной степени снизила роль личных отношений в коммерческой жизни. Товар перестал ассоциироваться с конкретной личностью.

Стандартизация хозяйственных процессов и колоссальное изменение масштабов экономической деятельности заменили индивидуальные связи и персонализацию участников хозяйственной жизни. Вместе с индустриализацией пришло и широкое распространение урбанизации, революционно трансформировавшей структуру нашего общества сменив относительно небольшие сообщества масштабнейшими «супер племенами» [Diekhoner, 2017, p. 14].

Наше поведение, однако, не перестало адаптироваться к меняющейся окружающей среде в том же темпе, что и до этих событий. Человек как вид живых существ не мог значимо измениться за этот очень короткий по историческим меркам отрезок времени. Мы по-прежнему стремимся к формированию комфортных для нашего восприятия небольших сообществ, в которых люди взаимно поддерживают друг друга. Не будучи способными доверять десяткам и сотням тысяч людей, входящих в корпорации мы в своем сознании заменили доверие к человеку

на доверие к бренду и/или абстрактному экспертному сообществу, взаимодействие с которым воспринималось как наименее безопасное, и гарантировало нам достижение определенных целей. Мы стали доверять, например, не конкретному молочнику, привозящему свой товар по утрам, а некому молокозаводу как бренду, не некому конкретному знахарю — лекарю, а институту медицины — экспертному сообществу врачей.

Однако, заменив персонализированное доверие такими суррогатами, мы как вид не утратили потребности в выстраивании доверительных отношений внутри понятных нам сообществ себе подобных.

И здесь современные информационные технологии, космически повысив наши возможности в области межличностной коммуникации, стремительно стали возвращать механизмы доверия в их исконное русло.

«Вместо того, чтобы завершить начатую индустриализацию общества, убрав еще больше человеческих контактов из нашего коммерческого взаимодействия друг с другом, — считает Дикхонер — цифровая революция сегодня имеет совершенно противоположный эффект. Позволив нам свободно общаться практически с кем угодно при незначительных затратах, появление цифровых технологий привело к «возрождению межличностных отношений». Мы находимся в процессе «отворачивания» нашей экономики от централизации и стандартизации. Экономическая жизнь возвращается к межличностным отношениям, что напоминает то, как был устроен бизнес до момента, когда мы индустриализовали и урбанизировали нашу планету» [Diekhoner, 2017, p. 15].

И вот, «хотя технологии, поддерживающие человеческое коммерческое и социальное взаимодействие, революционно изменились, межличностное доверие осталось таким же важным, как и прежде» [Diekhoner, 2017, p. 17]. Однако, в отличие от «технологий старой экономики» новые технологии не только не ограничивают, но развивают его (межличностного доверия) потенциал.

И вот важная задача для понимания того, как работает современная экономика — это переосмыслить ту роль, которую в ней играет институт доверия. В связи с этим, Дикхонер предлагает рассматривать доверие в качестве «важнейшего бизнес-актива, а именно: ценности, реализуемой посредством экономического или социального взаимодействия» [Diekhoner, 2017, p. 37].

Так, например, отмечает он, «чем больше мы ценим закон и порядок, тем больше верим в его эффективность в регулировании нашего общества, и тем большую ценность и значение он приобретает в нашей жизни» [Diekhoner, 2017, p. 37].

Социальный капитал

В условиях обеспечиваемой развитием технологий «тотальной информированности» огромное значение приобретает социальный капитал компании уже не как части некоего института и/или экспертного сообщества, но как практически индивидуализированного, персонифицированного участника экономической деятельности.

Эти обстоятельства, по словам Дикхонера, создают управляемые посредством использования информационных технологий рынки социального капитала в глобальном масштабе. На этих рынках «обогащение» воплощается в «перетекании» доверия от одних участников экономической деятельности к другим, вместе с этим, может, соответственно, расти или снижаться стоимость компании на рынке капиталов.

По убеждению докладчика, коллективное доверие становится самой глубокой экономической силой в мире, способной обеспечить компанию ресурсами даже в ситуации исчерпания любых иных источников.

Именно доверие превращает сегодня некоторые компании в «ментальных монополистов», выбор товаров которых связывается именно с иррациональной верой в их исключительность и психологическими механизмами ассоциации себя с тем или иным брендом через доверие ему.

Эти механизмы способны сегодня принести успех как отдельным людям и компаниям, так и целым странам.

С другой стороны сегодня, как никогда, потеря доверия — это потеря и стоимости компании. Иными словами, снижение уровня доверия всегда влечет за собой потерю стоимости компании

Доверие к персонализированным участникам экономических отношений — говорит Дикхонер — меняет сегодня и формы организации нашей деятельности, значимо ее децентрализуя. Информационные технологии в настоящее время выступают очень серьезным механизмом так называемого «выравнивания» нашего взаимодействия. Удивительно легкий доступ к информации, передовому первоклассному опыту, то, что можно назвать процессом демократизации знаний, — обеспечивают переход от «охраны привилегий» закрытого круга экспертов к самоорганизующемуся взаимодействию равных в определенной сфере деятельности.

Проще говоря, сегодня для того, чтобы разобраться в тех или иных вопросах нам уже не нужно обращаться за консультацией к обладателю «закрытого знания» — нам достаточно сформулировать запрос поисковой системе типа Google или Яндекс. Вот почему мы так любим технологии и доверяем им, они доставляют нам ряд конкурентных преимуществ, недоступных никакими предшествующими способами.

В такой ситуации, когда возможности участников рынка выравниваются, формируемый доверием к действиям компании социальный капитал начинает играть принципиально новую роль в выборе ее как бизнес-партнера.

Таким образом, как отметил Дикхонер в своем докладе — децентрализация становится стратегией расширения прав и возможностей участников хозяйственной деятельности, и это становится все более возможным благодаря развитию технологий

Что же происходит дальше? Технологии стремительно множат объемы доступных нам данных. Чем больше информации становится доступно, тем сложнее в ней разобраться. Децентрализация экономической жизни, глобализация рынков, поддерживаемая развитием информационных технологий, в огромной степени

увеличивают число потенциальных контрагентов, доступных для нашего взаимодействия с ними, соответственно увеличивая и число могущих быть рассмотренными информационных сообщений. Персонализированные объекты нашего потенциального доверия вновь множатся до объемов, не воспринимаемых нами как представителями своего вида.

И вот в этой ситуации все меняет технология поиска данных. У каждого из нас сегодня есть своя «персональная» лента новостей, свой «персональный» набор предложений, которые формируют для нас поисковые алгоритмы. Наша деятельность все в большей степени предполагает необходимость взаимодействия с алгоритмом поиска данных, управляющим нашим выбором. Это — говорит Дикхонер — по существу «автоматизация консультационной деятельности в современном мире». Мы начинаем доверять поисковой машине, персонализируя ее как субъекта наших отношений. Растет наше ощущение уникальности своих запросов и предпочтений, что неизбежно трансформируется и в область экономической жизни.

Это — по словам Дикхонера — делает выигрышной стратегию максимальной персонализации предложения своего товара. Но в современных условиях эта персонализация предложения способна реализовываться не в сфере индивидуального взаимодействия с клиентами, а на уровне персонализации (псевдоперсонализации) предоставляемой им информации, так как — говорит наш докладчик — «практически каждое бизнес-взаимодействие сегодня обеспечивается использованием информационных технологий».

Нужно сказать, что Дикхонер является сторонником весьма оптимистичных взглядов на эту ситуацию. Сегодня — отметил он в своем докладе — нам нужно стремиться построить прозрачные, доверительные отношения, основывающиеся на открытой сетевой информации.

Технологии автоматизируют большую часть современного бизнеса, в том числе консультационную. Это позволит экономить время, не заниматься рутинной и в большей степени сосредоточиться на том, что действительно важно, и в чем современные технологии помочь нам не в состоянии (на содержательных аспектах бизнеса). Технологии все больше начинают выполнять роль наших ассистентов.

В будущем, вероятно, все ключевые решения — от стратегии компании до найма работников, будут в основном основываться на интернет — информации. Это обеспечит формирование справедливой, равноправной и более устойчивой бизнес-среды.

Организуемые и управляемые потоки информации «обгоняют людей», становясь самым важным источником дохода и доверия. Решающим фактором успеха в этом является качество предлагаемых компаниями интерфейсов.

Именно доверие будет способно обеспечить привилегированный доступ к клиентам для предоставления им уникальных предложений.

Таким образом, расширение возможностей всех заинтересованных сторон сможет быть достигнуто за счет возможностей, предоставляемых использованием современных информационных продуктов.

Доверие к учету в экономике доверия

Институт бухгалтерского учета и аудита традиционно выполняет роль обеспечения доверия в экономике. Отчетность компании — это та информация о ней, которая доступна каждому заинтересованному лицу. Это информация, формируемая по определенным, одобренным профессиональным сообществом и/или (или/и) утвержденным нормативно-правовыми актами стандартам. Практика учета формирует в обществе определенную степень доверия к отчетности.

Институт аудита как сообщество экспертов, в свою очередь, призван дополнительно обеспечить доверие к данной информации.

В последние годы доверие к учету как институту снижается. И вызвано это не столько громкими корпоративными скандалами, о которых все говорят (корпоративные скандалы происходили, происходят и, скорее всего? будут происходить — это нормально для экономической жизни), сколько изменениями, происходящими в восприятии информации, связанными с развитием технологий.

Доверие интернету как самому демократичному источнику любых сведений сегодня стремительно обесценивает вес мнения профессионала. Обществом выдвигаются требования, связанные с максимизацией понятности, доступности и простоты информации, характеризующей деятельность компаний. Об этом, в частности свидетельствуют и материалы работы последних мировых конгрессов бухгалтеров [World congress, 2014].

Развитие технологий, в частности, усиливает и возможности межфирменной коммуникации, отражая упомянутые выше тенденции выравнивания. Также отраженная в докладе Дикхонера тенденция к децентрализации и саморегулированию хозяйственных отношений определяет большую самостоятельность компаний в установлении форматов информационного обмена.

Практика формирования поисковыми алгоритмами «персональной ленты новостей» пользователей сети также сказывается на изменении требований к информационному обеспечению принятия экономических решений.

Все эти обстоятельства формируют практику персонализированной отчетности, предоставляемой компаниями своим конкретным контрагентам (ограниченному кругу контрагентов). Эта отчетность ориентирована на информационные запросы конкретной компании (определенной группы стейкхолдеров отчитывающейся фирмы). Исследования показывают, что такая практика получает все большее распространение и в России [Кащина, 2019].

И вот здесь, следуя мысли Дикхонера, компании, обеспечивая заинтересованных лиц подготовленной «специально для них» отчетностью, могут получить мощный инструмент формирования доверия.

Технически формирование такой отчетности может проходить либо в традиционном формате — создание определенных отчетных форм, наполнение которых будет определяться достигнутыми с контрагентами договоренностями; либо путем предоставления ограниченного доступа для контрагентов к используемым компанией бухгалтерским (учетным) программам, настройки которых позволят формировать такую отчетность в режиме он-лайн.

Как в первом, так и во втором случае технология предоставления отчетных данных будет предполагать формирование определенного интерфейса такой отчетности, степень «дружелюбности» которого также можно рассматривать как инструмент построения доверия в межфирменных отношениях.

Использование поисковых алгоритмов позволит в зависимости от динамики запросов пользователей такой отчетности постоянно модифицировать их «ленту бухгалтерских новостей», усиливая степень персонализации подачи информации. Например, отчетность для кредиторов может предполагать предоставление определенного набора данных, степень детализации которых для конкретных пользователей будет определяться их запросами, формируемыми в ходе текущей работы с отчетностью.

Заканчивая свое выступление, докладчик обратил внимание собравшихся на то обстоятельство, что доверительная экономика способна уравновесить стремления человека к богатству и благополучию. Потенциально, по его мнению, экономика доверия может стать для нас той самой экономикой счастья, к которой мы все так стремимся. Возможность построить эту экономику — убежден Дикхонер — сегодня в наших руках. А мы, дорогие коллеги, формируя современную практику корпоративной отчетности, можем внести в создание такой экономики счастья далеко не самый последний вклад.

Искусственный интеллект: два пугающих слова

Пожалуй, самым дискуссионным, острым, ярким событием WCOA 2018, не оставившим равнодушным ни одного из его участников стал доклад известного специалиста в области искусственного интеллекта Айешы Ханна. Айеша (Dr. Ayesha Khanna) - соучредитель и генеральный директор компании ADDO AI — консультативной фирмы и инкубатора по искусственному интеллекту (AI). Она бакалавр экономики Гарвардского университета, магистр по исследованию операций Колумбийского университета и PhD в области информационных систем и инноваций Лондонской школы экономики.

В настоящее время Айеша Ханна является научным сотрудником Института этики и новых технологий и Совета консультантов Humanity+ — международной некоммерческой образовательной организации, занимающейся повышением уровня жизни людей и выступающей за этическое использование технологий, таких как искусственный интеллект, для расширения человеческого потенциала.

Айеша — советник стартапов Оста (чатбот для юных путешественников) и Arro (робот, который доставляет воду и полезные закуски детям во время спортивных тренировок и игр).

В 2017 году компания ADDO AI была представлена в журнале Forbes как одна из четырех ведущих компаний в области искусственного интеллекта в Азии, а в 2018 году Айеша была названа одной из революционных женщин-предпринимательниц в Юго-Восточной Азии. Айеша также является учредителем 21C GIRLS — благотворительной организации, которая предоставляет бесплатные курсы по программированию и искусственному интеллекту девушкам в Сингапуре. До основания ADDO AI, Айеша более десяти лет проработала на Уолл-

стрит, принимая участие в разработке крупномасштабных электронных систем торговли, управления рисками и анализа данных. Айеша была соучредителем Института гибридной реальности, исследовательской и консультативной группы, созданной для анализа социальных и экономических последствий ускоряющихся технологий. Она руководила Группой городов будущего в Лондонской школе экономики и была консультантом Университета Сингулярности [<https://su.org/>].

Доклад А. Ханна назывался: «Фактор цифровизации: искусственный интеллект, автоматизация и возможности — прыжок в 21 век». Вот такое название, прекрасно отражающее пожалуй самую мощную фобию нашего с вами профессионального сообщества последних лет — страх сокращения рабочих мест из-за роботизации и использования искусственного интеллекта.

The Economist: взгляд в будущее из 2013 года

Айеша начала своё выступление с того, что вспомнила широко известную статью «Будущее рабочих мест» в журнале «The Economist» от 18 января 2014 года [<https://www.economist.com/briefing/2014/01/18/the-onrushing-wave>], в которой приводились данные из доклада представителей Оксфордского университета Карла Фрея и Майкла Осборна о возможных последствиях компьютеризации для рынка труда [https://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf].

Такое внимание всемирно известного издания к данной работе было отнюдь не случайным. Прогнозы, сделанные его авторами, выглядели совсем не утешительными. В частности, аудиторам и бухгалтерам была предсказано сокращение до 94 % рабочих мест, что было воспринято широкой публикой как прогноз исчезновения профессии как таковой.

Авторы «The Economist» вспомнили знаменитую статью Дж. М. Кейнса «Экономические возможности наших внуков»¹. Эта работа, увидела свет во время Великой депрессии, период глубокого пессимизма в обществе, время, когда «общим местом стали разговоры о том, что эпоха поразительного экономического прогресса, присущего XIX веку, закончилась, ... что в ближайшее десятилетие мы, скорее всего, столкнемся не с увеличением благосостояния, а с его падением» [Кейнс, 2009, с. 60].

Однако, позиция Кейнса относительно трактовки момента и обусловливаемого им будущего была чрезвычайно оптимистична. Великий экономист видел в

¹ Впервые идеи этого эссе Кейнс раскрыл перед студентами Кембриджа и Винчестера в 1928 году. В 1930 году статья была прочитана в качестве лекции в Мадриде, к ней добавилось несколько замечаний великого экономиста относительно Великой депрессии. Окончательная версия была опубликована в книге «Опыты во убеждение» в 1931 году. С оригиналом статьи можно, например, ознакомиться в её публикации: Keynes J. M. Economic Possibilities for our Grandchildren // Essays in Persuasion. N.Y.: W.W. Norton & Co, 1963. P 358–373. Перевод статьи на русский язык опубликован: Дж. М. Кейнс Экономические возможности наших внуков // Вопросы экономики, №6, 2009. С. 60–67.

ситуации тех лет свидетельство не упадка, но, напротив, прогресса, прогресса технологического, к которому человечество сложно адаптируется, но который, тем не менее, таит в себе огромный потенциал благосостояния общества.

Мы позволим себе привести здесь ряд выдержек из этой работы великого экономиста.

По мнению Кейнса, «в основе всех этих разговоров лежит глубокое заблуждение относительно того, что с нами ... происходит. Мы — утверждал Кейнс — страдаем не от «ревматизма» старой эпохи, а от болезней роста, вызванных слишком быстрыми изменениями, от трудностей перехода к новому экономическому периоду. Эффективность производства увеличивается такими темпами, что нам не удастся приспособиться к этому росту и занять высвободившихся рабочих» [Кейнс, 2009, с. 60].

«Всемирная депрессия, парадоксальное наличие безработицы в мире, где столько потребностей, катастрофические ошибки, которые мы совершили, — все это помешало нам увидеть, что происходит в действительности, какова подоплека долгосрочных тенденций. И я предсказываю, — писал великий экономист — что мы еще застанем время, когда станет очевидной ошибочность нынешнего пессимизма (так широко овладевшего сегодня умами)» [Кейнс, 2009, с. 61].

«С древнейших времен, о которых сохранились письменные свидетельства, скажем с 2000 г. до н.э., и до начала XVIII в. Уровень жизни среднего жителя в центрах цивилизации значительно не изменялся. Конечно, были некоторые подъемы и спады. Временами — чума, голод и войны. Временами наступал «золотой век». Но никаких резких и прогрессивных изменений не было. Некоторые периоды, возможно, были на 50% лучше, чем остальные, в крайнем случае — на 100% лучше, и так на протяжении почти четырех тысячелетий, закончившихся, скажем в 1700 г.» [Кейнс, 2009, с. 61].

Одной из причин «столь медленного темпа роста или даже отсутствия прогресса» Кейнс видел «нехватку важных технических новшеств» [Кейнс, 2009, с. 61]. «Почти все, — писал он — что действительно важно и чем человек владел в начале современной эпохи, было известно ему еще на заре истории. Язык, огонь, домашние животные, которых мы держим и теперь, пшеница, ячмень, вино и оливки, плуг, колесо, весло, парус, кожа, холст и сукно, кирпичи и горшки, золото и серебро, медь, олово, свинец и железо вошли в этот список еще до 1000 г. до н.э.» [Кейнс, 2009, с. 61].

«Начиная с XVI в. и в нарастающем темпе крещендо с XVIII в. вступает в свои права великая эпоха науки и технических изобретений. Она окончательно сформировалась в начале XIX в.: уголь, пар, электричество, бензин, сталь, резина, хлопок, химическая промышленность, механизация и средства массового производства, радиосвязь, печать, Ньютон, Дарвин, Эйнштейн и ещё тысячи людей и вещей, слишком известных, чтобы их перечислять. А что в результате? Несмотря на громадный рост мирового населения, которое необходимо обеспечивать домами, машинами и прочим, средний уровень жизни в Европе и Соединенных Штатах вырос, я думаю, примерно в четыре раза. Объем капитала увеличился в масштабах, более чем в 100 раз превысивших масштабы всех предшествующих эпох.

Причем в настоящее время мы можем не опасаться столь же значительного роста населения» [Кейнс, 2009, с. 61].

«В то же время — писал Ученый — скорость внедрения технических усовершенствований в производстве и транспорте за последнее десятилетие настолько высока, что не имеет исторических прецедентов². ... Имеются основания полагать, что революционные технические изменения, которые пока затрагивали в основном промышленность, вскоре коснутся и сельского хозяйства. Мы стоим на пороге коренных сдвигов в эффективности пищевой промышленности, подобных тем, что уже произошли в транспорте, добывающей и обрабатывающей промышленности. Всего через несколько — мы еще доживем до этого — для функционирования всех отраслей сельского хозяйства, добывающей и обрабатывающей промышленности нам потребуется в четыре раза меньше человеческих усилий» [Кейнс, 2009, с. 63].

Однако, в этой оптимистичной картине дел Кейнс видел одно чрезвычайно важное обстоятельство, которое сегодня бы назвали вызовом данного времени. «Сейчас — писал он — сама скорость происходящих изменений становится болезненной и ставит перед нами трудные проблемы. ... Нас одолевает болезнь, о которой отдельные читатели, возможно, еще не слышали, но которую в ближайшие годы будут много обсуждать, — технологическая безработица. Она возникает потому, что скорость, с какой мы открываем трудосберегающие технологии, превосходит нашу способность находить новое применение высвобожденному труду. Но это всего лишь временная болезненная фаза адаптации. В долгосрочном периоде человечество решит свою экономическую проблему» [Кейнс, 2009, с. 63].

Футуристические выводы о наиболее вероятном пути экономического развития человечества, «обеспеченном силами науки и сложного процента» [Кейнс, с. 65], которые делал Кейнс в конце 1920х годов, сегодня кажутся во многом утопическими. «Впервые со дня сотворения человек столкнется с реальной всеобщей проблемой: как использовать свою свободу от насущных экономических нужд, чем занять досуг, обеспеченный силами науки и сложного процента, чтобы прожить свою жизнь правильно, разумно и в согласии с самим собой? ... Я уверен, — писал Кейнс в те дни — что, имея немного больше опыта, мы сможем использовать вновь обретенный дар природы более разумно Мы будем делать для себя больше, ... радуясь небольшим обязанностям и рутинным занятиям. Но, помимо этого, нам придется как можно тоньше размазывать хлеб по маслу, чтобы работа, которую все еще необходимо выполнять, была распределена среди максимального числа людей. Отложить проблему на довольно долгий срок могут 3-часовая смена или 15-часовая рабочая неделя, поскольку трех часов в день достаточно, чтобы ветхий Адам в каждом из нас был вполне удовлетворен!» [Кейнс, 2009, с. 65].

И вот, как пишут авторы «The Economist», читатели Кейнса, которые, по его мнению, должны были в скором времени узнать о технологической безработице, «по большей части, этого не сделали» [<https://www.economist.com/briefing/>

² Согласитесь, как похоже это утверждение на те, которыми описываются сегодня наши дни.

[2014/01/18/the-onrushing-wave](https://www.economist.com/briefing/2014/01/18/the-onrushing-wave)]. Более того, «в настоящее время большинство экономистов уверенно отбрасывают подобные опасения. Повышая производительность, утверждают они, любая автоматизация, которая экономит на использовании труда, увеличивает доходы. Это создаст спрос на новые продукты и услуги, что, в свою очередь, создает новые рабочие места для «перемещенных» работников. Думать иначе означало быть новыми луддитами — имя, принятое текстильными работниками 19-го века, которые разбивали машины, устраиваясь на работу» [<https://www.economist.com/briefing/2014/01/18/the-onrushing-wave>].

Люди по-прежнему нужны, но...

«В течение большей части 20-го века те, кто утверждал, что технологии приносят все больше рабочих мест и процветание, как представляется, одержали верх. ... Индустриализация не привела к тому, что исчезла потребность в людях. Напротив, это создало возможности для трудоустройства, достаточные для того, чтобы поглотить растущее население в XX веке. Предсказание Кейнса о том, что в 2030-е годы все станут богаче, в значительной степени сбылось. Однако, его убеждение, что люди его будущего будут работать всего 15 часов или около того, в неделю не подтвердилось» [<https://www.economist.com/briefing/2014/01/18/the-onrushing-wave>].

Однако, по мнению авторов «The Economist», эти факты не могут полностью избавить нас от тревожности относительно будущего рабочих мест целого ряда профессий, включая область корпоративных финансов. Почему?

Экономисты воспринимают связь между инновациями и более высоким уровнем жизни как нечто само собой разумеющееся, отчасти потому, что считают, что история оправдывает такой взгляд. Индустриализация явно привела к огромному росту доходов и уровня жизни в долгосрочной перспективе. И все же дорога к богатству была сложнее, чем это принято считать.

В 1500 году около 75% британской рабочей силы трудились в сельском хозяйстве. К 1800 году эта цифра упала до 35%. Когда в 18-м веке начался переход к производству, в подавляющем большинстве случаев это происходило в небольших масштабах, будь то дома или в небольшой мастерской; Работа на крупной фабрике была редкостью. К концу 19-го века огромные заводы в крупных промышленных городах стали нормой. Великий сдвиг стал возможен благодаря автоматизации и паровым двигателям.

Промышленные фирмы совмещали человеческий труд с большим, дорогим капитальным оборудованием. Чтобы максимизировать выпуск этого дорогостоящего оборудования, владельцы заводов реорганизовали процессы производства. Рабочим было дано одно или несколько повторяющихся заданий, часто составляющих компоненты готовых изделий, а не целые куски. Боссы установили жесткий график и строгую рабочую дисциплину, чтобы поддерживать продуктивный темп. Промышленная революция была не просто вопросом замены мышц паром; это был вопрос преобразования самих рабочих мест в точно определенные компоненты, в которых нуждалась паровая техника — винтики в заводской системе.

Преобразование рабочих мест — это, прежде всего, адаптация работников к новым условиям труда, освоение навыков использования новой техники. Вопрос современности состоит в том, сможем ли мы адаптироваться к подобным изменениям сегодня, учитывая, что происходят они гораздо быстрее, чем в XIX в.?

Даже после того, — писал *The Economist* — как компьютеры побеждали гроссмейстеров в шахматах (когда-то это считалось маловероятным), никто не думал, что они смогут победить людей в играх свободной формы, в которые играют на естественном языке. Затем Watson, суперкомпьютер с распознаванием образов, разработанный IBM, обошел лучших конкурентов среди людей в популярной и синтаксически хитроумной американской викторине «Опасность!». Версии Watson продаются фирмам в различных отраслях, чтобы помочь со всеми видами проблем распознавания образов. Его проникательность будет расти, а его стоимость падать, поскольку фирмы учатся использовать его возможности.

Машины не просто умнее, они также имеют доступ к гораздо большему количеству данных. Сочетание больших данных и интеллектуальных машин неизбежно отразится на будущем нескольких профессий отмечали авторы *The Economist*.

Важно то, писали они, что задания, которые пока нелегко автоматизировать, могут быть преобразованы. Новая технология обработки данных может разбить «когнитивные» задания на более мелкие и мелкие задачи.

Каждый — заканчивалась статья *The Economist*, должен получить выгоду от повышения производительности — в этом Кейнс был един со своими преемниками. Его беспокойство по поводу технологической безработицы было главным образом беспокойством о «временной фазе дезадаптации», поскольку общество и экономика приспосабливались к все более высоким уровням производительности. Это вполне доказывает история. Однако, что ждет наше общество при новом витке инноваций?

Оптимизм А. Ханны

И вот Айеша Ханна предложила собравшимся участникам WCOA 2018 попробовать вместе с ней, как одним из ведущих специалистов в области искусственного интеллекта (ИИ), по возможности безэмоционально, поискать ответ на вопрос: действительно ли развитие технологий в данной области несет в себе угрозу бухгалтерской профессии?

Прежде всего, сказала она, нам нужно понять и принять тот уже свершившийся факт, что очень многое из нашей сегодняшней повседневности и практически всё, что будет касаться нашего завтрашнего дня, так или иначе происходит (будет происходить) под влиянием искусственного интеллекта.

Примеров тому уже достаточно. Мы, отметила она, уже сегодня можем видеть, как это работает, на примере использования технологий искусственного интеллекта полицией Китая. Соответствующие алгоритмы подключены к 76 миллионам камер наблюдения. В систему загружено более миллиарда изображений, так или иначе характеризующих преступные действия и иные объекты реагирования сил полиции. Используя их, алгоритм, ведя наблюдение за попадающими в поле

камер территориями, формирует молниеносный сигнал о ситуациях, требующих внимания. Алгоритм делает этого круглосуточно, каждую долю секунды, он вглядывается в каждый квадратный миллиметр «подотчетного» ему пространства, и очевидно, что сам процесс «наблюдения» он выполнит гораздо лучше любого человека. Его эффективность будет определяться способностью «распознать» опасную ситуацию. И здесь, чем больше изображений будет в него загружено, и чем больше будет количество «удачно» и «неудачно» зафиксированных им фактов, которые будут множить эту базу данных, тем его работа будет становиться все совершеннее и совершеннее.

По мнению Айеши, очевидность преимуществ, связанных с использованием ИИ прекрасно иллюстрирует тот факт, что в последнее время практически ежемесячно все новые и новые страны объявляют его частью своей национальной стратегии успешного развития.

И вот здесь, по словам А. Ханна, парадоксальной выглядит ситуация, когда в сообществе бухгалтеров, чрезвычайно обеспокоенном развитием искусственного интеллекта, собственно его использование сегодня находится в «самом зачаточном состоянии». Хотя, именно в сфере учета, корпоративных финансов и юриспруденции, существуют весьма впечатляющие потенциальные возможности для его использования на уже существующем уровне развития соответствующих технологий.

В области учета и финансов ИИ способен, например, автоматически (то есть без специальной команды пользователя, будучи подключенным к соответствующим правовым системам) просматривать и «понимать» нормативно-правовые и иные юридические документы, «оценивая» их последствия для деятельности компании и «предлагая» возможные варианты их «трактовки» относительно правового обеспечения деятельности компании.

Далее, именно ИИ способен обеспечивать практику так называемых «смарт-контрактов» — алгоритмов, обрабатывающих данные, связанные с исполнением заключенных компанией договоров и, в пределах своих «компетенций», автоматически продляющих и/или корректирующих их содержание и исполнение.

Как это может работать? Работа любой компании предполагает непрерывное исполнение определенного набора типовых для ее деятельности договоров. Заключение таких контрактов не предполагает каких-то сложных, нестандартных управленческих решений и/или серьезной юридической работы по разработке и согласованию их содержания. Иными словами, если, например, какой-то завод производит продукцию из определенного закупаемого сырья, он должен будет заключить и исполнять договор на приобретение этого сырья у поставщика. При этом ряд понятных характеристик такого завода — производственные мощности, объемы складских помещений и т.п., будут определять и условия такого договора об объемах закупаемых материалов. Что же касается условий о цене, то их определяет рынок, и если следка «честная», то расчет цены — становится скорее делом математики, чем специальной договоренности между сторонами.

И вот в таких условиях, компании поставщик и покупатель, используя соответствующие алгоритмы могут как заключать такие договоры, так и корректировать их условия автоматически. Это, конечно, становится возможным при условии, «подключенности» такого алгоритма — ИИ — к данным о работе производства, загруженности склада, физическом движении материалов и т.д. И чем успешнее будет идти процесс «самообучения» ИИ, «управляющего» такими договорами, тем меньше вмешательства человека в работу такой системы будет требоваться. Технологической платформой такой «автоматической» деятельности компаний может стать что-то наподобие сегодняшних социальных сетей, пользователями (участниками) которых и будут выступать компании — нечто, отдаленно напоминающее Facebook для фирм, взаимодействие их в котором будет обеспечиваться работой алгоритмов ИИ.

Заключение контракта в такой сети будет чем-то напоминать процедуру принятия одним пользователем сети (одной компанией) другого (другой компании) в «друзья». Только в отличие от подачи заявки в друзья и ее подтверждения или отклонения человеком в Facebook сегодня, в такой сети компаний, эти действия будет выполнять ИИ, оценивая при этом приемлемость сформированного ИИ другой фирмы условий предлагаемого контракта.

Безусловно, глобализация и автоматизация принятия решений о заключении сделок позволит сделать этот процесс более «рыночным», так как на принятие решений в большей степени будет влиять математика соотношения спроса и предложения, выравниваемых ИИ опять же автоматически.

Также огромный потенциал использования ИИ Айеша видит в области налогового контроля, борьбы с нелегальным бизнесом, отмыванием денег и т.п. Возможности контроля определенных параметров сделок со стороны глобального ИИ способно в перспективе чрезвычайно затруднить нелегальную экономическую деятельность.

Пока же, как отметила Айеша, область использования ИИ в бухгалтерской практике преимущественно ограничивается процедурами инвентаризации. Здесь развитие технологий идет от хорошо знакомой нам процедуры фиксации объекта посредством «считывания» его штрих-кода к технологическому обеспечению «восприятия» системой объекта в целом как уникального неповторимого образа.

В качестве примера использования ИИ в сфере бухгалтерского учета и аудита, Айеша привела практику компании KPMG, которая начала использовать беспилотные летательные аппараты для помощи австралийским фермерам в инвентаризации скота, контроля за здоровьем животных и определении объемов урожая³.

Искусственный интеллект как помощник и коллега

Приведя ещё несколько примеров использования ИИ в различных сферах, в том числе в военной промышленности и вооруженных силах, А. Ханна перешла к обсуждению вопроса о том, что же должно измениться в требовании к работнику-человеку в условиях повсеместного использования возможностей ИИ. И здесь она

³ Напомним, WCOA 2018 проходил в Сиднее.

также обратилась к очень известной публикации — «Как искусственный интеллект переопределит управление», увидевшей свет в ноябре 2016 года на страницах Harvard Business Review [<https://hbr.org/2016/11/how-artificial-intelligence-will-redefine-management>]. Её авторы, провели опрос 1770 менеджеров из 14 стран, а также 37 руководителей крупнейших компаний, отвечающих за «цифровую трансформацию» своих организаций. В результате, они сформулировали пять методов работы, которые должен использовать успешный менеджер будущего, где деятельность ИИ будет являться окружающей его (менеджера) повседневностью.

Метод 1: оставить ИИ контроль и управление рутинными процессами.

Согласно опросу, — пишут авторы — менеджеры на всех уровнях тратят больше половины своего времени на административную координацию и контроль. (Например, отмечают они, типичный менеджер магазина или ведущая медсестра в доме престарелых должны постоянно манипулировать графиками смены из-за болезней, отпусков или внезапных отъездов сотрудников.) Это те самые обязанности, которые легко будет способен выполнять ИИ. Сюда же, по мнению авторов, можно будет отнести и формирование текущей отчетности на самых различных уровнях управления.

Авторы отмечают, что опрошенные ими менеджеры видят такие изменения в позитивном свете: 86% респондентов сказали, что хотели бы, чтобы ИИ поддерживал мониторинг и отчетность в их повседневной работе.

Метод 2: сосредоточится на вынесении суждений (оценке происходящего) как основе принятия решений.

Большинство решений, касающихся управления деятельностью компаний, требуют понимания того, что искусственный интеллект может «выжать» из данных, но не способен «осознать». Менеджеры — пишут авторы — должны использовать свои знания организационной истории и культуры, а также навыки сочувствия и этического осмысления. В этом суть человеческого суждения — применение опыта и экспертизы к важнейшим бизнес-решениям и практикам.

Опрошенные нами менеджеры — отмечается в статье — ощущают сдвиг в этом направлении и определяют ориентированные на суждение навыки творческого мышления и экспериментов, анализа и интерпретации данных и разработки стратегии как три из четырех главных новых навыков, которые потребуются для успеха в будущем.

Метод 3: относится к интеллектуальным машинам как к «коллегам».

Менеджеры, которые рассматривают ИИ как своего рода коллегу, признают, что нет необходимости «гоняться против машины». Хотя человеческое суждение вряд ли будет автоматизировано, интеллектуальные машины могут значительно помочь в этом виде работ, обеспечивая информационную поддержку принятия решений, предоставляя требуемые данные, осуществляя, управляемое моделирование, а также поиск и обнаружение фактов.

Отмечается, что 78% опрошенных менеджеров считают, что они будут доверять советам интеллектуальных систем при принятии деловых решений в будущем.

Метод 4: работать как дизайнер, формируя «композиции идей».

Хотя собственные творческие способности руководителей имеют жизненно важное значение, возможно, еще важнее их способность использовать творческий потенциал других людей. «Менеджеры-дизайнеры» объединяют разнообразные идеи в интегрированные, работоспособные и привлекательные решения. Они внедряют дизайнерское мышление в практику своих команд и организаций.

Треть менеджеров в проведенном опросе определили креативное мышление и эксперименты в качестве ключевой области навыков, которые им необходимо освоить, чтобы оставаться успешными, так как ИИ все больше будет способен брать на себя административную работу.

Метод 5: Развивать социальные навыки.

Опрошенные менеджеры признали ценность вынесения суждений в своей деятельности, но они, отметили авторы, недооценили глубокие социальные навыки, необходимые для создания социальных связей, обучения и сотрудничества, которые помогут им выделиться в мире, где ИИ выполняет многие административные и аналитические задачи, которые они выполняют сегодня. Хотя они будут использовать цифровые технологии, чтобы использовать знания и суждения партнеров, клиентов и сообществ, они должны быть в состоянии выявить и объединить различные точки зрения, идеи и опыт.

В заключении, авторы статьи пришли к выводу о том, что использование ИИ несомненно является очередным шагом прогресса на пути к экономическому благополучию и процветанию.

В конечном итоге, отмечает Harvard Business Review, использование ИИ в определенных областях окажется дешевле, эффективнее и потенциально более беспристрастным в своих действиях, чем люди. Но такой сценарий не должен вызывать беспокойство у менеджеров. Это просто означает, что их работа изменится, чтобы сосредоточиться на вещах, которые могут делать только люди.

Составление текущих отчетов о доходах, лишь отражающих данные первичных документов, — это одно, но разработка сообщений, которые могут привлечь рабочую силу и дать чувство цели, является человеческой насквозь⁴. Составление графиков, отражающих текущее движение ресурсов, может вскоре попасть в юрисдикцию машин, но разработка стратегии остается безошибочно человеческой. Проще говоря, наша рекомендация — отметили авторы — состоит в том, чтобы принять ИИ для автоматизации администрирования и информационного обеспечения, но отнюдь не замены человеческого суждения.

Итак, спустя три года после публикации в The Economist прогнозы Harvard Business Review звучали уже более оптимистично. А итоги доклада Айеши Ханна и того оптимистичнее. Целью использования ИИ в любой сфере социальной жизни является только одно — усиление возможностей человека. Доверьтесь новому, сказала она, встаньте на сёрф ИИ, поймите волну и наслаждайтесь будущим.

Какие же из всего этого можно сделать выводы сегодня, оценивая настоящее и пытаясь заглянуть в ближайшее будущее бухгалтерского учета?

⁴ Имеются в виду годовые отчеты компаний, их отчетность об устойчивом развитии, интегрированная отчетность и т.п.

Искусственный интеллект и будущее бухгалтерского учета

Отвечая на поставленный выше вопрос, хочется обратить ваше внимание, дорогие читатели, на то, что сегодня большинство наших коллег практически не использует те знания и навыки, которые они получили в процессе обучения специальности.

Нам с вами преподавали экономическую теорию, финансовый анализ, теорию управления фирмой, маркетинг, теорию рынков капитала и т.д. и т.д.

Мы — бухгалтеры — являемся уникальными специалистами, способными понимать и оценивать происходящие в компании процессы на основе первичного наблюдения за ними, мы способны комплексно анализировать финансовую и производственную составляющую работы компаний. Посредством баланса как универсальной финансовой модели фирмы, мы можем оценивать управление ресурсами компании в комплексе с анализом структуры источников их финансирования. Мы поставляем данные всем звеньям управленческой системы компании, при этом мы одни понимаем взаимообусловленность этих данных, начиная от источников и методов их формирования и интерпретации.

И что же? Насколько эти наши возможности востребованы и используются в нашей работе. Рискнем утверждать — далеко не полностью!

Мы живем и работаем в условиях постоянного усложнения и роста масштабов информационного поля, в котором функционируют наши предприятия. Стремительно растущее число нормативно-правовых актов, часто не согласованных между собой, постоянное усложнение документального оформления хозяйственных операций, усложнение рынка в результате так широко обсуждаемой глобализации.

При этом, в аудиториях ВУЗов до сих пор зачастую обучение бухгалтерскому учету проходит в стиле «разучивания» очередных действующих нормативных документов и стандартов, которое становится абсолютно бесполезным, как только одни нормативные документы сменяются другими.

Ориентация на процедуру бухгалтерского учета как на центральный элемент знаний о нем является, пожалуй, ключевым пороком бухгалтерского образования, сохраняющимся и в настоящее время.

Мой Учитель, замечательный бухгалтер, профессор Я.В. Соколов (1938–2010) не уставал обращать внимание своих студентов на то, что обучение бухгалтерскому учету в большинстве случаев является прекрасным примером подтверждения идей И.П. Павлова об условных рефлексах. Студент — говорил Ярослав Вячеславович — поступает на первый курс ВУЗа на бухгалтерский факультет, и вот, в курсах «Введение в специальность» и т.п. ему начинают рассказывать о балансе, счетах и двойной записи как о незыблемых аксиомах учетного мироздания, неопровержимым доказательством силы которых является равенство актива и пассива. Получив это равенство в решаемой задаче, студент успешно сдает экзамен и переходит к изучению более сложных учетных дисциплин.

А там обучение уже приближается к практике и выглядит примерно так: Преподаватель, исполнившись значимости света знаний, которые он несет неоперившемуся юношеству, изрекает: поступили материалы: дебет счета 10, кредит счета

60. Студент внимает и запоминает магическую формулу. Проданы товары: дебет счета 62, кредит счета 90. К концу обучения проводка становится уже ничем иным как правильной реакцией на заданный стимул.

Далее, совсем уж серьезные предметы. Анализ баланса. Там студент узнает, что если коэффициент ликвидности равен двум, то это хорошо, а если не равен двум, то это уже не очень хорошо, а то и совсем плохо.

А потом студент приходит работать, и меняется план счетов. Его настигает разочарование.

Замечу, кстати, совсем недавно, на лекциях в рамках программы второго высшего образования, студенты рассказали мне, что во внутренних инструкциях многих банков значение коэффициента текущей ликвидности не ниже двух рассматривается как одно из обязательных условий получения фирмой кредита.

Так вот посчитать по данным бухгалтерского баланса коэффициент текущей ликвидности вполне может и машина, а понять, что к нему привело — это как раз задача человека — специалиста в области бухгалтерского учета и финансов. Может быть, изменилась учетная политика — метод оценки запасов или способ распределения условно-постоянных затрат. Может быть, образовались расходы будущих периодов. Может быть, изменилась договорная политика фирмы. Может быть, была проведена переоценка запасов в связи с их обесценением. Может быть, возросли оборотные активы за счет увеличения долгосрочных обязательств. Причин может быть много. И «арифметический» подход к оценке финансового положения фирмы по значениям рассчитываемых на основе данных баланса аналитических коэффициентов может оказаться весьма и весьма опасным.

Использование технологий, называемых сегодня ИИ, может избавить работу бухгалтера от огромных массивов рутинной, чисто механической деятельности, отнимающих его время от задач, ради решения которых и существует наша профессия — управления информационными потоками компании, интерпретации соответствующих данных, принятия решений в области формирования публичной информации о состоянии дел фирмы, информационной и консультационной поддержки принятия управленческих решений, и проч. и проч.

ИИ следует рассматривать как **долгожданного** помощника бухгалтера, способного изменить его роль в системе управления компанией.

Мы не случайно привели выше выдержки из знаменитой статьи Кейнса. Она прекрасно показывает, что технологические новации — это инструмент прогресса нашего общества, неизменно пугающий нас и столь же неизменно облегчающий наше существование. Со времени изобретения паровых машин, население Земли неуклонно растет, а рабочих мест отнюдь не становится меньше. Много из того, что человек совсем недавно делал благодаря колоссальным затратам времени и сил, сегодня гораздо быстрее и лучше делают за нас машины. Просто то, что уже случилось в этой области, кажется нам привычным, естественным и совсем не пугает.

Не случайно Айеша Ханна в своем выступлении цитировала рассмотренные нами статьи The Economist и Harvard Business Review. Их содержание показывает снижение за очень короткий срок (с 2013 по 2016 г.) тревожности относительно

«наступления роботов» и рост гораздо более позитивного восприятия тех возможностей, которые дает использование ИИ в управлении компанией.

Давайте и мы с вами, дорогие коллеги, задумаемся над открывающимися нам перспективами использования новейших технологий в практике бухгалтерского учета, способных значительно упростить рутинную часть нашей работы, подарив нам возможности более глубокого и творческого ее выполнения, и значимо поднять престиж профессии бухгалтера как специалиста, управляющего важнейшими аспектами деятельности организаций.

Найти себя

Буквально в последние часы работы Конгресса его участникам посчастливилось услышать доклад одного из ведущих мировых экспертов в области образования, развития творческого потенциала и создания благоприятных социальных условий для инноваций в бизнесе — сэра Кена Робинсона (Ken Robinson).

Сэр Робинсон был представлен Конгрессу как один из ведущих ораторов в мире. Было отмечено, что видеозаписи его выступлений набрали уже примерно 300 миллионов просмотров в более чем 150 странах.

Кен Робинсон как эксперт сотрудничает с правительствами Европы, Азии и США, международными агентствами, компаниями из списка Fortune 500 и ведущими культурными организациями. Он возглавлял национальную комиссию по вопросам творчества, образования и экономики при правительстве Великобритании, руководил разработкой стратегии творческого и экономического развития в рамках мирного процесса в Северной Ирландии и был одним из четырех международных советников по соответствующим вопросам в Сингапуре, куда был приглашен правительством для разработки стратегии становления Сингапура творческим центром Юго-Восточной Азии.

В 2003 году Робинсон получил рыцарское звание от королевы Елизаветы II за заслуги в искусстве. Его книга 2009 года «The Element: How Finding Your Passion Changes Everything» стала бестселлером по версии «New York Times» и переведена на 21 язык. Российскому читателю сэр Кен Робинсон хорошо известен по увидевшим свет в России изданиям: «Призвание. Как найти то, для чего вы созданы и жить в своей стихии» (Издательство: «Манн, Иванов Фербер», 2010г.) и «Школа будущего. Как вырастить талантливого ребенка», (Издательство: «Манн, Иванов Фербер», 2016г.).

Доклад Робинсона назывался: «The human factor: Harnessing creativity and innovation», что можно перевести как «Человеческий фактор: использование творчества и инноваций».

Нужно сказать, что работы Робинсона посвящены тому, как нам распознать в себе, своих детях, других людях имеющиеся у них таланты и понять, каково же их подлинное призвание. Иными словами, они о том, как обрести счастье совпадения того, чем ты занимаешься в своей жизни, со своим истинным призванием.

Эти книги наполнены реальными историями жизни тех людей, которые открыв в себе свои таланты и способности, добились выдающихся успехов в самых разных областях человеческой деятельности. Чаще всего это происходило потому,

что они находили в себе смелость перестать оценивать себя согласно общепринятым стандартам — тестам на уровень интеллекта, успехами в обязательных школьных предметах, усидчивости на скучных занятиях, принятым в обществе вкусам и т.д. и т.п.

Действительно, согласитесь, если в их детстве будущего великого шахматиста мы будем оценивать по его успехам в плавании, а будущего нобелевского лауреата в области литературы по количеству раз, которые он может подтянуться на турнике — наши оценки их талантов вряд ли будут правильными. Однако, к сожалению, по мнению Робинсона, формировавшаяся веками западная система образования часто предлагает нам именно такие способы оценивания талантов. В результате, многие из нас так и не находят своего подлинного места в жизни, считая себя бесталантными людьми и проводя долгие, скучные дни на совершенно неинтересной им работе, никогда не только не получая от нее удовольствия, но, что закономерно, и не достигая в ней каких-либо значимых успехов.

Почему именно Кен Робинсон был приглашен выступить на WCOA 2018, и почему его докладу было посвящено одно из центральных заседаний конгресса. Ведь вроде бы бухгалтеры собрались в Сиднее не для того, чтобы обсудить проблемы школьного образования.

Как Вы помните, практически весь WCOA 2018 был посвящен влиянию на будущее учетной профессии развития технологий. Темпы компьютеризации, роботизации процессов учетной практики, перспективы использования в ней алгоритмов искусственного интеллекта, о которых мы с вами говорили в предыдущих статьях, ставят вопрос, всегда возникающий в условиях очередной промышленной революции — это вопрос о месте человека в той или иной профессии в условиях новой технологической реальности.

Казалось бы — вопрос очень странный, ведь профессия — это же и есть люди. Понятие профессии вне человека бессмысленно. Однако, парадокс здесь состоит в том, что изобретаемые человеком инструменты, обеспечивающие развитие его (человека) возможностей в той или иной области деятельности, в конечном счете меняют его (человека) в этой области деятельности роль (значение).

Страх перед новациями в области технологий понятен и психологически оправдан. Мы уже неоднократно касались этой темы в предыдущих публикациях, в том числе посвященных тематике WCOA 2018. Любая технология — это ни что иное, как помощник человека. Она и изобреталась только лишь с одной этой целью. У технологии нет и не может быть никакой «своей» «собственной» функции и цели. Технологии — это в известном смысле продолжение нас самих, «технологическое усиление» наших собственных умений и навыков. Однако, специфика той технологической революции, которая происходит на наших глазах, состоит в том, что в ее случае из помощника в определенных осуществляемых человеком операций технология превращается в этих операций единственного исполнителя.

Так, например, предыдущая технологическая революция пересадила человека — землекопа, орудовавшего лопатой и киркой, за пульт управления экскава-

тором. Результат же той революции, которая происходит на наших глазах сегодня — это экскаватор, управляемый алгоритмом искусственного интеллекта, вообще без участия того самого землекопа в кабине.

В этом ключевое отличие современной ситуации, дающее повод ряду авторов и ораторов предупреждать нас о грядущей волне гибели ряда профессий, потере миллионами людей своих рабочих мест, постиндустриальной депрессии общества и тому подобных апокалиптических вещах.

Как мы уже говорили в предыдущих статьях, слухи о смерти учетной профессии, по выражению известного бухгалтера Остапа Бэедера — «сильно преувеличены», вместе с тем, разговор об изменении роль в ней человека — чрезвычайно актуален. И вот об этом и говорил с участниками WCOA 2018 Кен Робенсон.

Парадокс современности

Современность, во многом характеризуемая развитием информационных технологий, включает в себе чрезвычайно интересный парадокс, в определенном смысле являющийся некоей «ловушкой» для развития человека. С одной стороны, нам всё меньше и меньше требуется прикладывать усилия в областях, где помощником человека становятся технологии. Эта наша «незанятость» рутинными операциями, казалось бы, должна самым мощным образом высвободить потенциал нашего интеллектуального развития, нашего творчества — тех наших «сильных» сторон, в которых с нами никак не могут тягаться изобретаемые нами технологии.

Но вот, вместе с тем, намного лучше справляясь с рутинной, технологии как бы затягивают нас в процесс потребления многообразнейших результатов их работы настолько, что часто мы сильно задерживаемся на этом процессе, как бы забывая о том, что результаты работы машин — это не цель, а средство в развитии нашего существования. И вот здесь, наш творческий потенциал, наши способности, наоборот, могут начать не развиваться, а атрофироваться. Как же это может произойти в столь технологически совершенном мире? А вот как.

Представим ребенка за какой-нибудь компьютерной игрой. Предлагаемый ею мир, поистине, удивителен и многообразен. Сотни самых неожиданных персонажей, вариантов их представления, огромное количество возможных направлений развития сценария, десятки уровней сложности. Казалось бы, разве можно сравнить этот увлекательный мир, допустим, с игрой ребенка фигурками солдатиков или кукол в докомпьютерную эпоху. Казалось бы, вот где увлекательнейший путь для творчества и фантазии.

Однако, это не совсем так. Играя с куклой, солдатиком, плюшевым медведем и т.п., мы сами, исключительно собственной фантазией, изобретаем сценарий нашей игры, определяем происходящие в ней события, наделяем выдуманных персонажей теми или иными качествами и/или способностями, представляем «визуальный ряд» воображаемых событий, изобретаем диалоги — иными словами, мы творим. Играя с другими детьми (не в компьютерную многоролевою игру, а, например, во дворе — в разбойников, дочки-матери и т.п. — мы творим в команде — мы учимся совместному творчеству.

В компьютерной же игре — даже самой сложной и самой зрелищной — мы выбираем варианты, предлагаемые нам программным алгоритмом, мы ждем предложений, мы не задействуем потенциал своей собственной фантазии.

Пользуясь небывалым по историческим меркам набором предлагаемых нам технологиями развлечений, мы все меньше изобретаем их, все меньше играем в них ведущую роль. Мы перестаем играть на музыкальных инструментах, мы не придумываем игр, мы все меньше остаемся наедине с собственными мыслями, и т.д. Это не хорошо и не плохо. Так меняется наша жизнь, так мы ее меняем, таково текущее направление нашего развития.

Но вот парадокс, развитие технологий «требуется» от нас (в качестве условия нашей успешности в меняющемся мире) развития творческих, креативных, «неалгоритмизированных» навыков, и одновременно значимо препятствует их развитию.

Как мы учимся тому, чему нас учат

По мнению Робинсона, все мы от рождения обладаем огромными природными способностями, но теряем многие из них в ходе интенсивного общения с окружающим миром. И в последнее время технологии начинают играть в этом далеко не самую последнюю роль, усиливая негативное влияние на наш творческий потенциал существующих образовательных стандартов, сформировавшихся в период индустриальной революции конца XIX — начала XX в. Вспомним восхищение Адама Смита налаженным разделением труда на фабрике, выпускающей булавки. Вспомним идеи научной организации труда Ф. Тейлора. Их условное воплощение в подходах к образованию мы можем в настоящее время наблюдать практически повсеместно.

Определенные навыки, которыми мы овладеваем в процессе обучения, — выполнение заданной обязательной последовательности действий, оценка того или иного явления с позиций определенной (заранее известной) логики (которая может быть только одной и никакой иной), математические действия, выбор «правильного» ответа из нескольких предложенных или поиск «правильного» решения предлагаемой задачи, — навыки, на которые делается «упор» в получаемом нами образовании — это как раз те действия, которые прекрасно выполняются современными машинами, реализующими определенный алгоритм.

Развитие творческого потенциала посредством игры, занятия музыкой, живописью, танцами и т.п. изящными искусствами до сих пор считаются в массовом образовании делом второстепенным, или же рассматриваются как удел немногих «особо одаренных».

Эта схема получения нами образования, по мнению Робинсона, как раз и отнимает у нас главное конкурентное преимущество перед механизмами — способность творить, мыслить за пределами стандартных схем. Ну, а если, слово «творить» не ассоциируется у вас с собственной повседневностью, скажем — способность принимать нестандартные решения, которых нет в заранее известном «списке вариантов».

Эта общая тенденция нашла отражение в реализуемых и сегодня подходах к обучению бухгалтерскому учету, что в свою очередь сформировало и некий общественный «портрет» бухгалтера, и понимание самими нашими коллегами того, что означает «знать бухгалтерский учет».

Обучение бухгалтерскому учету часто понимается и реализуется как обучение его технике, процедуре, последовательности шагов, позволяющих в конечном итоге сформировать отчетность предприятия.

Я б в бухгалтеры пошел — пусть меня научат!

Техника бухгалтерского учета — его процедура — это последовательность учетных записей от фиксации первичного документа через агрегирование данных в учетных регистрах на основе метода двойной записи на счетах к формированию отчетности — баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств и прочих форм.

Эта процедура довольно проста и с некоторыми особенностями сохраняется неизменной практически пять веков. Для того, чтобы ей овладеть не нужно заканчивать университет, достаточно пройти довольно короткие по времени курсы бухгалтеров (пару месяцев — вполне достаточно) — и вот вы умеете отличать дебет от кредита и знаете почему актив равен пассиву, вы понимаете как опасен НДС и можете минимизировать налог на прибыль, вам рассказали почему «упрощенка» — это хорошо и почему счета-фактуры могут лишить вас психического здоровья.

Реализация процедуры учета не сложнее вождения велосипеда. Более того, уже довольно давно она в большей части доверена компьютерной бухгалтерской программе, которая замечательно облегчит вам существование на рабочем месте.

Станете ли вы после такого обучения бухгалтером? — Нет и ещё раз нет! Положительный ответ предполагал бы, что для того, чтобы стать человеком, способным написать «Преступление и наказание» или «Войну и мир», нужно просто овладеть русским языком.

Так же и в бухгалтерии — процедура и результат ее реализации — отчетность — это язык учета, а вот что вы на этом языке скажете — это уже совсем иная история.

Роль бухгалтера — настоящего Бухгалтера, которого никогда не заменит ни один алгоритм, — это управление информацией и тем самым — управление возможной реакцией на эту информацию ее потребителей — пользователей бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим простой пример.

Допустим, нам нужно начислить амортизация основных средств.

Этот факт должен отразиться в учете записью по дебету счета учета затрат, например, 20 «Основное производство» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» на сумму начисленной амортизации.

Это процедура — правила отражения данного факта на счетах бухгалтерского учета. Эту запись с успехом сделает за вас компьютерная программа.

Бухгалтер должен определить сумму амортизации. Она определяется в соответствии с тем или иным способом начисления амортизации, который устанавливается в учетной политике организации.

Выбор такого способа — это область применения профессионального суждения бухгалтера. Нужно сказать, чаще всего выбирается линейный способ. Он удобнее и проще, он применялся раньше, так настроена программа и т.п. — такие основания для вынесения того самого профессионального суждения довольно распространены.

Но, давайте посмотрим, на что это суждения может повлиять.

Начисленная сумма амортизации уменьшает остаточную стоимость основного средства, при этом увеличивая величину затрат на производство (себестоимости продукции, работ, услуг). Чем больше будет величина себестоимости, чем меньше будет величина прибыли отчетного периода.

Прибыль — это воплощение успехов компании. Уменьшение суммы демонстрируемой в отчетности фирмы прибыли, таким образом, может восприниматься как свидетельство ухудшения положения ее дел. На это будут указывать и уменьшившиеся значения соответствующих показателей рентабельности.

Уменьшение прибыли сможет служить основанием для уменьшения сумм выплачиваемых акционерам дивидендов и бонусов ее управленцам.

С одной стороны, это может позволить компании сохранить определенные суммы денег у себя в обороте. С другой стороны, такое «ухудшение» портрета компании, рисуемого ее бухгалтерской отчетностью, может изменить в худшую сторону представление инвесторов об её успехах, что может лишить фирму части источников финансирования деятельности.

Это далеко не все. Продолжим. Включенные в себестоимость продукции суммы начисленной амортизации основных средств формируют, таким образом, оценку не только той ее (продукции) части, которая будет продана в течение периода, и себестоимость которой увеличит суммы расходов, отражаемые в отчете о финансовых результатах. Возрастет и оценка той ее части, которая будет отражена в балансе на конец периода по строке актива «Запасы». «Запасы» — это часть оборотных активов фирмы. Отсюда, чем больше будут суммы начисленной за период амортизации основных средств, тем больше будет (при условии наличия остатков непроданной готовой продукции на конец периода) оценка представленных в активе оборотных средств. Их величина используется при расчете так называемого показателя текущей ликвидности, характеризующего способность компании оплачивать свои долги и принимать на себя новые обязательства. Значение этого показателя в том числе широко используется в методиках оценки кредитоспособности компаний при принятии решения о предоставлении ей кредита. Довольно часто к интерпретации значения этого показателя подходят довольно формально, и его рост и/или соответствие определенному значению рассматривается как положительный факт без дальнейшей детализации причин.

В нашем случае, выбрав способ начисления амортизации, увеличивающий ее суммы в текущем периоде, мы увеличим оценку запасов в составе оборотных ак-

тивов фирмы, что в свою очередь увеличит значение коэффициента текущей ликвидности, а последнее может положительно повлиять на решение о предоставлении или/и продлении нам кредита. Также, и вне конкретных операций, рост данного показателя способен улучшить впечатление пользователей отчетности о нашей кредитоспособности.

Более того, говоря о связи получающейся в результате наших бухгалтерских манипуляций динамики показателей рентабельности и ликвидности, мы можем прокомментировать такую картину положения дел, назвав причиной снижения прибыли политику компании, направленную в сторону снижения рисков, что, в свою очередь, можно сказать, находит отражение в росте показателей платежеспособности.

Работа, которую не делает алгоритм

Приведенный выше пример показывает, что задача бухгалтера — оценить возможное влияние применяемых способов бухгалтерского учета на мнение заинтересованных лиц о положении дел представляющей отчетность организации и их возможную (как следствие такого мнения) реакцию в виде принятия определенных экономическим решением.

Однако, для выполнения этой задачи бухгалтеру требуются знания в области микроэкономики и теории фирмы, юриспруденции, финансового менеджмента, психологии. Ему нужно обладать видением того, как применяемые им методы учета формируют у заинтересованных лиц восприятие тех или иных хозяйственных процессов, оценивать возможные правовые последствия принятия ими обусловленных учетной информацией решений и возможное влияние этих решений на будущую жизнь своей компании.

Этот пример показывает, что бухгалтер — это во многом творческая работа, требующая глубокого понимания хозяйственной деятельности, и, главное, — это работа, результатом которой эта хозяйственная деятельность во многом и является.

Развития навыков такого подхода к бухгалтерскому учету и требует наша современность, все более передающая рутинные аспекты самых разных направлений человеческой деятельности машинам.

Однако, такая работа бухгалтера требует хорошего, качественного, всестороннего экономического образования. Вообще, нужно заменить, адекватное окружающей реальности и успешное существование в мире высоких (с позиций текущего момента) технологий по определению требует хорошего образования. Об этом прекрасно свидетельствует то, что прогресс технологий и уровня образования среднего члена нашего общества, взаимообуславливая друг друга, продолжают уже многие века. Это именно те процессы, которые и привели нас к такой повседневности, которая бы пару сотен лет назад показалась нашим предшественникам просто раем на земле.

Итоги

Заканчивая статью, хочется предложить читателю некоторые обобщающие выводы, которые представляется возможным сделать на основании работы Конгресса:

Роботизация — это объективное будущее нашей профессии. Но это не угроза профессии, а технологическая поддержка трансформации (развития) функций бухгалтера как аналитика-консультанта в современных экономических условиях.

Когда мы видим прогнозы изменения положения на рынке труда в обозримом будущем в связи с роботизацией, важно понимать, что речь идет не о сокращении рабочих мест в рамках той или иной профессии, но о смене акцентов в трудовой функции специалистов, в том числе и о смене ключевых задач, выполняемых бухгалтером.

Полная автоматизация всё большего объема рутинных учетных функций — это высвобождение потенциала бухгалтера для работы в области моделирования отчетности и управления её содержанием.

Развитие технологий — это возможности для максимальной ориентированности отчетности на потребности (запросы) конкретных пользователей (их групп). И здесь роль бухгалтера — это управление этими процессами и оценка их возможных последствий для компании.

Экономическая жизнь стремительно усложняется. Парадокс этого в том, что знаний в области бухгалтерского учета и корпоративных финансов становится недостаточно для того, чтобы быть максимально востребованным бухгалтером.

Бухгалтер в экономике будущего — это аналитик, способный оценить влияние на благосостояние своей компании всего комплекса факторов, формируемых сложной социально-экономической действительностью.

Отсюда, направления повышения квалификации бухгалтера уже в настоящее время — это изучение: экономической теории; социологии; психологии.

В оценке влияния комплекса этих факторов на хозяйственную жизнь фирмы бухгалтеру будущего сможет помочь программное обеспечение в области больших данных.

Усложнение социально-экономических отношений, возрастание «многофакторности» экономической жизни, процессы глобализации — всё это делает жизнь компаний всё более зависимой от социальных, политических, экологических рисков (факторов), раскрытие воздействия которых на компанию в рамках традиционной (финансовой) отчетности невозможно. В связи с этими обстоятельствами возрастает роль нефинансовой отчетности как информационного обеспечения принятия управленческих решений. Сегодня квалифицированному бухгалтеру необходимо обращать самое пристальное внимание на развитие практики таких новых видов корпоративной отчетности как: экологическая, интегрированная, социальная, об устойчивом развитии.

В целом, происходящие в области развития технологий процессы — это не угрозы профессии бухгалтера, а новые возможности её развития в современных и будущих экономических условиях; в том числе возможности для повышения роли

бухгалтеров — профессионалов в процессах управления предприятиями и информационного обеспечения их деятельности.

И вот, подводя итог всему сказанному и вспоминая в частности финальное выступление сэра Кена Робинсона, хочется пожелать вам, мои дорогие коллеги, тех радостей и удовольствий, которые таит в себе непрерывный процесс технологического прогресса, и, конечно же, счастья — счастья творчества в одной из самых интересных, многогранных и могущественных профессий за всю историю человечества — профессии бухгалтера — деле, которому суждено большое, захватывающее будущее!

Литература

1. Кащина Ж.Е. (2019) Персонализированная корпоративная отчетность: принципы и перспективы развития. *Международный бухгалтерский учет*, №2
2. Кейнс Дж. М. (2009) Экономические возможности наших внуков. *Вопросы экономики*, №6.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. (2018) *Корпоративные финансы* — М.: «Проспект»
4. Маклюэн М. (2012) *Война и мир в глобальной деревне*. Маршалл Маклюэн, Квентин Фиоре; пер. с англ. И. Летберга. — М.: АСТ: Астрель, 2012.
5. Прохорова Т.В. (2010) История автоматизации бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет и анализ*, №7.
6. Ришар Ж. (2000) *Бухгалтерский учет: теория и практика* — М.: «Финансы и статистика».
7. Соколов Я.В. (2003) *Образ бухгалтера в литературе и кино* — М.: «ФБК-ПРЕСС».
8. Фергюсон Н. (2016) *Великое вырождение. Как разрушаются институты и гибнут государства*. — М.: АСТ.
9. Форд М. (2016) *Роботы наступают* — М.: «Альпина Нон Фикшн».
10. Хендриксен Э.С., ван Бреда М.Ф. (1997) *Теория бухгалтерского учета* — М.: «Финансы и статистика».
11. Diekhoner, Philipp Kristian. (2017) *The Trust Economy: Building strong networks and realizing*. — Singapore: Marshall Cavendish Business.
12. World congress of accountants 2014. Rome, 2014
13. <https://www.economist.com/briefing/2014/01/18/the-onrushing-wave>
14. https://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf
15. <https://hbr.org/2016/11/how-artificial-intelligence-will-redefine-management>

Задачи бухгалтерии 21 века в России

Аннотация

В работе рассматриваются задачи формирования в России бухгалтерии 21 века. Используемые в настоящий день системы традиционная и МСФО построены на теориях, которые подвергаются критике за их несоответствие вызовам нового века, прежде всего техническому прогрессу, в первую очередь в информационной сфере, к которой принадлежит учет как поставщик и коммуникатор информации. Теоретические исследования в области учета отстают от требований практики. Общественное положение бухгалтеров, требования к профессии меняется вместе с изменением постиндустриального общества. В качестве первоочередных задач учета предлагается пересмотр системы формирования бухгалтерских доказательств и переосмысления метода бухгалтерской регистрации, которая сегодня описывается исключительно как двойная запись. Показано, что пересмотр теории и практики учета невозможен без реорганизации профессионального сообщества бухгалтеров. Для его перестройки предлагается французская модель регулирования, предусматривающая одновременное построение профессии снизу, путем объединения самих бухгалтеров, и сверху путем участия и поддержки со стороны государственного регулятора учета. Описанные выше задачи бухгалтерии в России в 20 веке могут быть решены только в рамках сотрудничества всего мирового бухгалтерского сообщества. Современная экономика глобальна, а наука космополитична. До сих пор Россия достигала успеха в развитии науки и техники, когда она не стеснялась, а наоборот всячески поощрала заимствования, называла их и, в свою очередь, вносила вклад в развитие мировой науки.

Ключевые слова:

теория учета, парадигмы, практика, профессиональный бухгалтер

История делается людьми, стремящимися к осуществлению своих целей, действующими во имя своих идеалов.

Ставить цели и стремиться к их осуществлению можно только при сознании своей свободы.

Петр Струве

Уже наступило третье десятилетие 21 века, но бухгалтерия не создала пока новую парадигму. Сегодняшний русский учет находится где-то в начале века, если смотреть на мировой, вернее сказать, развитых стран, уровень. Но даже этот уровень нуждается в существенных изменениях. Данная потребность обусловлена прежде всего технологическим прогрессом, многие верят, что развитие информационных технологий должно привести к смерти бухгалтерского учета, который следует сдать «в музей древностей, рядом с прялкой и с бронзовым топором» [Энгельс, с. 173]. Так специалисты «Сколково» включили бухгалтера в список профессий, которые в 21 веке исчезнут [Атлас, 2020].

Помимо прогресса техники изменения учета обусловлены развитием экономики, ее глобализацией, появлением новых экономических инструментов, сменой основных теорий. В начале 21 века главной теорией остается ресурсная, сформулированная еще в середине прошлого века. Согласно этой теории «Организация

представляет собой больше, чем просто административную единицу, это также совокупность ресурсов, распределение которых между разными пользователями с течением времени посредством принятия административного решения» [Penrose, 1959, с. 124]. Но поскольку классический контроль над сырьевыми ресурсами в эпоху глобализации экономики больше не дает гарантию конкурентных преимуществ, напротив сырьевая экономика существенно менее эффективна сегодня по сравнению с экономикой высокотехнологичных, информационных и финансовых отраслей. Стремление к контролю над материальными ресурсами сменяется стремлением к контролю над интеллектуальными и информационными. А саму ресурсную теорию вытесняет новым институционализмом чикагской школы.

Все более существенное, я бы сказал радикальное, влияние на бухгалтерию оказывают общественные процессы. Рост потребности в открытости информации, доступ к которой получает неограниченное число пользователей. Развитые экономики сегодня существуют в открытых обществах, которое по предсказанию К. Поппера эволюционирует в абстрактное общество «в котором люди практически никогда не встречаются лицом к лицу. В таком обществе все дела совершаются индивидуумами в полной изоляции, и эти индивидуумы связываются друг с другом при помощи писем или телеграмм и разъезжают в закрытых автомобилях. (Искусственное осеменение позволило бы даже размножаться без личных контактов.) Такое выдуманное общество можно назвать „полностью абстрактным или безличным обществом“» [Поппер, 1992, с 181]. Первый опыт такой индивидуализации спровоцирован пандемией COVID19, и стал возможен благодаря современным информационным технологиям, а появление детей из пробирки стало банальностью. Так что прогнозы Поппера не кажутся сегодня «гиперболическими», как он их называл.

Все вышеперечисленные факторы могут по-разному сказываться на бухгалтерии. Их осмысление необходимо для развития и укрепления этой профессии и настоящая публикация рассматривает те необходимые изменения, которые теория и практика бухгалтерии должна претерпеть.

Изменения бухгалтерской практики

Практика учета тесно связана с деловыми обычаями, техникой записи и вычислений, а изменения в последних все укоряются. Электронные продажи, очевидно, получают приоритетное значение, практически состоялся, хотя и незакончен, переход на электронный документооборот. Новая техника также меняет многие бухгалтерские процедуры регистрацию, инвентаризацию, оценку, обработку данных. Очевидно, что собственно бухгалтерские методики будут сосредоточены вокруг счетов и двойной записи, любопытно, что только их считал методами учета (остальные на лекциях он именовал «похабщиной») П.В.Мезенцев [Мезенцев, 1956]. Влияние новых технологий огромно. Уже сегодня началось применение на практике целого ряда новаций. Электронные расчеты и платежные карты практически ликвидировали кассовые операции, а с ними и счет «Касса», (кроме компаний, торгующих за наличные). Интернет вещей позволяет формировать проводки

по считыванию, в т.ч. удаленному кодов проданных, полученных товаров. Некоторые компании прежде всего добычные закупили применят дроны для инвентаризации установленного оборудования и его исправности. Различного рода боты формируют отчеты или помогают это делать. Облачные технологии используются для архивирования документов. Смартфон и специальные программы позволяют проводить инвентаризацию запасов сырья, например угля, без привлечения геодезистов. Осуществляет перевод сканированных документов в форматы word и Excel с одновременной их разноской по регистрам учета автоматическими проводками. Однако, помимо очевидных плюсов облегчение обработки данных, как ни странно, может снижать их ценность. Все технические новинки сегодня создаются не бухгалтерами, представителями естественных, а не общественных наук. Они направлены на максимальную замену человеческого интеллекта искусственным. Важным напоминанием служат слова Пьера Бурдьё: «Люди, которые умеют заниматься только математикой, говорят, что все то, что не является математическим и чем они заниматься не умеют, просто не существует в качестве науки» [Экономическая антропология, 2019, с. 178]. Сугубо технического подход не учитывает человеческий фактор. Дрон не найдет запасы, координаты которых не вбиты в его программу. В целом можно сказать, что главной проблемой автоматизации сегодня, и особенно в России, служи проблема полноты данных. С другой стороны, легкость расчетов, переложённая на машину, приводит к бездумному увеличению числа данных, отчетов и т.д. Излишняя информация же — это шум, она рассеивает внимание человека и может привести к утрате контроля за процессом. Это признают сами разработчики программного обеспечения [Билл, 1996].

Развитие практики учета не будет эффективным, если вообще будет возможным, без пересмотра теории учета. Как утверждал Э. Кант «В том случае причина малой пригодности теории для практики заключалась не в самой теории, а в том, что здесь было недостаточно теории, которой человек должен был еще научиться из опыта и которая есть истинная теория» [Кант, 1964, с. 62].

Развитие теории учета

Теория учета обычно воспринимается как описание его методов (счетоводство), применяемых на практике. На самом деле теория учета — это не описание, а наука о его принципах (счетоведение) [Соколов, 2000, с. 30]. Счетоведение рационалистично, счетоводство эмпирично. Отсюда знаменитое кантовское положение о том, что теория без практики мертва, а практика без теории слепа. Простое заимствование неучетной техники отвечает определению В.В. Розанова о заимствовании чужого опыта: «Понятна ли теперь та мучительность, которую внушает эта теория эклектизма всякому, кто имеет понятие о началах органического развития?... правила, соблазняющие своей простотой, уже два века прилагаются к нашему народу, и после всех страданий, всех неудач, всей горечи, какая чувствуется от этого в жизни, находятся настолько «элементарные» умы, что все еще не могут переступить за свои «простые и ясные мысли» [Розанов, 1996, с. 199].

Принципы учета лежат в основе международных стандартов (МСФО, IFRS/IAS). Но они не являются догмой, постоянно пересматриваются и нуждаются в существенных исправлениях. Они следствие не эволюции теории учета, а во многом навязаны экономистами (биржевиками, финансовыми аналитиками) и выступают по словам М.Капрона «инструментом спекулятивного финансового капитализма» [Les normes, p. 17]. Сегодняшняя практика и теоретические исследования явно пренебрегают такими принципами как проверяемость. Чтобы принимать решения, люди должны быть уверены в той информации, которую они кладут в основу решений. Проверимость составляет неотъемлемую часть бухгалтерии, имманентна ей. Собственно сама двойная запись была введена для обеспечения проверяемости учета и долгое время понималась бухгалтерами просто как контрольный прием, обеспечивающий правильность разности операций по книгам учета. При этом термин «Двойная запись» возник позже метода учета, который он описывает. У Луки Пачоли (1494 г.) этот термин отсутствует! Впервые двойная запись упоминается в трудах Д.А. Тальенте (1525), но всеобщее распространение получает только в XVIII в. благодаря Пиетро Паоло Скали (1755). Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Это связано с тем, что используются: 1) два вида записей — хронологическая и систематическая; 2) два уровня регистрации — аналитический и синтетический учет; 3) две группы счетов — материальные (товары, касса, основные средства и т. д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т. п.); 4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете; 5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни; 6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением $A - П - K$; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая — наличие собственных средств; 7) две точки у каждого информационного потока — вход и выход; 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни — одно отдает, другое получает; 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа — сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы; 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись: один раз как намечаемая (плановая) величина, второй раз — как учетная (фактическая). Бухгалтеры давно поняли, что сама по себе техника учета не может обеспечить достоверности ни записей, ни отчетности. Для обеспечения общественного доверия был создан институт аудита и ревизии. Этот институт не противоположен, но дополнителен учету, это вытекает из второго постулата аудита, из числа первых восьми впервые предложенных Р. Маутцем и Х. Шарафом в 1961 г., согласно которому «Конфликт интересов аудитора и администрации не является неизбежным» [Адамс, 1995, с. 88]. Аудитор и администрация, прежде всего ее бухгалтерия, имеют одну и ту же цель — представление достоверной отчетности. Наличие конфликта интересов лишает аудитора возможности предполагать отсутствие намеренных искажений отчетности, т.е. полагаться на заявления руководства и доверять внутренней информации, что ведет к его отказу от выражения мнения, т.е. к невозможности проведения аудита, последнее же в свою очередь

противоречит уже первому постулату: «Финансовая отчетность может быть проверена» [Адамс, 1995, с. 87]. Таким образом аудит автоматически предполагает, что бухгалтерский учет должен подчиняться принципу проверяемости. Как и другие принципы учета, проверяемость достигается путем сочетания учетной техники, правил со следованием бухгалтером категорическому императиву. Именно в этом смысле проверяемость как часть этического поведения предполагает обязательность создания атмосферы доверия между проверяющим и проверяемым и это требование абсолютно, как всякое требование нравственного закона. Проверимость как часть техники учета требует создания таких учетных правил, которые обеспечивают саму возможность проверки: документальную основу учета, сопровождаемую постоянным проведением инвентаризаций, должную аналитичность. Документальная основа необходима не только для придания учету доказательной силы, но, прежде всего как материальная основа проверки: вне записей, которые подтверждены независимыми от них документами, утратится сам объект проверки, причем документальные записи в свою очередь поверяются инвентаризацией, именно она не позволяет учетным данным оторваться от реальности, инвентаризация верифицирует учет. Документы и инвентаризация защищают учет от первого вида искажений учета — фальсификации. Должная аналитичность позволяет верно интерпретировать учетные данные, защищает учет от вуалирования, к которому ведет низкая аналитичность (например, смешивание краткосрочных и долгосрочных статей баланса, статей дебиторов и кредиторов, отсутствие забалансового учета) и излишняя подробность, создание отвлекающих статей (одновременные отложенные налоговые активы и пассивы, несущественные статьи выручки от продаж по видам деятельности, отчетность по сегментам внутри предприятия, а не группы и т.п.).

В традиционной (старой, национальной) бухгалтерии проверяемость рассматривается как результат соединения принципов достоверности и регулирования «проверяемая бухгалтерия — та, которая ведется по правилам» [Colasse, 1991, р. 357], — утверждает Б. Коласс. Для МСФО проверяемость заключается в возможности достижения консенсуса между разными пользователями, имеющими возможность оценить отчетность с разных критериев и в недопущении единого критерия для такой оценки, т.е. в отсутствии детальных норм. Ныне действующая редакция МСФО принцип проверяемости игнорирует, а их приверженцы продолжают опасаться, что само признание принципа проверяемости повлечет за собой регламентирование учета.

Данный принцип не единственное отличие МСФО от бухгалтерии середины 20 века. Объектом традиционной бухгалтерии служит каждый отдельно взятый факт хозяйственной жизни, процессом регистрации, классификации обработки и анализа которого она занимается. Последовательность, способы, которыми осуществляются данные процессы, унифицируются определенными нормами, правилами, поэтому традиционное бухгалтерское регулирование называют основанным на правилах. В их основе лежит план счетов и корреспонденция, заданная этим планом. Для МСФО же объектом выступает сама отчетность в целом, т.е. набор определенных показателей, характеризующих предприятие и, прежде всего тренды его

хозяйственной деятельности. МСФО поэтому регулируют не процесс учета, а его результат, путем сводки данных учета, в основе которой лежат не строгие правила, указывающие как надо действовать, а общие положения определяющие каким должен быть результат действий, задающие его качества: т.н. принципы учета, поэтому регулирование учета, более строго следовало бы сказать, отчетности по МСФО называют основанным на принципах. Причем эти отличия касаются не только русских правил учета, но и всей традиционной бухгалтерии, их число и влияние на отчетность могут быть уменьшены, но они не могут быть устранены, подобно тому, как исправляют ошибки или изменяют учетную политику.

Ставя в центр исследования систему показателей, характеризующих предприятие, МСФО ориентированы, прежде всего, на исчисление изменений в его финансовом положении, т.е. в капитале. Именно поэтому в состав активов по МСФО включается только то имущество, которое приносит прибыль, т.е. увеличивает капитал, даже если оно не принадлежит, а контролируется компанией. А из самого капитала исключаются любые обязательства, даже капитального характера. Например, в обществе с ограниченной ответственностью, взносы участников не относятся к капиталу, так как подлежат возврату участникам, которые в любой момент времени имеют право истребования своих вкладов. Если на предприятии есть имущество, но прибыли оно не приносит, то такие объекты из состава капитала и объектов бухгалтерского учета исключаются, т.е. имущество списывается.

Будучи ориентированы на исчисление капитала, который определяется как разность активов и пассивов, отчетность по МСФО отражает не совокупность фактов хозяйственной жизни и тем более не единичные факты, а некую общую картину финансового положения, представленную, в сущности, средними и оценочными значениями показателей. Такой подход, однако, присущ не бухгалтерии, а статистике, именно статистическая оценка фактов хозяйственной жизни есть "описание совокупности объектов по некоторым средним характеристикам составляющих эту совокупность, т.е. по характеристикам, в некотором смысле общим рядом этих индивидов" [Пятницын, 1976, с.156]. Оценка ресурсов в статистике есть выделение всего того общего, что присуще всей совокупности ресурсов предприятия или региона, или всего хозяйства страны. В этом смысле статистическая оценка всегда оценка агрегатная. Хотя оценка отдельных объектов в статистическом наблюдении и необходима, она строится по принципу, в соответствии с которым оценка всех средств не может быть представлена просто как сумма их индивидуальных оценок [Вайнштейн, 1960, с. 83]. Статистические оценки должны «дать такую характеристику деятельности каждого отдельного предприятия, на основе которой было бы возможно построить совокупность экономически однородных и сравнимых показателей, поддающихся суммированию, для целей сводной характеристики всего промышленного производства» [Ротштейн, 1932, с. 18]. Очевидно, что данная цель полностью соответствует целям МСФО, представлять информацию, пригодную для принятия экономических решений, а приводимый в них примерный список таких решений говорит о том, что МСФО представляют собой не бухгалтерию, а микростатистику, статистику финансовой единицы —

группы компаний, они не являются бухгалтерскими правилами, это статистическая отчетность, построенная путем обработки бухгалтерских данных. Предмет бухгалтерии заканчивается отчетностью, а предмет МСФО начинается с нее. Бухгалтерия изучает, как наблюдать и регистрировать факты, оценивать и классифицировать, а МСФО, как их интерпретировать, сам сбор и регистрация данных — соль учета, остаются за кадром, вне интересов и зачастую вне понимания тех, кто МСФО занимается. Поэтому, в дальнейшем, в выражении традиционная бухгалтерия слово традиционная можно опустить, закрепив его за бухгалтерией — бухгалтерия всегда традиционна, и говорить: бухгалтерия и МСФО. МСФО и бухгалтерии имеют между собой много общего, счетоводство также, по выражению Шера есть разновидность статистики: в основе наблюдаемых ими объектов лежат факты хозяйственной жизни, они используют такие общие процедуры как наблюдение, группировка, сводка, наконец, отчетность по МСФО составляется бухгалтерией, но это не делает их тождественными. Главная трудность использования в отчетности по МСФО данных бухгалтерии, вытекающих из текущего учета и регистрации, лежит в различии применяемых ими оценок. Оценки бухгалтерские индивидуальны, тогда как в МСФО они, как правило, агрегированы. Так обесценение, т.е. уменьшение оценок, считается в целом по группе активов, например, для всех основных средств, а не для каждого объекта в отдельности, стоимость которого в карточке, т.е. в аналитическом учете, не уменьшается, тоже касается резервов, например по сомнительным долгам. В силу этого, оценка фактов и их интерпретация бухгалтерией и МСФО различны по самой сути: бухгалтерия измеряет каждый факт хозяйственной жизни в отдельности, МСФО рассматривает совокупность единичных фактов, объединенных в статьи отчетности, в качестве некоторого нового явления. Совокупность же не есть простой набор составляющих, помимо них она обладает целым рядом оригинальных свойств.

МСФО выражают, прежде всего, интересы инвесторов и консультирующих их финансовых аналитиков. Это очевидно из их истории и самого порядка их принятия. Именно эти пользователи продвигают идею прозрачности отчетности, причем прозрачности, рассматриваемой именно с их точки зрения, «потребности других категорий пользователей игнорируются» [Les normes, p. 16]. Для обеспечения прозрачности в МСФО предлагается совершенно статистический подход. Самим статистическим данным верят априори, и если их достоверность подвергается сомнению, то оспариваются не столько сами показатели, сколько методика их получения. Тем самым пользователи рассматривают не процесс, регламентируемый правилами, а принципы его организации: учет по принципам, а не по правилам, т.о. более статистический, нежели бухгалтерский.

МСФО требуют составления прежде всего консолидированной отчетности, именно ее, а не самостоятельную отчетность предприятий, они в первую очередь регулируют, и большинство их положений относятся к консолидации, а не собственно к составлению отчетности. Тем самым в отличие от бухгалтерии обработка данных в МСФО строится от показателей отчетности к отдельным фактам, сами же показатели есть агрегированные данные, относящиеся к группе компаний, к объединяемому ею бизнесу подпадающие под закон больших чисел. Считается,

что большое число случайных событий при некоторых устойчивых условиях, приводит к результатам почти независимым от случая, в силу чего влиянием отдельных незначительных (несущественных) показателей или составляющих показатели величин на отчетность можно пренебречь.

Из этого положения вытекает один из главных принципов МСФО — принцип существенности. Если бухгалтерия наблюдает все факты, вне зависимости от величины их оценки все они должны быть отражены в учете, то в МСФО важны только те факты, которые могут повлиять на принятие решений. Можно и не консолидировать или консолидировать с отступлениями отчетность предприятий, которые существенно не влияют на основные показатели группы. Из главенства принципа существенности следует, что основной метод МСФО — исчисление, тогда как основной метод бухгалтерии — регистрация. Исчисление в бухгалтерии довольно ограничено, применяется в основном в калькуляции, оценке запасов, в некоторых других случаях. Но в МСФО его роль преобразуется: исчисляются практически все статьи баланса, причем с использованием методов математической статистики. Достаточно сказать, что МСФО-бухгалтер исчисляет: а) объем обязательств по пенсионным выплатам, руководствуясь методикой актуарных расчетов; б) обязательства по бонусным системам, т.е. по предоставляемым скидкам, программам поощрения покупателей, карточкам постоянных клиентов и т.п., в) возможные в будущем или условные обязательства исходя из вероятности возникновения последних, отложенные налоговые обязательства или налоговые активы, д) обесценение имущества, дисконтирование статей баланса на которые влияет изменение покупательной способности денежной единицы, е) влияние инфляции на статьи баланса... Целью же учета является не исчисление, а регистрация фактов, обеспечение пользователя информацией и обеспечение сохранности данной информации.

Оценки в бухгалтерии носят исторический характер, поскольку они не рассчитываются, а заимствуются из документов, «Бухгалтерия, — писал Ляйтнер, — сама не оценивает. Она не создает самостоятельно никаких оценок, а только перенимает таковые» [Leitner, 1923, pp. 47–48].

МСФО последовательно придерживается ресурсной теории и трактует имущество как комплекс контролируемых ресурсов, обеспечивающих извлечение дохода вне зависимости от вида прав на них. Для МСФО важна не собственность на средства, а наличие самих средств, позволяющее извлекать выгоду из их эксплуатации. Состав ресурсов шире, чем состав средств, учитываемых бухгалтерией, он включает, в частности, гудвилл компании, ее торговую марку, клиентелу. В состав ресурсов входят и т.н. условные активы, которые ранее только раскрывались в пояснениях при высокой вероятности получения соответствующих средств в будущем, чем еще более подчеркивают свою вероятностную, т.е. статистическую сущность. К ресурсам относятся, конечно же, и человеческий капитал, стоимость которого в настоящее время требуют включать в активы компаний [Wallman, 1996], [Westphalen, 1999], [Экклз et al, 2002].

Переход от учета средств к отражению ресурсов приводит к тому, что объекты учета в МСФО классифицируются в соответствии с их назначением, а не природой.

В МСФО исходят из того, что функция одного и того же объекта в процессе его эксплуатации может меняться в связи с намерениями администрации или собственников. Например, если было принято решение продать основные средства, эти объекты должны быть сразу переведены их основных в оборотные. Учет затрат в МСФО также ведется в разрезе прежде всего ресурсов, и основная классификация расходов строится по элементам затрат, т.е. видам потребленных ресурсов, тогда как в бухгалтерии учет будет вестись по целям и местам потребления затрат.

Переход от юридической трактовки актива как собственного имущества к экономической, в которой активы есть ресурсы, используемые, как самим предприятием, так и подконтрольными ему субъектами влечет за собой и изменения в понятии пассивов по сравнению с принятым в традиционной бухгалтерии. Капитал предприятия и даже его уставный капитал делится на собственный и привлеченный. К собственной части капитала относятся только долевые финансовые инструменты, которые эмитированы на условиях одновременного выполнения следующего. Во-первых, отсутствуют какие-либо контрактные обязательства по их выкупу на невыгодных для эмитента условиях. Во-вторых, они не являются опционами или другими деривативами на передачу в будущем других долевых инструментов. Так, например, привилегированные акции, подлежащие обмену на обыкновенные, скорее всего, будут отражены как кредиторская задолженность эмитента, поскольку обмен обычно проводится на выгодных для акционеров условиях. В обществах же с ограниченной ответственностью, различного рода товариществах капитал и вовсе отсутствует, так как их вклады — есть прямая ответственность участников общества, товарищей, которые могут вернуть их путем изъятия средств из общества. Следовательно, вместо капитала такие общества с точки зрения МСФО должны отражать кредиторскую задолженность собственникам.

Отношение к времени фактов в бухгалтерии и МСФО также различно. Бухгалтерия есть непрерывная регистрация фактов хозяйственной жизни, причем не напрямую, а опосредованно через систему документов как внешних, так и внутренних. Даже прямое наблюдение во время инвентаризации будет зарегистрировано (описано) в учете только через инвентаризационную опись, которая, к большому сожалению вовсе не всегда бывает результатом прямого наблюдения. Бухгалтерия отражает не сами факты хозяйственной жизни, феномены, ноумены — бухгалтерские факты, т.е. только те явления и только в той их части, в которой они являются объектам мышления бухгалтера, которое само по себе «вовсе не позитивно и не есть определенное знание о какой-то вещи, а означает лишь мысль о каком-то нечто вообще, при которой я отвлекаюсь от всякой формы чувственного созерцания» [Кант, 1964, с. 721]. Потому для бухгалтерии более важно и естественно время регистрации факта, а не то, когда факт в действительности имел место. Все бухгалтерские факты она регистрирует по мере их возникновения, т.е. по мере появления сведений о лежащих в их основе явлениях — фактах хозяйственной жизни. Например, расходы на выплату отпускных отражаются в месяце их начисления, т.е. составления ведомости на выплату, а не в тот момент, когда рабочий заработал право на отпуск. Баланс носит, прежде всего, счетный харак-

тер, он представляет собой синтез сальдо незакрытых счетов, т.е. строится на зарегистрированных фактах, а не на фактах вообще. Данный баланс не корректируется ни дополнительными фактами, вроде отложенных налогов или ставшими известными в последующих периодах, ни расчетами, вроде поправок на инфляцию или дисконтирования. Поправки по результатам инвентаризации не изменяют счетного характера баланса, так как инвентаризация не средство построения баланса, а средство проверки счетов, своевременного исправления ошибок и недопущения существенного отрыва бухгалтерской регистрации от фактов хозяйственной жизни. Все ошибки, выявленные в учете, исправляются в момент их обнаружения, а отнюдь не в тот момент, когда они были сделаны. Последнее и невозможно, так учет есть хронологическая регистрация, в которой невозможно повернуть время вспять, а исправления задним числом или переписывание книг есть ничто иное как мошенничество и подлог.

В МСФО, как и в статистике "целью каждой найденной цифры является сравнение. Поэтому статистическая обработка расходов должна им всегда сообщать сравнимость..." [Шумпетер, 1982, с. 192], поэтому всякое изменение учетной политики отражается ретроспективно: данные прошлых периодов пересчитываются, а начальные остатки изменяются. Более того МСФО не только допускают пересоставление отчетности за прошлые периоды, но прямо требуют этого для исправления ошибок, можно сказать, что МСФО повторяют Оруэлла «управляя прошлым, ты управляешь будущим», тогда как бухгалтерия вслед за Гессе утверждает, что «прошлое прошло». Очевидно, что исправление статистических данных и таблиц возможно, а вот связь с документальной регистрацией и связь отчетности с непрерывной регистрацией при этом нарушится.

Поэтому бухгалтерия осознано отстает от важнейшего в статистике требования сопоставимости по наблюдаемым объектам и периодам. Временная сопоставимость оценок не достигается вследствие невозможности перманентной переоценки (периодичность бухгалтерского наблюдения много меньше, чем у статистического, его можно считать в известном смысле непрерывным) и применения цен прошлых периодов, что не позволяет измерять динамику объема средств по данным бухгалтерского учета. Сопоставимость оценок по отдельным объектам также не обеспечивается бухгалтерией вследствие зависимости последней от стоимости денежной единицы, которая изменяется во времени. Принцип сопоставимости требует сохранения оценок при любом движении средств как внутри предприятия, так и вне его, как при безвозмездной передаче, так и при реализации. Для статистики такой подход естественен, поскольку она измеряет общую стоимость народного богатства, место нахождения отдельных его элементов не влияет на общий размер. Однако в бухгалтерии такой порядок учета лишает смысла баланс и счета, которые начинают отражать не результаты данного хозяйства, а прошлые затраты других юридических лиц, за которые новые собственники не могут нести ответственности.

Наконец направление МСФО и бухгалтерии также различно, МСФО, как и любая статистика, призваны представлять информацию внешним пользователям, круг которых не ограничен. Учет же организуется самими предприятием и предназначен, прежде всего, для его собственников и управленцев. Помимо информационной

задачи он решает еще и задачу контроля, предупреждая, самим своим существованием, и выявляя ошибки и злоупотребления. Наблюдает за действиями различных агентов и корреспондентов предприятия, и в этой своей функции он также отличен от МСФО. Не случайно МСФО не только не рассматривает вопросы документирования, правомерности тех или иных операций, не регулирует ни план счетов, ни форму счетоводства, но и отказывается от бухгалтерской терминологии.

МСФО в России. Применение новых для русского учета принципов и стандартов обусловлено как объективными, так и, в не меньшей степени, субъективными причинами. К объективным относятся следующие. 1. Необходимость привлечения иностранного капитала требует представления понятной инвесторам отчетности и сопоставимой с отчетностью на других рынках. 2. Инвесторы в лице банков и бирж потребовали от России представления понятной им отчетности. 3. Новые для России операции требовали новых методов учета, которые уже были созданы в рамках МСФО. 4. Транснациональные корпорации, открывшие свои филиалы в России, нуждались в их консолидации. Субъективные причины. 1. Вместе с иностранным бизнесом в Россию пришли компании большой шестерки (сегодня четверки), которые, развивая рынок своих услуг, активно продвигали и предлагали российским предприятиям и регуляторам применение МСФО, как наилучшей из возможных систем учета. 2. Международные квалификации, такие как АССА СИМА были заинтересованности в расширении применения МСФО в России, что расширяло их рынок образовательных услуг. 3. Молодое поколение русских бухгалтеров, и прежде всего преподавателей бухгалтерии увидели в МСФО отличный карьерный лифт. Внедрение МСФО в России прошло четыре этапа.

Первый — Знакомство с МСФО (1985–1991). В СССР в период перестройки стало возможным существование частного, в том числе и иностранного капитала. В это время была разрешена эмиссия корпоративных ценных бумаг. Международные организации, прежде всего ЮНКТАД (конференция ООН по торговле и развитию) — орган Генеральной Ассамблеи ООН) организовали серию семинаров для русских бухгалтеров по вопросам учета операций, связанных с капиталом. С их помощью был разработан новый план счетов, предусматривавший учет капитала, иностранной валюты, лизинга, учет выручки по методу начислений.

Второй этап — Поиск ориентира (1991–1997). В этот период Россия не изъявляла намерений перейти на МСФО. Происходил поиск «ориентиров» — стандартов, о которых следовало выстраивать новую систему бухгалтерского учета. Рассматривались МСФО, ГААП США, немецкие и французские национальные правила. Понимание необходимости перемен разделялось всем бухгалтерским сообществом, рыночная экономика, на которую переходила страна, требовала соответствующего ей учета и отчетности. 23 октября 1992 г. была принята государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В том же году были приняты первые национальные стандарты, которых прежде в России никогда не существовало: «Учетная политика предприятия», «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в

иностранной валюте" и Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г., определивший организацию бухгалтерской службы на предприятиях, как государственных так и частных. Закон воспроизводил правила, существовавшие в СССР. Это было естественно, так как русское законодательство не сочеталось с МСФО, а в экономике был кризис: гиперинфляция, недостаток квалифицированных кадров и вообще лиц, понимающих английский. В тоже время бизнес в России открыли крупнейшие международные корпорации, такие как Проктер и Гембл, Юниливер, Филипп Морис, Дженерал Моторс. Они нуждались в отчетности по МСФО или по US GAAP. Российские промышленные гиганты, в поисках финансирования также были вынуждены составлять отчетность по US GAAP (металлургические и нефтяные) или по МСФО (иные) компании. Составлением такой отчетности и ее аудитом занялись компании большой шестерки, которые к 1991 открыли свои офисы в России.

Третий этап — Официальный курс на МСФО (1998–2003). Началом переориентации учета в России на МСФО следует считать 1998 год, когда Правительство приняло Программу реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, в которой ясно и безоговорочно был сформулирован курс на применение МСФО: «Цель реформирования системы бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности» [Программа, раздел 1], В этом документе для достижения поставленной цели были сформулированы три задачи¹) сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; 2) обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; 3) оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета. Итогом Программы стало существенное обновление нормативной базы бухгалтерского учета. Были разработаны 16 новых положений, касающихся таких вопросов учета, как условные обязательства, отложенные налоги, государственные субсидии, события после отчетной даты и т. п. Принят новый План счетов. Обращению России к МСФО во много способствовало принятие МСФО Евросоюзом.

Четвертый этап — Создание инфраструктуры применения МСФО (2004–2011). В 2004 году на смену Программе 1998 пришла Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Концепция]. Это было обусловлено плохим ходом реформы в части перехода на МСФО, в том числе в силу того, что в России практически отсутствовал механизм их внедрения и поддерживающие институты. Так не было «нормального» перевода на русский язык текста стандартов, отчетность, составляемая по МСФО, оказывалась практически «вне рамок правового поля» в России, аудит отчетности производился «по желанию» или «по необходимости», не хватало специалистов по МСФО (бухгалтеров, аудиторов, преподавателей). Основным положением концепции стало разграничение национальных и международных стандартов: консолидированная отчетность, которая затрагивала только крупные

группы компаний, предполагалось составлять только по МСФО, а индивидуальную только по русским стандартам.

Пятый, современный этап — Законодательное признание МСФО в РФ (2012). Обязательность составления консолидированной отчетности по МСФО была установлена Законом «О консолидированной финансовой отчетности» 208-ФЗ от 27.07.2010. Закон начал действовать с 2012 г и обязал все предприятия, ценные бумаги которых котируются на бирже, а также банки, страховые компании, пенсионные фонды и крупнейшие государственные компании составлять консолидированную отчетность по МСФО. МСФО применяются только в переводе на русский язык и после утверждения их Министерством финансов, которое вправе не вводить те положения МСФО, которые не соответствуют русскому Закону о бухгалтерском учете. Но до сих пор никаких изъятий Министерство финансов не сделало. Россия признает лишь тексты *неотъемлемой части* стандартов и разъяснений международных стандартов и изменений к ним. Таким образом, в РФ официально не признаны руководства по применению, иллюстративные материалы, основы для выводов и пр. части стандартов и разъяснений которые есть в оригинальной версии, выпускаемой Фондом Международных стандартов финансовой отчетности.

Трудности применения МСФО в России обусловлены различными причинами. Вот основные из них. Правовая причина состоит в даже не в отличиях, а в полной противоположности, как было показано выше принципов МСФО и российской учетной и нормативной традиции, а нормы учета не могут противоречить законодательству. Экономическая заключается в преобладании государственного сектора, требующего особого регулирования. Крупных частных компаний немного, и зачастую их основным собственником является государство. Лингвистическая причина заключается в том, что русский язык не аналитический. В нем нет строгой последовательности слов в предложении, он слишком омонимичен и слова не имеют четкой иерархии. Русские бухгалтеры, профессора и студенты крайне слабо владеют английским, а в большинстве своем вообще не владеют. Поэтому смысл норм МСФО на практике может искажаться. Образовательная причина — в университетах курсы студенты сначала изучают русскую традиционную бухгалтерию, затем отдельно нормы МСФО, не достигая таким образом синтеза в своих знаниях учета.

Развитие теории учета. «Возникновению новых теорий, писал Т. Кун, — как правило, предшествует период резко выраженной профессиональной неуверенности... Банкротство существующих правил означает прелюдию к поиску новых» [Кун, 2001, с. 101]. Бурное наступление МСФО поставило в тупик традиционную теорию бухгалтерии и бухгалтеров, затормозило развитие других ее направлений. Это было достигнуто созданием нового терминологического аппарата — языка бухгалтерии, т.к. «господство определяется не классовой логикой, не собственностью на средства производства, а контролем над процессом означивания» [Назарчук, 2009, с. 208]. Иные части теории, и как уже отмечалось, прежде всего счета и двойная запись, нуждаются в существенном развитии.

В науковедении развитие описывается принципом соответствия, согласно которому любая новая научная теория должна включать старую теорию и ее результаты как частный случай. Построение такой новой теории и есть задача бухгалтерии 21 века, которую должны решать сами бухгалтеры, не перепоручая это ни техникам, ни экономистам. Уже сегодня можно сказать, что такая теория будет включать как традиционную теорию с хорошо изученным набором ее инструментов, так и МСФО в части уже верифицированных на практике утверждений. Для решения данной задачи необходим анализ системы счетов и записей. Неслучайно первая книга по бухгалтерии названа Трактатом о счетах и записях (Пачоли, 1494 г.). Фокусом данного анализа должна стать проблема обеспечения доказательной силы учета, его реальности. Вся история учета есть процесс смены доказательств, характер которых меняется во времени и зависит от культуры, принятой в обществе.

Чтобы принимать решения, люди должны быть уверены в той информации, которую они кладут в основу решений. Уверенность в данных бухгалтерского учета может быть обеспечена только систематическим поддержанием их достоверности, для чего необходимо обеспечение проверяемости учета. Проверяемость как принцип учета требует создания таких учетных правил, которые обеспечивают саму возможность проверки: документальную основу учета, сопровождаемую постоянным проведением инвентаризаций, должную аналитичность. Документальная основа необходима не только для придания учету доказательной силы, но, прежде всего как материальная основа проверки: вне записей, которые подтверждены независимыми от них документами, утратится сам объект проверки, причем документальные записи в свою очередь поверяются инвентаризацией, именно она не позволяет учетным данным оторваться от реальности, инвентаризация верифицирует учет. Документы и инвентаризация защищают учет от первого вида искажений учета — фальсификации. Должная аналитичность позволяет верно интерпретировать учетные данные, защищает учет от вуалирования, к которому ведет низкая аналитичность (объединение статей) и излишняя подробность, (создание отвлекающих статей). Их организация представляет собой профессиональное суждение бухгалтера.

Профессиональное суждение. Отнюдь не индивидуально и непротиворечиво, оно выносится на основе принятых профессий принципов и правил, на основе того, что было показано теоретически и проверено эмпирически. Это в полной мере отвечает кантовскому понятию синтетического а priori суждения, поскольку основано на априорных правилах и вытекает из опыта. Соединяя априорные правила и опыт, профессиональное суждение является источником нового знания. Это знание сообщается пользователю: читателю отчетности, аналитику, руководству, обществу. Следовательно, вынося суждение, субъект его должен учитывать апперцепцию пользователя и употреблять соответствующий, т.е. понятный последнему язык.

Таким образом, суждение испытывает воздействие а) теории, закрепленной в законодательстве в широком смысле этого слова, б) опыта субъекта, в) апперцепции пользователя. Суждение окажется эффективным только в том случае, если будет нейтрально, равноудалено от них. Это можно изобразить графически (рис. 1)

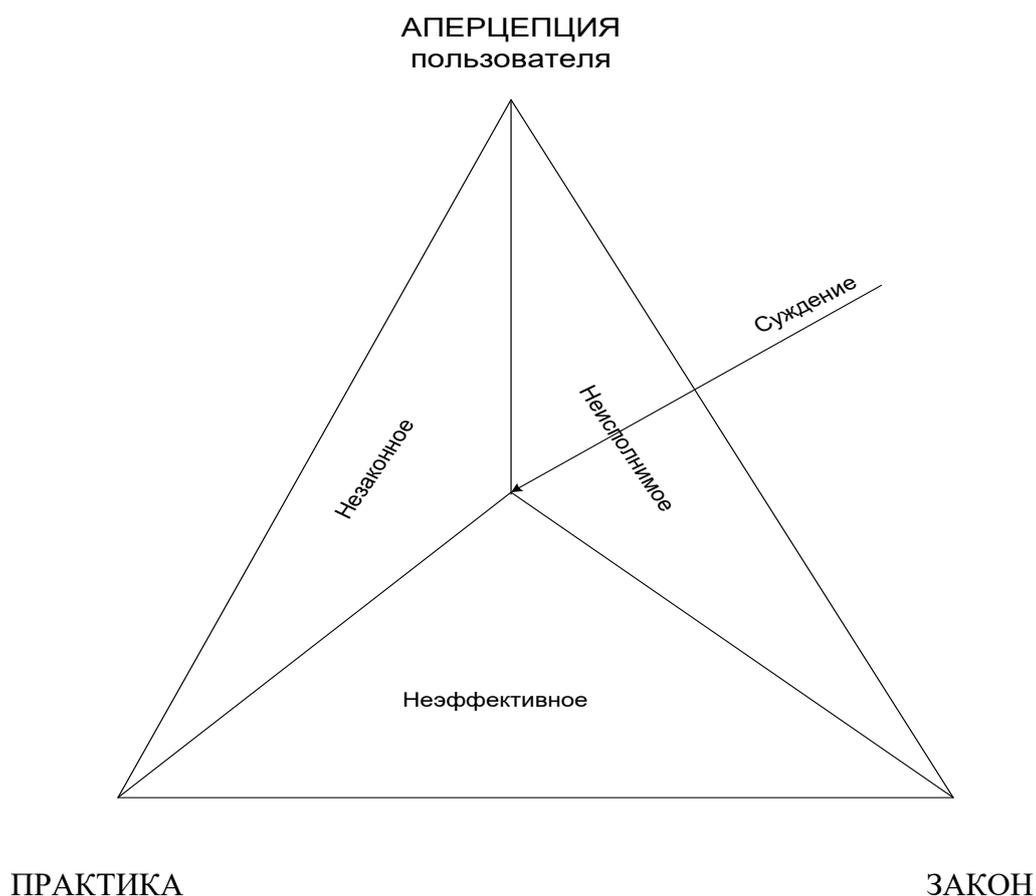


Рис. 1

Суждения, в существенной степени игнорирующие требования законодательства, незаконны. Суждения, не учитывающие в должной степени опыт, возможности учета неисполнимы. Суждения, не связанные с потребностями и представлениями пользователя, неэффективны, поскольку не востребованы.

Профессиональные суждения бухгалтера заключаются в свободном и независимом приложении его знаний к наблюдаемым фактам хозяйственной жизни. Представляют ли они собой новое знание или являются лишь эмпирическими описаниями? Ответ на данный вопрос может быть получен путем кантовского анализа происхождения знания, преимущество которого заключается в том, что он исключает односторонность, с какой предшествующие ему рационализм и эмпиризм пытались вывести достоверное знание из одного-единственного начала — из одного лишь рассудка или из одной лишь чувственности. И. Кант отделил познание от суждения и утверждал, что только те суждения представляют собой настоящее познание, в которых связь субъекта и предиката: 1) представляется всеобщей и необходимою, и 2) полагает нечто новое, не содержащееся в понятии субъекта как его признак. Деление знания на синтетическое и аналитическое, опирающееся на деление суждений, было введено для различения принципиально нового знания, которое не может быть получено лишь формально логическим выводением из существующих понятий, из прошлого знания, но только из опыта. Познание таким образом возможно только путем синтетических априори суждений, ибо

опыт не может охватить все явления, и, кроме того, существует нечто, что не может быть выведено из данного порядка вещей.

Для бухгалтерского учета значение деления суждений на аналитические и синтетические впервые было отмечено еще Чамберсом [Длугач, 1978, с 201]. Суждения выносятся бухгалтером относительно факта хозяйственной жизни и представляется на первый взгляд синтетическим. Но все они заданы принятой методологией, которая априорна и не несет нового знания. Только будучи использованной в суждении об эмпирическом факте они приводит к созданию нового знания, так как суждения становятся синтетическими априори.

Объектом бухгалтерского учета всегда выступает идеальный объект, но в то же время сам объект мышления противостоит мысли, которая всегда относится к чему-либо вне себя. Факты хозяйственной жизни не только предпосылка, но и некоторое неизвестное, которое предполагается мыслью и существует реально, и знание, о котором не может быть получено разумом. «Не будучи в состоянии включить в себя предмет в его материальности, познание должно сконструировать его как свой идеальный объект» [Длугач, 1978, с 158]. Такое конструирование осуществляется через профессиональное суждение, в котором все данные факты приводятся в наглядный порядок через априорные виды познания, формирующие чувственное созерцание и категории, организующие деятельность рассудка бухгалтера. «Итог таков: предмет мысленного конструирования, известный вам постольку, поскольку мы участвуем в его созидании, — это явление. Предмет, в самом мышлении, противостоящий мышлению, не совпадающий с ним — ноумен. Предмет, находящийся за границами мышления — вещь в себе» [Длугач, 1978, с 159].

Пересмотр теории двойной записи кажется немислимым восемь веков она используется, правда, в ряде отраслей как-то сельское хозяйство, бюджетные учреждения она получила распространение только в 20 веке. Но нельзя забывать слова Паскаля: «Вместо того, чтобы воспринимать явления в их натуральном виде, мы вкладываем в них собственные свойства и наделяем двойной природой то однородное, что нам удастся обнаружить» [Паскаль, 2017, с. 37]. МСФО привнесли в учет двойную регистрацию объектов: на балансе у арендодателя — основные средства, а у арендатора — право на арену. Надо ли это? Очевидно, что такое правило мешает статистическому сбору данных об имуществе стран. Двойная запись и счетный баланс, заданный ей (Сиверс) или обуславливающий ее (Лунский), могут быть дополнены данными совершенно иной системы — простой бухгалтерии, отражающие не балансовые операции с чужим имуществом. Возможность данного объединения отрицалось бухгалтерами и зря. МСФО, как было показано, пересчитывает все показатели бухгалтерской регистрации, иначе записи в Главной книге, при составлении отчетности. Следовательно, ни что не мешает текущие операции вести по двойной записи, тогда как все корректировки, в том числе по «чужому» имуществу, учитывать в простой записи. В этом заключено «снятие» противоречий двойной и простой бухгалтерии, их просто надо развести по обслуживаемым ими операциям.

Профессия

Синтетичность знания требует от бухгалтера при вынесении суждений, в том числе нормативного характера следовать кантовским постулатам опытного мышления: 1) что согласуется с формальными условиями опыта, то возможно; 2) что находится в согласии с материальными условиями опыта, то действительно, 3) чего связь с действительностью определена по всеобщим условиям опыта, то необходимо [Гулыга, 2005, с. 177]. Но главными в доказывании суждений и обеспечении их проверяемости не столько следование формальным требованиям, но прежде всего его этике. «Наиболее прочная опора нравственности, единственный истинный источник категорического императива — долг. Только долг, а не какой-либо иной мотив (склонность и пр.) придает поступку моральный характер» [Гулыга, 2005, с. 181]. Он предопределяет действия бухгалтера. Измена ему не может быть компенсирована никакими достижениями теории или требованиями закона. Он разрушает мост между бухгалтером и обществом, которым служит профессия бухгалтера.

Понятие «профессия» требует уточнения. В обыденном русском языке это понятие существенно отличается от принятого в других. Так «profession» в английском языке; публично декларированное занятие [The Oxford, 1933, p. 1427]. Первичным в этом определении является публичная декларация, берущая начало от латинского языка и имеющего значение исповедания чего-либо [Larousse, 1932, p. 802]. Поэтому в английском языке, и менее строго во французском, под профессией понимают только определенный набор занятий, либеральные профессии, в числе которых, врачи, юристы, бухгалтеры. В русском же языке под профессией понимают «род занятий, трудовой деятельности, требующий определенной подготовки и являющейся источником существования [Словарь, 1957, с. 726]. Профессия эквивалентна роду занятий, мастерству. Широко распространены такие дикие для английского языка определения как профессиональный шофер, профессия грузчика и т.п., профессионал при этом противопоставляется дилетанту. Принадлежность к профессии в отличии от специальности требует принятия этических норм. Чтобы помочь их соблюдению профессии формируют собственные организации.

Для правильного построения профессии полезно обратиться в историческому опыту Профессиональное движение, развивающееся с конца 19 века, периодически сталкивается с давлением со стороны государственных органов. Их давление в начале 21 века усилилось: попытки ужесточения требований, обсуждаемые Еврокомиссией, создание новых регуляторов по типу РСАОВ, движение от либерализации контроля за профессией к его государственному статусу в России и др. Корни многих данных событий скрыты в истории профессии и ее национальных особенностях. Российская экономика всегда характеризовалась централизованным руководством, осуществлявшемся государственными органами, государственный капитал преобладал, а в советское время был единственным. Дирижистская экономика сочеталась со слабым обществом, отдельные представители которого и целые их группы не имели ни опыта, ни желания саморегулирования. Характерно, что подобная тенденция преобладает и сегодня. По данным соцпросов подавляющее большинство бухгалтеров России выступает за государственное регулирование профессии.

Историю профессионального движения в России можно разделить на три этапа. Первый этап (1887–1917) — появление первых обществ и неудачная попытка создания института присяжных бухгалтеров. Второй этап (1917–1991) — советское время. В этот период все бухгалтеры стали государственными служащими и вместо профессиональных обществ действовали некоторые общественные организации (Всесоюзное общество содействия социалистическому учету, Общество рационализаторов учета, клубы бухгалтеров). Третий период, (1991 -) г., связан с переходом к свободной экономике. Впервые в России возникает саморегулирование, но оно неожиданно затрагивает только аудиторов, создание института профессиональных бухгалтеров России в 1997 г. не приводит к возникновению профессии. Профессиональные организации аудиторов создавались «сверху» государственными органами и полностью контролируются ими.

История профессионального движения бухгалтеров России позволяет сделать вывод о том, что при проведении реформ в профессиональной сфере необходимо учитывать исторически сложившуюся апперцепцию самих профессионалов. Отсутствие развитых общественных институтов не позволяет быстро сформировать профессию. Профессиональные организации оказываются успешными только тогда, когда они создаются и работают вместе с соответствующими государственными органами. Поэтому для России и похожих стран модель смешанного регулирования профессии наподобие французской, в которой профессиональные объединения совместно с министерством экономики и финансов создали орган регулирования учета, более эффективна нежели модель английская, в котором институты бухгалтеров создают сами представители профессии.

Описанные выше задачи бухгалтерии в России в 21 веке могут быть решены только в рамках сотрудничества всего мирового бухгалтерского сообщества. Современная экономика глобальна, а наука космополитична. До сих пор Россия достигала успеха в развитии науки и техники, когда она не стеснялась, а наоборот всячески поощряла заимствования, развивала их и, в свою очередь, вносила вклад в развитие мировой науки.

Литература

1. Адамс Р. (1995) *Основы аудита*: Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова.-М.:Аудит, ЮНИТИ.
2. *Атлас новых профессий 3.0*. (2020). Под ред. Д. Варламовой, Д. Судакова. — М.: Интеллектуальная Литература.
3. Билл Г. (1996) *Дорога в будущее*. М.: Изд. отд.«Рус. ред.» ТОО «Channel Trading Ltd.
4. Вайнштейн А.Л. (1960) *Народное хозяйство и народнохозяйственное накопление предреволюционной России*.- М.: Госстатиздат ЦСУ СССР.
5. Гулыга А.В. (2005) *Кант*.- 4-е изд. Испр. и доп. — М.: Молодая гвардия, с. 147
6. Длугач Т.Б.. (1978) Логическое обоснование научного мышления в марбургской школе неокантианства. Сб. Кант и кантианцы. — М.: Наука.
7. Кант И. (1964) *Критика чистого разума*. // Соч. т. 3. — М.: Мысль.
8. Кант И. (1964) *О поговорке «может быть это и верно в теории, но не годится для практики»*. // Соч. т. 4, ч. 2. — М.: Мысль.
9. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. приказом Министерства Финансов РФ от 01.07.2004 №180

10. Кун Т. (2001) Структура научных революций. М.: АСТ.
11. Мезенцев П.В. (1956) *Лекции по теории бухгалтерского учета*. М.: Госторгиздат.
12. Назарчук А.В. (2009) *Теория коммуникации в современной философии*. — Москва: Прогресс-Традиция
13. Паскаль Б. (2017) *Мысли*. СПб: ООО «Издательство «Пальмира» М.: ООО «Книга по требованию»
14. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 №283
15. Поппер К. (1992) Открытое общество и его враги. Том 1, М.: Феникс, Международный фонд «Культурная инициатива».
16. Пятницын Б.Н. (1976) *Философские проблемы вероятностных и статистических методов*. — М.: Наука.
17. Розанов В.В. (1996) *Старое и новое // Собр. Соч. Легенда о Великом инквизиторе Ф.М. Достоевского. Литературные очерки*. М.: Республика.
18. Ротштейн А.И. (1932) Основы статистики социалистической промышленности, ч. 1.- М.-Л.: Соцэкгиз.
19. *Словарь русского языка (1957)* Москва. Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1957, т. 3
20. Соколов Я.В. (2000) *Основы теории бухгалтерского учета*. — М.: Финансы и статистика.
21. Шумпетер И. (1982) *Теория экономического развития*. Пер с нем.- М.: Прогресс.
22. Экклз Р.Дж., Герц Р.Х. Киган Э. М. Филлипс Д.М.Х. (2002) *Революция в корпоративной отчетности: как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли*. Пер. с англ.- М.: Олимп-Бизнес.
23. *Экономическая антропология: курс лекций в Коллеж де Франс (1992–1993) (2019) / Пьер Бурдые ; под редакцией Патрика Шампаня и Жульена Дюваля при участии Франка Пуло и Мари-Кристин Ривьер ; послесловие Роберта Буайе ; перевод с французского Дмитрия Краlechкина ; [Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации РАНХиГС]. — Москва: Дело.*
24. Энгельс. Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства / Маркс К, Энгельс Ф. собр. соч. изд. 2-е, т. 21 М.: Государственное издательство политической литературы.
25. Colasse B. (2005) *Raymond Chambers: pour une comptabilité actuelle*. Les grands auteurs en Comptabilité. Dirigé par Bernard Colasse. — Paris: EMS.
26. Colasse B. (1991) *Comptabilité générale*. 3^e edition- Paris : Economica.
27. *Larousse du XX siècle*, Paris, Librairie Larousse 1932.
28. Leitner F. (1923) Bilanztechnik und Bilanzkritik II band des Grundrisses der Buchhaltung und Bilanzkunde-Berlin-Leipzig.
29. Les normes comptables internationales instruments du capitalisme financier (2005) / sous la direction de M. Capron.- Paris: La Découverte.
30. Penrose E. (1959) *The Theory of Growth of the Firm*. Oxford: Blackwell.
31. Sokolov, V. I., Guзов, I. N., Generalova, N. V., & Karelskaia, S. N. (2019). Applying IFRS in Russia. In P. Weetman (Ed.), *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies* Taylor & Francis. <https://doi.org/10.4324/9781351128506>
32. *The Oxford English Dictionary / Oxford at the Clarendon press, 1933, vol VIII*
33. Wallman S. M. H. (1996) The Future of Accounting and Financial Reporting, Part 2, The Colorized Approach. *Accounting Horizons*, № 10 p. 138–148
34. Westphalen S.-A. (1999) *Reporting on Human Capital: Objectives and Trends*. Amsterdam, June 9–10, p. 5

Подготовка финансистов и бухгалтеров в системе высшего образования в России: тенденции, факторы развития и перспективы

Аннотация

Настоящее исследование посвящено изучению тенденций, выявлению факторов развития и определению перспектив подготовки финансистов и бухгалтеров в системе высшего образования в России. В работе приведена эмпирическая оценка фактического состояния и тенденций развития высшей школы, результаты исследования проецированы на финансовое и бухгалтерское образование. Установлены факторы, оказывающие влияние на современные тенденции развития национальной системы высшего образования. Настоящее исследование заполняет пробел не только в российских, но и в международных исследованиях, посвященных анализу тенденций и факторов развития высшей школы, в том числе в области высшего финансового и бухгалтерского образования, эмпирически оценивая, как различные факторы внешней среды влияют на развитие высшего образования в России. В работе построена модель множественной регрессии и определены переменные, оказывающие наибольшее влияние на число студентов, принятых для обучения по программам высших учебных заведений России.

Практическая ценность настоящего исследования заключается в выявлении и эмпирическом подтверждении таких факторов внешней среды, как факторы рынка труда, оказывающих существенное влияние на образовательный процесс в высшей школе. Следует отметить, что исследования, предшествующие настоящему, до сих пор этого эмпирически не выявили. В работе также обоснованы элементы концепции формирования образовательной траектории подготовки высококвалифицированных кадров в области финансов и бухгалтерского учета, востребованных на рынке труда — концепции непрерывного профессионального образования — «образовательный процесс в течение всей профессиональной деятельности специалиста».

Полученные результаты исследования имеют важное значение для исследователей, изучающих современные тенденции и факторы развития системы высшего образования, как национальной, так и других стран. Результаты исследования могут быть полезны также разработчикам программ в высших учебных заведениях.

Ключевые слова: высшее образование, финансы, бухгалтерский учет, развитие, тенденции, факторы, перспективы, МСФО.

Введение

Подготовке финансистов и бухгалтеров в системе современного отечественного высшего образования сегодня уделяется особое внимание. Профессии «финансист» и «бухгалтер» в России на данный момент не является дефицитной и престижной, однако остаются самыми востребованными и популярными. Так, по сведениям рекрутингового агентства «Кадры», на одно вакантное место бухгалтера (финансиста) в России поступает в среднем до 13 заявок [Гусейнова].

Согласно исследованию сервиса для поиска работы и сотрудников Rabota.ru, посвященному анализу рынка труда бухгалтеров в России, сегодня имеется высокий спрос на бухгалтеров в ритейле и компаниях, оказывающих услуги для бизнеса [Терентьева]. В этой связи направления подготовки финансистов и бухгалтеров являются одним из самых востребованных среди других образовательных направлений подготовки экономического профиля.

Однако сегодня работодатели предъявляют довольно высокие требования к уровню квалификации финансистов и бухгалтеров, особенно к финансовым директорам и главным бухгалтерам. Это связано с тем, что в России в настоящее время существует множество регулярных (дублирующих) видов отчетности (бизнес-сообщество до сих пор обсуждает необходимость унификации стандартов учета и отчетности с целью устранения дублирования учетных функций), осуществляется переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (это подразумевает представление дополнительной отчетности, особенно для крупных организаций и фирм), действует достаточно сложная налоговая система (упрощения налоговой системы в ближайшее время не предвидится).

По данным исследования Rabota.ru, посвященному анализу рынка труда (на примере профессии бухгалтера) в России, сейчас являются наиболее востребованными финансисты и бухгалтеры, имеющие разносторонние знания во всех областях финансовой и бухгалтерской деятельности. Так, более четверти опубликованных вакансий (27,4%) приходится на специалистов широкого профиля [Терентьева].

В настоящее время профессиональные обязанности финансиста и бухгалтера предусматривают составление довольно большого количества регулярных отчетов: бухгалтерской отчетности по национальным стандартам; расчетов и отчетов по налогам и сборам; форм статистической отчетности; отчетов, составляемых для внутренних (управленческих) целей; в отдельных компаниях отчетности по МСФО, этим и обусловлена высокая потребность современного бизнеса в высококвалифицированных финансовых и бухгалтерских работниках. При этом следует учитывать тот факт, что сегодня только отдельные организации представляют отчетность по международным стандартам, однако уже в ближайшем будущем для большинства организаций составление документации по международным стандартам будет обычным делом, так как развитие российского бухгалтерского учета идет в направлении сближения с МСФО [План Минфина РФ]. Переход же на МСФО необходим организациям еще и в силу того, что он позволит отчетности российских организаций приобрести такие характеристики, как сопоставимость, прозрачность и понятность, в том числе возможным инвесторам, а это может послужить, в свою очередь, стимулом для увеличения притока инвестиций в страну.

Таким образом, сегодня в первую очередь особый интерес приобретают исследования современного состояния, тенденций, факторов и перспектив развития высшей школы, а также последствий для финансового и бухгалтерского образования.

Целью настоящего исследования является оценка фактического состояния, тенденций, факторов и перспектив развития высшей школы, а также проецирование результатов исследования на финансовое и бухгалтерское образование, обоснование предложений по формированию положений образовательной траектории подготовки высококвалифицированных кадров в области финансов и бухгалтерского учета, максимально полно соответствующих потребностям работодателей и востребованных на рынке труда. Формирование образовательной траектории подготовки высококвалифицированных финансистов и бухгалтеров представляется на основе концепции непрерывного профессионального образования — концепции образовательного процесса, продолжающегося в течение всей профессиональной деятельности специалиста в области финансов и бухгалтерского учета — и заменяющей прежний подход, когда образовательный процесс был необходим лишь до начала профессиональной карьеры.

Обзор литературы

Проблемы развития высшей школы, среди которых проблемы развития финансового и бухгалтерского образования занимают особое место, всегда были в центре внимания как отечественных, так и зарубежных ученых и исследователей-практиков.

Еще в советское время в нашей стране появились труды, в которых было положено начало объективного и полного рассмотрения научной и преподавательской работы крупных отечественных финансистов, экономистов и бухгалтеров, а также выдающихся преподавателей высшей школы. В работах советских ученых и экономистов-практиков были заложены подходы к исследованию финансового и бухгалтерского образования, которые не утратили своей научной и практической значимости и сегодня. В постсоветские годы эти труды пополнились новыми работами.

Концептуальные основы становления и развития высшего финансового и бухгалтерского образования в России, являющегося неотъемлемой частью российской системы подготовки высококвалифицированных специалистов, были рассмотрены в трудах многих ученых [Гетьман, 2013; Smirnova et al., 1995; Соколов, 2008; Шеремет, 2004 et al.].

В экономической литературе особое место традиционно принадлежит изучению возникновения и развития научных школ. Закономерно, что проблемы развития этой образовательной отрасли привлекают внимание ученых, преподавателей и руководителей учебных заведений. Так, имеются интересные исследования сравнения методов обучения бухгалтерскому учету в России и США [Ash, E., 1989].

Теоретические и эмпирические исследования состояния финансового и бухгалтерского образования, а также подходы формирования модели финансового и бухгалтерского образования, последствия глобализации бизнес-среды для профессий финансиста и бухгалтера, а также процесса экономического (финансового и бухгалтерского) образования обширно рассматриваются зарубежными авторами [Mattar, 2017; Accounting Education Change Commission, 1990; Zraa et al., 2011;

Danos et al., 1990; et al.]. Обновление знаний профессиональных финансистов и бухгалтеров в контексте глобализации стала предметом исследования в книге [Ng et al., 2016].

Исследование [Howieson, 2003] посвящено общим вопросам профессионального образования, и носит также обобщающий характер, отвечая на вопрос, готово ли финансовое и бухгалтерское образование ответить на возникающие вызовы нового тысячелетия.

Работы в исследуемой области в последнее время часто посвящены не общим вопросам профессионального высшего образования, а состоянию дел и перспективам в какой-либо отдельно взятой стране. Так, исследования проведены для следующих стран: Австралии, Бразилии, Великобритании, Канады, Казахстана, России, США, Франции, ЮАР, Шотландии и др. [Barth, 2008; Baskerville et al., 2011; Bonnier et al., 2013; Carvalho et al., 2013; Coetzee et al., 2013; De Lange et al., Jackling, 2013; 2006; Hilton et al., 2013; Stoner et al., 2013 et al.]. Общей чертой этих трудов является стремление авторов представить последствия глобального принятия международных стандартов финансовой отчетности для финансового и бухгалтерского образования. Концентрация внимания зарубежных и отечественных ученых и исследователей-практиков на указанных вопросах явилась новым ракурсом в изучении специфики высшего экономического образования в различных странах. В большом количестве работ представлены также доказательства эффективности развития навыков и компетенций, необходимых для изучения и применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Исследователи бесспорно аргументировали важность использования в обучении не только концептуальных основ международного учета и применения профессиональных стандартов бухгалтерского учета, но и академических основ теории бухгалтерского учета [De Souza Costa et al., 2018; Nagdee, 2016; Demski, 2007; Fellingham, 2007; Chan et al., 2007].

Сегодня имеется еще немного научных работ зарубежных исследователей, рассматривающих факторы, влияющие на развитие как финансового и бухгалтерского образования (в Иордании — [Tahat et al., 2018], так и развитие высшей школы (в Казахстане — [Ажибаева et al., 2016]).

С позиций тесной взаимосвязи высшего образования и рынка труда (в Греции) проведено исследование в работе [Livanos, 2010]. Отсутствие у выпускников бухгалтеров таких навыков, как навыки трудоустройства и умение работать в команде (в Малайзии), является одним из факторов, способствующих росту уровня безработицы среди них [Ghani et al., 2018]. Результаты этого исследования указывают на необходимость совершенствования учебных программ университетов и их структуры для того, чтобы выпускники могли получить навыки, которые ожидают от них работодатели.

Следует отметить, что в России существует пробел комплексных исследований факторов внешней среды, влияющих на развитие национальной высшей школы.

В последние годы приоритетное значение в рассматриваемой области приобрело обсуждение профессиональных навыков бухгалтеров, как переход на МСФО

влияет на бухгалтерское образование (например, в Канаде [Hilton et al., 2013]). В качестве ведущей тенденции исследований в этой области следует отметить работы, посвященные реформированию и реструктуризации высшего образования в сфере подготовки финансистов и бухгалтеров [Arnold, 2009; Brewer et al., 2014; Gabbin, 2002; Kimmel, 1995; Siskos et al., 2017; Venieris, 2004].

Появились немногочисленные труды, на новом уровне освещающие вопросы расширения горизонтов финансового и бухгалтерского образования в контексте повышенного интереса к социальной, экологической и этической ответственности (например, [Boyse et al., 2012]).

Сегодня научное сообщество в России и за рубежом активно обсуждает аспекты внедрения IT-технологии и инновации в преподавании и учебных программах [Belias et al., 2013; Feldmann et al., 2012].

Свидетельством возрастающего интереса зарубежных исследователей к проблеме подготовки финансистов и бухгалтеров являются работы о восприятии студентами полезности тематических исследований для развития навыков и знаний, связанных с финансами и бухгалтерским учетом [Hassall, 1998; Marin, 2015; Weil et al., 2001; Wines et al., 1994].

Внимание экономистов привлекает вопрос о важности непрерывности финансового и бухгалтерского профессионального образования (включающего повышение квалификации кадров) [Todorovic et al., 2013], высказывается точка зрения об обучении бухгалтеров в течение всей жизни [Ghani et al., 2018].

Следует отметить, что рассмотрение процесса образовательной системы как непрерывного, имеющего внутри себя отдельные периоды, указывалось еще в середине XIX века. Так, работа [Петров, 2003] является одной из первых, посвященных проблемам финансового образования в рамках общей системы университетского образования.

Авторы труда [Filipova et al., 2017] обратились к изучению соответствия навыков выпускников высших учебных заведений требованиям работодателей (в Болгарии), адаптации и изменению бухгалтерского образования в соответствии с объективно меняющимися реалиями и потребностями практики, гибком сотрудничестве между университетом и бизнесом, не только в краткосрочной, но и долгосрочной перспективе.

О необходимости объединения национальных систем бухгалтерского учета и образования и создания единой мировой модели финансового и бухгалтерского образования свидетельствует работа [Helliard, 2013].

Оценивая достижения в исследуемой области за последнее время, необходимо отметить тенденцию углубления изучения образовательной системы для подготовки высококвалифицированных кадров финансистов и бухгалтеров. Вышеуказанные исследователи внесли значительный вклад в решение различных теоретических и практических проблем финансового и бухгалтерского образования. Анализ различных аспектов высшего финансового и бухгалтерского образования является ведущей темой в современной экономической науке. Однако при всей широте развернувшихся исследований, исследования влияния факторов развития высшей школы, имеющих важное значение для последствий финансового и

бухгалтерского образования, а также аспекты формирования образовательной траектории финансового и бухгалтерского образования, отвечающего современным требованиям рынка труда, до сих пор остаются недостаточно исследованными. В частности, исследование факторов развития высшей школы, имеющих влияние на финансовое и бухгалтерское образование, требует определения целого набора влияющих факторов, выявления наиболее значимых факторов и построения множественной регрессионной модели, а реализация единой модели финансового и бухгалтерского образования предусматривает разработку элементов методологии и методики, ориентированных на непрерывное профессиональное образование и максимально полное соответствие навыков выпускаемых специалистов потребностям работодателей.

В этой связи представляется необходимым проведение исследования, комплексно охватывающего теоретические и практические вопросы оценки фактического состояния, тенденций и факторов развития высшей школы, проецируя результаты исследования на финансовое и бухгалтерское образование, как одну из важнейших составляющих.

Материалы и методы

В процессе исследования использованы общенаучные и специальные методы научного познания: анализ и синтез, научная абстракция, диалектический и системный подходы, сравнительный анализ, статистические и эконометрические методы (корреляционно-регрессионный анализ, структурный анализ, табличный и графический методы и др.)

В основе проведенного исследования лежат положения Федерального закона РФ «Об образовании в Российской Федерации» [Федеральный закон «Об образовании...»], Концепция модернизации Российского образования на период до 2020 г. [Концепция модернизации...], а также Концепция Федеральной целевой программы развития образования на 2016–2020 гг. [Концепция Федеральной целевой программы...].

В исследовании использованы официальные статистические данные за период с 1991 по 2017 гг. по Российской Федерации, находящиеся в свободном доступе на сайте Федеральной службы государственной статистики (Росстата) — gks.ru. Федеральная служба государственной статистики (Росстат) собирает, обрабатывает и публикует информацию по достаточно большому перечню показателей, характеризующих развитие высшей школы и различные факторы, оказывающие непосредственное и косвенное влияние на развитие высшей школы, в том числе на финансовое и бухгалтерское образование.

Определяющим условием для проведения статистического и эконометрического анализа взаимосвязи факторов развития высшей школы в России явилось наличие релевантных официальных статистических данных как в области показателей развития высшей школы, включающей в себя финансовое и бухгалтерское образование, так и в области возможных факторов, непосредственно и косвенно влияющих на развитие высшей школы, и проявляющихся при подготовке финансистов и бухгалтеров.

Исследование выполнено на основе установления взаимосвязи между уровнями показателей, представленных за последовательные периоды времени (в виде рядов динамики). Для установления влияния различных факторов, оказывающих непосредственное и косвенное влияние на развитие высшей школы, и имеющих значение для финансового и бухгалтерского образования, с учетом результатов предварительного анализа показателей, представленных в виде динамических рядов, и корреляционного анализа была построена модель множественной линейной регрессии.

Уравнение множественной регрессии в общем виде представляют формулой:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_1X_1 + \dots + b_mX_m + e,$$

где b_0, b_1, \dots, b_m — оценки теоретических значений $\beta_0, \beta_1, \beta_2, \dots, \beta_m$ коэффициентов регрессии (эмпирические коэффициенты регрессии); e — оценка отклонения ε_i .

Оценка параметров уравнения множественной регрессии в работе осуществлена на основе метода наименьших квадратов. Оценки b_0, b_1, \dots, b_m параметров $\beta_0, \beta_1, \beta_2, \dots, \beta_m$ множественной линейной регрессии по методу наименьших квадратов при выполнении предпосылок этого метода относительно ошибок ε_i , являются несмещенными, состоятельными и эффективными (BLUE-оценки).

В связи с наличием в динамическом ряду в большинстве случаев характеризующей его тенденции изменения, непосредственное измерение взаимосвязи между его уровнями с использованием коэффициента корреляции может свидетельствовать о совпадении (при положительной связи) или различии (при отрицательной связи) тенденций и, как следствие, явиться причиной ошибочных выводов. После проведения предварительного анализа характера тенденции исследуемых показателей, для исключения влияния общей тенденции, а также истинной оценки силы и направления взаимосвязи между уровнями временных рядов, применено преобразование исследуемых показателей в цепные темпы изменения и на этой основе осуществлено измерение взаимосвязи всех показателей сравниваемых рядов динамики.

В качестве зависимой переменной установлен показатель: количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования (тыс. человек), а в качестве независимых переменных (факторов влияния) были выбраны следующие показатели: число родившихся (с лагом, составляющим 18 лет); число умерших; общий коэффициент рождаемости (на 1000 человек населения); общий коэффициент смертности (на 1000 человек населения); коэффициент естественного прироста населения; количество прибывших в Российскую Федерацию из стран СНГ и стран дальнего зарубежья (человек); количество выбывших из Российской Федерации в страны СНГ и страны дальнего зарубежья (человек); миграционный прирост населения (человек); численность обучающихся, получивших аттестат о среднем общем образовании (тыс. человек); занятые в возрасте 15–72 лет — всего (тысяч человек); безработные в возрасте 15–72 лет — всего (тысяч человек); уровень занятости населения, в возрасте 15–72 лет — всего (в процентах); уровень безработицы в возрасте 15–72 лет — всего (в процентах); численность рабочей

силы в возрасте 15–72 лет — всего, тысяч человек); реальная начисленная заработная плата работников организаций (в процентах к предыдущему году); реальные располагаемые денежные доходы населения (до 2011 г. — без учета данных по Чеченской Республике, до 2016 г. — без учета данных по Республике Крым и г. Севастополю) (в процентах к предыдущему году); валовой внутренний продукт (млрд. руб.); ВВП на душу населения (руб.); темпы роста ВВП (в постоянных ценах, в процентах к предыдущему году), динамика валового внутреннего продукта (в постоянных ценах; 2011 г.- 100%).

Такие переменные, как число родившихся (с лагом, составляющим 18 лет); число умерших; общий коэффициент рождаемости (на 1000 человек населения); общий коэффициент смертности (на 1000 человек населения); коэффициент естественного прироста населения; количество прибывших в Российскую Федерацию из стран СНГ и стран дальнего зарубежья (человек); количество выбывших из Российской Федерации в страны СНГ и страны дальнего зарубежья (человек); миграционный прирост населения (человек); численность обучающихся, получивших аттестат о среднем общем образовании (тыс. человек) являются взаимосвязанными и представляют собой количественные характеристики зависимой переменной, так как количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования напрямую зависит от количества жителей страны. Эти характеристики дополняют друг друга.

Переменная — численность обучающихся, получивших аттестат о среднем общем образовании (тыс. человек) — позволяет установить взаимосвязь с зависимой переменной, так как только выпускники школ и колледжей, получивших аттестат о среднем общем образовании, имеют возможность продолжить образование в высшей школе, в том числе получая высшее экономическое (финансовое и бухгалтерское) образование.

Рассмотрение таких показателей, как число занятых в возрасте 15–72 лет — всего (тысяч человек); число безработных в возрасте 15–72 лет — всего (тысяч человек); уровень занятости населения, в возрасте 15–72 лет — всего (в процентах); уровень безработицы в возрасте 15–72 лет — всего (в процентах); численность рабочей силы в возрасте 15–72 лет — всего, тысяч человек) позволяет учесть в виде факторов влияния процессы, происходящие на рынке труда.

Учет таких экономических показателей уровня жизни в качестве независимых переменных, как реальная начисленная заработная плата работников организаций (в процентах к предыдущему году); реальные располагаемые денежные доходы населения (до 2011 г. — без учета данных по Чеченской Республике, до 2016 г. — без учета данных по Республике Крым и г. Севастополю) (в процентах к предыдущему году) позволяет выявить влияние уровня заработной платы работников и реальных располагаемых денежных доходов населения на количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования. Поскольку вузы имеют платные учебные программы и направления подготовки, предполагается, что чем выше уровень заработной платы работников или реальных располагаемых денежных доходов населения, то тем больше количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования.

Такие показатели как валовой внутренний продукт (млрд. руб.); ВВП на душу населения (руб.); темпы роста ВВП (в постоянных ценах, в процентах к предыдущему году), динамика валового внутреннего продукта (в постоянных ценах; 2011 г.- 100%) были включены в исследование, поскольку они воздействуют не только на количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования, но и непосредственно оказывают влияние на другие переменные модели.

Так как факторы влияния, которые были включены в эконометрическую модель, различны по своей сущности и (или) имеют различные единицы измерения, то коэффициенты регрессии b_j при разных факторах являются несопоставимыми, следовательно, для исключения вероятной несопоставимости необходимо уравнение регрессии дополнить соизмеримыми показателями тесноты связи фактора с результатом, позволяющими ранжировать факторы по силе влияния на результат. Для решения проблемы несопоставимости коэффициентов регрессии b_j при разных факторах применяют следующие показатели тесноты связи: β -коэффициенты, частные коэффициенты эластичности, коэффициенты раздельной детерминации.

Для совмещения начала отсчета каждой стандартизованной переменной с ее средним значением в качестве единицы изменения было принято ее среднее квадратическое отклонение S и в результате получена модель регрессии результативного показателя в стандартном масштабе, согласно которой все значения исследуемых признаков имеют стандартизованные значения, вычисляемые по формулам:

$$t_j = \frac{x_{ji} - \bar{x}_j}{S(x_j)},$$

где x_{ji} - значение переменной x_j в i -ом наблюдении.

$$t_y = \frac{y_i - \bar{y}}{S(y)}.$$

Таким образом, стандартизованные частные коэффициенты регрессии — β -коэффициенты (β_j) позволят определить, на какую часть своего среднего квадратического отклонения $S(y)$ изменится результативный признак y с изменением соответствующего факторного признака x_j на величину его среднего квадратического отклонения (S_{x_j}) при неизменном влиянии прочих факторов (входящих в уравнение). По максимальному β_j можно выявить наиболее сильное влияние конкретного фактора на результат Y .

Для оценки β -коэффициентов в работе также применен метод наименьших квадратов, при котором система нормальных уравнений имеет следующий вид:

$$\Gamma_{x_1y} = \beta_1 + \Gamma_{x_1x_2} \cdot \beta_2 + \dots + \Gamma_{x_1x_m} \cdot \beta_m$$

$$\Gamma_{x_2y} = \Gamma_{x_2x_1} \cdot \beta_1 + \beta_2 + \dots + \Gamma_{x_2x_m} \cdot \beta_m$$

...

$$\Gamma_{x_my} = \Gamma_{x_mx_1} \cdot \beta_1 + \Gamma_{x_mx_2} \cdot \beta_2 + \dots + \beta_m$$

Частные коэффициенты эластичности, определяемые по рассчитанной модели регрессии по формуле:

$$E_i = b_i \cdot \frac{\bar{x}_i}{\bar{y}},$$

позволяют в полной мере раскрыть преимущества статистическо-эконометрического анализа, а именно, на основе расчета частных коэффициентов эластичности можно установить, на сколько процентов в среднем изменяется результативный признак y с увеличением определенного факторного признака x_j на 1% от своего среднего уровня при фиксированном положении других факторов модели.

Расчет доли каждого фактора в общей вариации результативного признака возможен с использованием коэффициентов раздельной детерминации, определяемым по формуле:

$$d^2_i = r_{yx_i} \beta_i.$$

Результаты исследования

Для проведения исследования были использованы демографические и социально-экономические официальные данные по России в динамике за период с 1991 по 2017 гг. В силу того, что одним из ключевых показателей развития высшей школы является количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования в России, необходимым предшественником обсуждения факторов развития высшей школы в России является наглядное представление динамики количества принятых студентов на обучение по программам высшего образования в России (рис. 1)

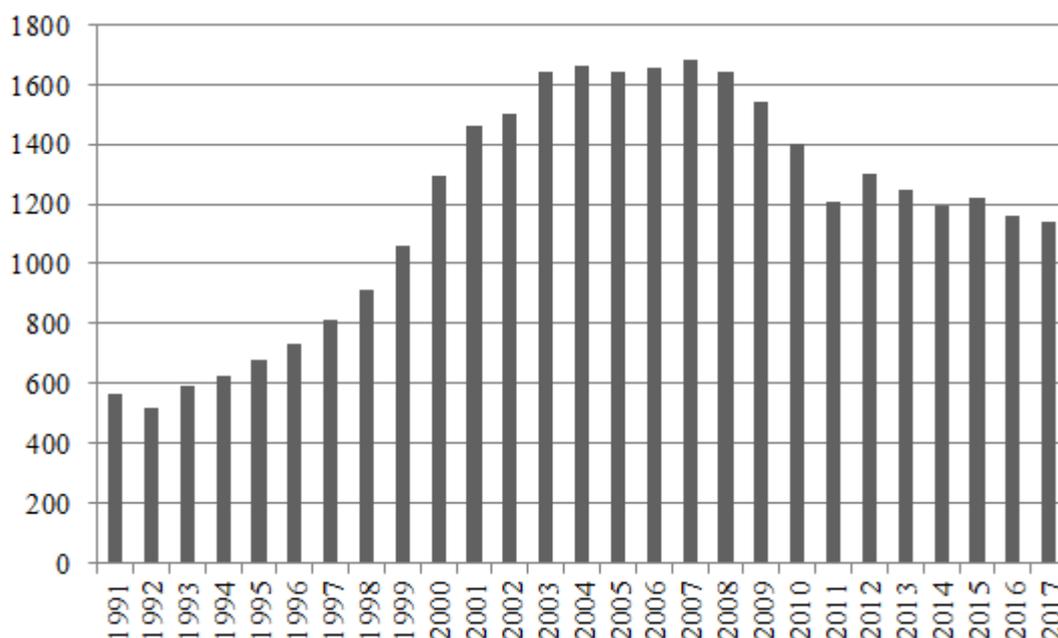


Рис. 1. Динамика числа студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России с 1991 по 2017 гг., тыс. человек

Составлено автором по данным

(http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/).

Анализ рис. 1. показал, что тенденция роста числа студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России, продолжаящаяся с 1991 по 2007 год, сменилась на противоположную. В 2017 году число студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России, составило лишь 67,91% к уровню 2007 года.

Однако ситуация с количеством студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России, в перспективе видится совершенно иной. Так как основным контингентом студентов, принятых на обучение по программам высшего образования, являются жители нашей страны, целесообразно динамику числа студентов, принятых на обучение по программам высшего образования, дополнить динамикой числа родившихся (рис. 2). Кроме того, следует отметить, что число родившихся и вступивших в соответствующий возраст лиц (как правило, в большинстве случаев, с лагом 18 лет) является одним из первостепенных факторов, оказывающих непосредственное влияние на число студентов, принятых на обучение по программам высшего образования.

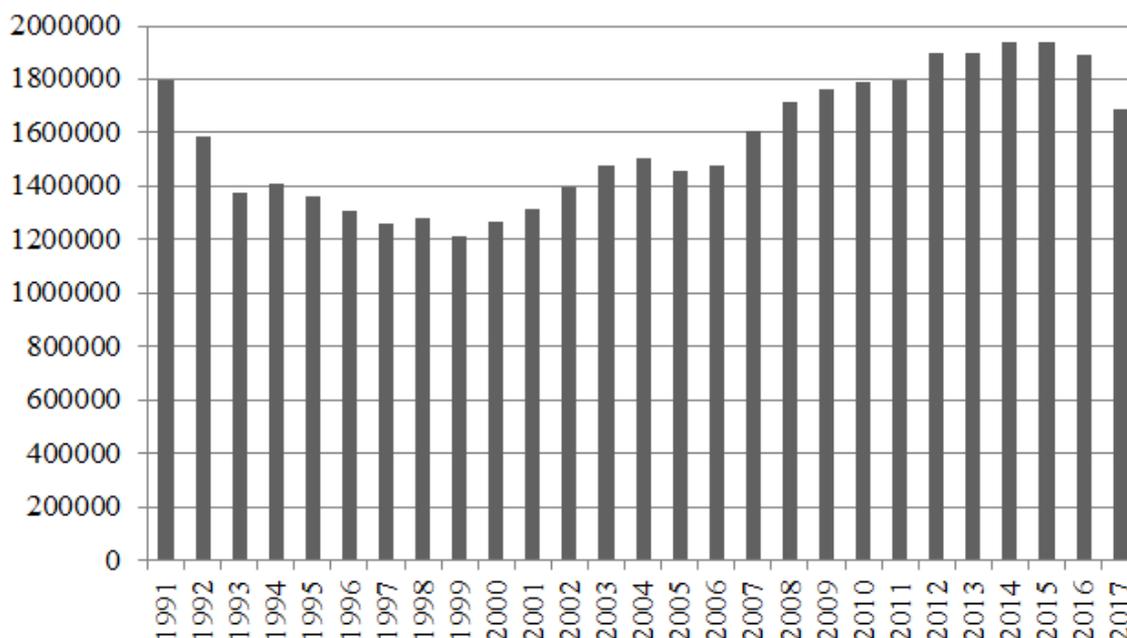


Рис. 2. Динамика числа родившихся в России с 1991 по 2017 гг., человек

Составлено автором по данным

(http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/).

Таким образом, сравнительный анализ рис. 1 и 2 позволяет констатировать, что тенденция спада числа студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России, начавшаяся в 2008 году имеет все шансы на кардинальную смену. Так как начавшаяся в 2000 году тенденция увеличения числа родившихся в России и продолжающаяся до 2015 года дает основание полагать, что уже в 2018 году тенденция спада числа студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России сменится на противоположную.

Далее в процессе исследования были выявлены и отобраны существенные факторы внешней среды, оказывающие влияние на количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования в России (Y). К ним были отнесены: число родившихся (с лагом, составляющим 18 лет) (X₁); численность лиц, получивших аттестат о среднем общем образовании (X₂); общий коэффициент смертности (X₃); миграционный прирост населения (X₄); уровень безработицы в возрасте 15–72 лет — всего (X₅); уровень занятости населения, в возрасте 15–72 лет — всего (X₆); реальные располагаемые денежные доходы населения (X₇). Таким образом, эти переменные и были положены в основу разработки модели множественной регрессии. Остальные факторы по результатам эконометрического анализа оказались статистически незначимыми и были исключены из компонентов эконометрической модели.

В результате расчетов было получено уравнение множественной регрессии

$$Y = -939.3613 + 0.7198X_1 + 0.6474X_2 - 0.8219X_3 - 0.1799X_4 + 0.844X_5 + 8.628X_6 + 0.5398X_7 .$$

Возможна экономическая интерпретация параметров модели:
 увеличение X₁ на 1 ед.изм. приводит к увеличению Y в среднем на 0.72 ед.изм.;
 увеличение X₂ на 1 ед.изм. приводит к увеличению Y в среднем на 0.647 ед.изм.;
 увеличение X₃ на 1 ед.изм. приводит к уменьшению Y в среднем на 0.822 ед.изм.;
 увеличение X₄ на 1 ед.изм. приводит к уменьшению Y в среднем на 0.18 ед.изм.;
 увеличение X₅ на 1 ед.изм. приводит к увеличению Y в среднем на 0.844 ед.изм.;
 увеличение X₆ на 1 ед.изм. приводит к увеличению Y в среднем на 8.628 ед.изм.;
 увеличение X₇ на 1 ед.изм. приводит к увеличению Y в среднем на 0.54 ед.изм.

Найдены парные коэффициенты корреляции (табл.1) по формуле:

$$r_{xy} = \frac{\overline{x \cdot y} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{s(x) \cdot s(y)}$$

Таблица 1

Парные коэффициенты корреляции модели множественной регрессии

	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇
Y	0,2520	0,6860	0,2130	-0,5320	-0,0450	-0,0969	-0,0386
X ₁	-	0,4120	-0,4920	0,3630	-0,3310	0,2280	-0,5120
X ₂	-	-	0,1050	-0,1700	-0,6430	0,4860	-0,0933
X ₃	-	-	-	-0,6440	-0,1130	0,1390	0,0120
X ₄	-	-	-	-	-0,1070	0,3610	-0,1530
X ₅	-	-	-	-	-	-0,9010	-0,1040
X ₆	-	-	-	-	-	-	0,0559

Полученные значения парных коэффициентов корреляции модели множественной регрессии позволили установить взаимосвязь между изменением выбранных величин на основе цепных темпов их изменения.

Значения парных коэффициентов корреляции модели множественной регрессии имеют следующую качественную интерпретацию (по шкале Чеддока): если $|r| > 0.3$ — связь практически отсутствует; $0.3 \leq |r| \leq 0.7$ — связь средняя; $0.7 \leq |r| \leq 0.9$ — связь сильная; $|r| > 0.9$ — связь весьма сильная.

Далее для данных модели множественной регрессии составлена система линейных уравнений (на основе данных таблицы 1):

$$0.252 = \beta_1 + 0.412\beta_2 - 0.492\beta_3 + 0.363\beta_4 - 0.331\beta_5 + 0.228\beta_6 - 0.512\beta_7$$

$$0.686 = 0.412\beta_1 + \beta_2 + 0.105\beta_3 - 0.17\beta_4 - 0.643\beta_5 + 0.486\beta_6 - 0.0933\beta_7$$

$$0.213 = -0.492\beta_1 + 0.105\beta_2 + \beta_3 - 0.644\beta_4 - 0.113\beta_5 + 0.139\beta_6 + 0.012\beta_7$$

$$-0.532 = 0.363\beta_1 - 0.17\beta_2 - 0.644\beta_3 + \beta_4 - 0.107\beta_5 + 0.361\beta_6 - 0.153\beta_7$$

$$-0.045 = -0.331\beta_1 - 0.643\beta_2 - 0.113\beta_3 - 0.107\beta_4 + \beta_5 - 0.901\beta_6 - 0.104\beta_7$$

$$-0.0969 = 0.228\beta_1 + 0.486\beta_2 + 0.139\beta_3 + 0.361\beta_4 - 0.901\beta_5 + \beta_6 + 0.0559\beta_7$$

$$-0.0386 = -0.512\beta_1 - 0.0933\beta_2 + 0.012\beta_3 - 0.153\beta_4 - 0.104\beta_5 + 0.0559\beta_6 + \beta_7 .$$

Данная система линейных уравнений решена методом Гаусса:

$$\beta_1 = 0.687; \beta_2 = 0.791; \beta_3 = -0.257; \beta_4 = -1.126; \beta_5 = 2.03; \beta_6 = 1.613; \beta_7 = 0.338.$$

В результате подстановки стандартизированных коэффициентов уравнение регрессии в стандартизированном виде примет следующий вид:

$$t_y = 0.687x_1 + 0.791x_2 - 0.257x_3 - 1.126x_4 + 2.03x_5 + 1.613x_6 + 0.338x_7 .$$

С помощью коэффициента детерминации и критерия Фишера была проверена статистическая значимость полученного уравнения и установлено, что в исследуемой ситуации 99.4% общей вариабельности Y объясняется изменением факторов X_j .

По максимальному коэффициенту $\beta_5=2.03$ можно сделать вывод, что наибольшее влияние на результат Y оказывает фактор X_5 . Таким образом, самое сильное влияние на независимую переменную оказывает уровень безработицы в возрасте 15–72 лет, стандартизированный коэффициент для данного показателя составил 2,03.

Далее, исходя из важности предиктора, следует уровень занятости населения, в возрасте 15–72 лет (1,613), численность лиц, получивших аттестат о среднем общем образовании (0,791), число родившихся (с лагом, составляющим 18 лет) (0,687), реальные располагаемые денежные доходы населения (0,338), и противоположное влияние — общий коэффициент смертности (-0,257), миграционный прирост населения (-1,126). Таким образом, можно констатировать, что процессы, происходящие на рынке труда, оказывают наибольшее значение на количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования в России.

По полученной модели регрессии были рассчитаны частные коэффициенты эластичности (табл.2), что позволило увеличить возможности содержательного анализа.

Таблица 2

Частные коэффициенты эластичности		
Частные коэффициенты эластичности	Вычисления	Значение
E_1	$0,72 \cdot \frac{96,369}{96,23}$	0,721
E_2	$0,647 \cdot \frac{94,232}{96,23}$	0,634
E_3	$-0,822 \cdot \frac{98,278}{96,23}$	-0,839
E_4	$-0,18 \cdot \frac{103,433}{96,23}$	-0,193
E_5	$0,844 \cdot \frac{98,978}{96,23}$	0,868
E_6	$8,628 \cdot \frac{100,4}{96,23}$	9,002
E_7	$0,54 \cdot \frac{100,789}{96,23}$	0,565

Так как частный коэффициент эластичности $|E_6| > 1$, то факторный признак существенно влияет на результативный признак Y . В силу того, что остальные частные коэффициенты эластичности $|E| < 1$, то влияние рассматриваемых факторов с соответствующими коэффициентами эластичности на результативный признак Y незначительно. Кроме того, на основе расчета частных коэффициентов эластичности можно выявить, на сколько процентов в среднем изменяется зависимая переменная y с увеличением независимой переменной (фактора) x_j на 1% от своего среднего уровня при фиксированном положении других независимых переменных (факторов) модели.

Наибольшие изменения зависимой переменной y связаны с увеличением следующих независимых переменных (факторов) x_j на 1% от своего среднего уровня при фиксированном положении других независимых переменных (факторов) модели, исходя из важности предиктора: уровня занятости населения, в возрасте 15–72 лет (9,002), уровня безработицы в возрасте 15–72 лет (0,868), числа родившихся (с лагом, составляющим 18 лет) (0,721), численности лиц, получивших аттестат о среднем общем образовании (0,634), реальных располагаемых денежных доходов

населения (0,565), и с уменьшением — общего коэффициента смертности (-0,839), миграционного прироста населения (-0,193).

Для определения доли каждого фактора, включенного в исследуемую эконометрическую модель, в общей вариации зависимой переменной были определены коэффициенты отдельной детерминации:

$$d^2_i = r_{yxi}\beta_i.$$

$$d^2_1 = 0.25*0.687 = 0.173$$

$$d^2_2 = 0.69*0.791 = 0.542$$

$$d^2_3 = 0.21*(-0.257) = -0.0547$$

$$d^2_4 = -0.53*(-1.126) = 0.599$$

$$d^2_5 = -0.045*2.03 = -0.0914$$

$$d^2_6 = -0.0969*1.613 = -0.156$$

$$d^2_7 = -0.0386*0.338 = -0.0131.$$

При этом выполняется равенство:

$$\sum d_i^2 = R^2 = 0.999$$

Наибольшая доля в общей вариации зависимой переменной y принадлежит следующим факторам: миграционному приросту населения (0,599), численности лиц, получивших аттестат о среднем общем образовании (0,542) и числу родившихся (с лагом, составляющим 18 лет)

Теснота совместного влияния факторов на результат оценена с помощью индекса множественной корреляции:

$$R = \sqrt{1 - \frac{S_e^2}{\sum (y_i - \bar{y})^2}} = \sqrt{1 - \frac{1,873}{310,69}} = 0,997$$

Индекс множественной корреляции принимает значения от 0 до 1, вследствие чего он не может быть использован для интерпретации направления связи, в то время как парный коэффициент корреляции, принимающий отрицательные значения, позволяет сделать вывод об обратной связи. Следует отметить также, что чем плотнее располагаются эмпирические значения y_i вокруг искомой линии регрессии, тем меньше будет расчетное значение остаточной дисперсии и, следовательно, больше будет величина $R_{y(x_1, \dots, x_m)}$.

Таким образом, при значении индекса множественной корреляции R , близком к 1, как в нашем случае, уравнение регрессии может считаться наилучшим образом описывающим эмпирические данные и, что не менее важно, вариация факторов, используемых в эконометрической модели, сильнее влияет на вариацию зависимой переменной.

Определен также коэффициент детерминации:

$$R^2 = 0.997^2 = 0.994.$$

Кроме того, рассчитан скорректированный коэффициент детерминации, являющийся дополнительной, весьма объективной оценкой:

$$\bar{R}^2 = 1 - (1 - R^2) \frac{n-1}{n-m-1},$$

$$\bar{R}^2 = 1 - (1 - 0,994) \frac{9-1}{9-7-1} = 0,952.$$

Как и в случаях интерпретации вышеприведенных расчетных величин, чем ближе значение коэффициента детерминации находится к единице, тем больше рассчитанное по эмпирическим данным уравнение регрессии объясняет поведение результативного фактора Y эконометрической модели.

Следует отметить также, что добавление в рассмотренную модель каких-либо новых объясняющих переменных не требуется, поскольку скорректированный коэффициент детерминации довольно высок (близок к 1).

В заключение следует особо отметить, что важным результатом исследования явилось определение факторов внешней среды, оказывающие влияние на развитие высшей школы в России. Установлено, что в исследуемой ситуации 99.4% общей вариабельности зависимой переменной объясняется изменением отобранных факторов модели множественной регрессии.

Результаты исследования показали необходимость и важность учета влияния изменений показателей рынка труда (уровня занятости и уровня безработицы) на вариацию количества принятых студентов на обучение по программам высшего образования за анализируемый период в России, так как в полученной эконометрической модели указанные характеристики рынка труда свидетельствуют об их наибольшем влиянии на количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования в России.

Таким образом, полученные данные в ходе статистического и эконометрического анализа позволяют объективно оценить факторы внешней среды и проецировать результаты исследования на финансовое и бухгалтерское образование, обосновать предложения по формированию положений образовательной траектории подготовки высококвалифицированных кадров в области финансов и бухгалтерского учета, максимально полно соответствующих потребностям работодателей и востребованных на рынке труда.

Обоснование предложений по формированию положений образовательной траектории подготовки высококвалифицированных кадров в области финансов и бухгалтерского учета

Глобальные социально-экономические изменения, произошедшие в современной жизни, объективно ускорили плавно протекающий процесс девальвации полученных знаний специалистами в области финансов и бухгалтерского учета.

Сегодня при подготовке высокопрофессиональных кадров финансовых и бухгалтерских профессий необходимо ориентироваться уже не просто на обеспечение необходимыми знаниями (наполовину устаревающими каждые три-четыре года), а прежде всего на развитие способностей и желание получать образование непрерывно на протяжении всей профессиональной деятельности, а также совершенствовать полученные знания, умения и навыки. Лица, стремящиеся стать высококвалифицированными специалистами в области финансов и бухгалтерского учета, должны быть готовы и во всеоружии к изменяющимся в будущем на протяжении всей профессиональной деятельности умениям и навыкам, предъявляемыми к ним работодателями.

Сегодня в бизнесе осуществляется огромное множество финансовых операций, что предусматривает их обязательное отражение в бухгалтерском учете, но сегодня кроме этих навыков от финансиста и бухгалтера требуется оперативное и четкое реагирование на конъюнктуру рынка; необходимо также уметь обрабатывать и анализировать большие объемы данных, чтобы интерпретировать прошлое, предсказывать будущее, взвешивать риски.

Многие стейкхолдеры требуют от финансовых директоров все больше и больше информации, ставят перед ними задачу представить состояние дел в организации подробно и понятно, простым и доступным языком. На сегодняшний день финансист и бухгалтер не только определяет, оценивает и интерпретирует результаты деятельности организации, он вовлечен в процесс аргументации управленческих решений, преимущественно стратегических, а также процесс их принятия, и ответственность за принятые управленческие решения ложится и на плечи финансовых работников [Paisey].

В обязанности современного бухгалтера в организации входит не только ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и ведение налогового учета, а также составление налоговой отчетности. Главный бухгалтер не только формирует учетную политику организации, но и должен быть грамотным и опытным аналитиком, а также заниматься информационным обеспечением управленческих решений. Итак, главный бухгалтер — это, как правило, высококвалифицированный профессионал с большим стажем работы, владеющий международными стандартами финансовой отчетности, иностранным языком, опытом внедрения и эксплуатации ERP-систем (SAP, Oracle, Navision).

Многие финансисты и бухгалтеры имеют также сертификаты международного уровня: финансовые директора и главные бухгалтера — ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants); финансовые менеджеры и бухгалтера — CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants); финансовые аналитики — CFA (Chartered Financial Analyst); бухгалтера — CPA (Certified Public Accountant).

Сегодня подготовка финансистов и бухгалтеров в высшей школе в России осуществляется в соответствии с требованиями Болонской системы по двухступенчатой модели образования: бакалавриат и магистратура.

Задача реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, сближения норм РСБУ с нормами МСФО, а также ориентация на максимально полное соответствие квалификации финансовых и бухгалтерских работников требованиям работодателей, требует подготовки высококвалифицированных специалистов в этой области, имеющих универсальное базовое образование и способных в быстроменяющихся условиях постоянно повышать профессиональный уровень.

Применение международных стандартов образования в подготовке финансовых и бухгалтерских кадров, среди которых особое место занимают МСФО для профессиональных бухгалтеров, разработанные международной федерацией бухгалтеров (IFAS), повышает качество образования и конкурентоспособность подготавливаемых бакалавров и магистров, а также их адаптацию к современным требованиям рынка труда.

В условиях цифровой экономики компьютерная грамотность становится не просто базовым навыком финансистов и бухгалтеров, возможности финансиста и бухгалтера существенно расширяются, при этом растет круг необходимых этим кадрам компетенций.

IT-технологии проникают во все сферы и определяют навыки обладателей профессий будущего, уже в настоящее время организации переходят от простой автоматизации части внутренних процессов к цифровому управлению всей организацией. Благодаря экспоненциальному росту применения во всех областях экономики вычислительной техники и повсеместному распространению технологии больших данных компьютерные программы в ближайшем будущем смогут заменить часть функций, выполняющих финансистами и бухгалтерами. Современный профессиональный финансист и бухгалтер теперь не только должен использовать IT-технологии, но и играть ведущую роль в оценке и управлении ими.

В силу этого трансформация функций финансиста и бухгалтера под влиянием IT-технологий будет способствовать изменению этих профессий в сторону ее интеллектуализации; финансисты и бухгалтера помимо знаний бухгалтерского и налогового учета должны не только свободно владеть IT-технологиями, но и знать устройство и функционирование этих технологий, уметь работать с большими данными, владеть навыками всестороннего анализа и инновационного решения возникающих проблем.

Таким образом, непрерывное профессиональное образование обладателям профессий финансиста и бухгалтера позволит приобрести не только необходимые базовые и профессиональные знания, умения, навыки и компетенции, но и осуществлять регулярное повышение квалификации, что позволит создать основу для формирования и развития компетентного и грамотного профессионального суждения. В России имеется благоприятная среда для практического применения рассмотренной траектории финансового и бухгалтерского образования в образовательной среде.

Заключение

Резюмируя, следует отметить, что настоящее исследование позволило выявить существенные факторы внешней среды, оказывающие влияние на количество принятых студентов на обучение по программам высшего образования в высших учебных заведениях России.

В настоящей работе иллюстрирована актуальность непрерывности профессионального развития финансистов и бухгалтеров, в основе которого лежит высшее академическое образование, объединенное с современными практическими знаниями, с целью соответствия навыков выпускников вузов экономического (финансового и бухгалтерского) профиля высоким требованиям, предъявляемым к ним на рынке труда работодателями.

Даны авторские рекомендации построения современной траектории финансового и бухгалтерского образования, основанной на фундаментальности, современных требованиях государственных образовательных программ, профессиональных и международных стандартах, непрерывном профессиональном развитии. Указано на возможность практического применения указанной траектории финансового и бухгалтерского образования в образовательной среде.

Литература

1. План Минфина РФ на 2012 — 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440)
2. Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» от 29.12.2012 N 273-ФЗ (последняя редакция) http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/
3. Концепция модернизации Российского образования на период до 2020 года. Распоряжение Правительства Российской Федерации 29.12.2014 №2765-р. <http://static.government.ru/media/files/mlorxfXbbCk.pdf>
4. Концепция Федеральной целевой программы развития образования на 2016–2020 гг. Распоряжение Правительства Российской Федерации 29.12.2014 №2765-р. <http://static.government.ru/media/files/mlorxfXbbCk.pdf>
5. Число студентов, принятых на обучение по программам высшего образования в России с 1991 по 2017 гг. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/
6. Число родившихся в России с 1991 по 2017 гг. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/
7. А. А. Ажибаева, А. М. Тлеппаев, М. Р. Муртазалиева (2016) Влияние факторов внешней среды на количество абитуриентов в высших учебных заведениях Казахстана. Вестник КазЭУ.
8. Гусейнова И. Количество главных бухгалтеров в России превысило состав армии. <http://bloknot.ru/obshhestvo/kolichestvo-buhgalterov-v-rossii-prevy-silo-sostav-armii-i-prodolzhaet-rasti-426857.html>
9. Петров Ф. А. (2003) *Становление системы университетского образования в России*. М.: Издательство Московского Университета,
10. Терентьева Я. Что из себя представляет рынок бухгалтеров в России? 6 ноября 2018 г. <https://www.rabota.ru/articles/career/rynok-truda-buhgalterov-2018-5189>
11. Accounting Education Change Commission. Objectives of education for accountants. Position number one. (1990) Accounting Education Change Commission. *Issues in Accounting Education*, 5, pp. 307–312.

12. Arnold, P.J. (2009) Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6–7), pp. 803–809.
13. Ash, E. (1989) Soviet style of teaching accounting. *Journal of Accounting Education*, 3 (1), pp. 37–46. doi: 10.1016/0748-5751(89)90035-3
14. Barth, M.E. (2008) Global financial reporting: Implications for U.S. academics. *Accounting Review*, 83 (5), pp. 1159–1179.
15. Baskerville, R., Evans, L. (2011) *The Darkening Glass: Issues For Translation of IFRS*. Edinburgh, Scotland: Institute of Chartered Accountants of Scotland
16. Belias, D., Koustelios, A. (2013) A pilot study of accounting teaching with LMS platform. *International Journal for e-Learning Security (IJeLS)*, 3 (1–2), pp. 259–261.
17. Bonnier, C., Demerens, F., Hossfeld, C., Le Manh, A. A (2013) French experience of an IFRS transition. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), pp. 221–234.
18. Boyce, G., Greer, S., Blair, B., Davids, C. (2012) Expanding the Horizons of Accounting Education: Incorporating Social and Critical Perspectives. *Accounting Education*. Volume 21, Issue 1, Pages 47–74
19. Brewer, P., Sorensen, J., Stout, D. (2014) The future of accounting education: Addressing the competency crisis. *Strategic Finance*, 96 (8), p. 29.
20. Carvalho, L.N., Salotti, B.M. (2013) Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), pp. 235–242.
21. Chan, K.C., Chen, C.R., Cheng, L.T.W. (2007) Global ranking of accounting programmes and the elite effect in accounting research. *Accounting and Finance*, 47 (2), pp. 187–220.
22. Coetzee, S.A., Schmulian, A. (2013) The effect of IFRS adoption on financial reporting pedagogy in South Africa. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), pp. 243–251.
23. Danos, P., Measelle, R.L. (1990) Globalization of the business environment: Implications for the accounting profession and business education. *Human Resource Management* Volume 29, Issue 1, Pages 77–84
24. De Lange, P., Howieson, B. (2006) International accounting standards setting and U.S. exceptionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 17 (8), pp. 1007–1032.
25. Demski, J.S. (2007) Is accounting an academic discipline? *Accounting Horizons*, 21 (2), pp. 153–157.
26. De Souza Costa, P., De Sousa Gomes, G. Braunbeck, G.O. Santana, M.E.G. (2018) A Safari in Brazil: Evidence regarding the Framework-Based Approach to Teaching. *Um Safari no Brasil: Evidências sobre o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual*. *Revista Contabilidade e Finanças*. Volume 29, Issue 76, Pages 129–147
27. Feldmann, D., Rupert, T. (2012) *Advances in accounting education: Teaching and curriculum innovations*, pp. 10–13. Bingley: Emerald.
28. Fellingham, J.C. (2007) Is Accounting an Academic Discipline? *Accounting Horizons*, 21 (2), pp. 159–163.
29. Filipova, F., Georgieva, D., Nikolova, B., Petrova, R., Hristov, I. (2017) Problems and prospects of accounting education. *Ikonomicheski Izsledvania* Volume 26, Issue 1, 2017, Pages 136–177
30. Gabbin, A.L. (2002) The crisis in accounting education. *Journal of Accountancy*, 193, pp. 81–86.
31. Getman V.G. (2013) The modern view on the university training of accountants in Russia and its problems. *All for the accountant*. No. 6 (276). Pp. 2–8.
32. Ghani, E.K., Rappa, R., Gunardi, A. (2018) Employers' perceived accounting graduates' soft skills. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Volume 22, Issue 5, 11p
33. Hassall, T., Lewis, S., Broadbent, M. (1998) Teaching and learning using case studies: A teaching note. *Accounting Education*. 7 (4), pp. 325–334.
34. Helliar C. (2013) The global challenge for accounting education. *Accounting Education*. 2013. No. 22 (6). Pp. 510–521.

35. Hilton, S.R., Johnstone, N. (2013) The IFRS transition and accounting education: A Canadian perspective post-transition. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), pp. 253–261.
36. Howieson, B. (2003) Accounting practice in the new millennium: Is accounting education ready to meet the challenge? *British Accounting Review*. Volume 35, Issue 2, Pages 69–103
37. Jackling, B. (2013) Global adoption of international financial reporting standards: Implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*. Volume 28, Issue 2, Pages 209–220
38. Kimmel, P. A (1995) Framework for incorporating critical thinking into accounting education. *Journal of Accounting Education*, 13 (3), pp. 299–318.
39. Livanos, I. (2010) The relationship between higher education and labour market in Greece: The weakest link? *Higher Education*, 60 (5), pp. 473–489.
40. Marin, E. (2015) Experiential learning: Empowering students to take control of their learning by engaging them in an interactive course simulation environment. *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, 180, pp. 854–859.
41. Mattar, D. (2017) Who proves to be apt in finance? *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Volume 21, Issue 1, 1 July 2017, 17p
42. Nagdee, Z. (2016) Accounting bases of theory: Why they matter. *Risk Governance and Control: Financial Markets and Institutions*. 6 (4Continued1), c. 167–174
43. Ng, A.W., Ho, F. (2016) Dynamics of Knowledge Renewal for Professional Accountancy Under Globalization. *Leadership and Personnel Management: Concepts, Methodologies, Tools, and Applications*. Volume 4, 17 February, Pages 2223–2238
44. Paisey C., Paisey N. J. (2014) The state of professional accounting education and training. *The Routledge Companion to Accounting Education*. Pp. 673–696.
45. Sheremet A.D. (2004) Preparation of professional accountants and auditors in accordance with international standards. *Accounting*. № 6. S. 6–9.
46. Siskos, D., Marangos, J. (2017) *Restructuring accounting education: The key to avoiding another financial crisis in Greece*. The Internal Impact and External Influence of the Greek Financial Crisis 3, Pages 207–234
47. Smirnova, I.A., Sokolov, J.V., Emmanuel, C.R. (1995) Accounting education in Russia today. *European Accounting Review*, 4 (4), pp. 833–846.
48. Stoner, G.N., Sangster, A. (2013) Teaching IFRS in the U.K.: Contrasting experiences from both sides of the university divide. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), pp. 291–307.
49. Sokolov Ya. V. (2008) Bachelor, or the End of Accounting Higher Education. *Accounting*. № 15. S. 5–7
50. Tahat, Y., Omran, M.A., Abu Ghazaleh, N.M. (2018) Factors affecting the development of accounting practices in Jordan: an institutional perspective. *Asian Review of Accounting*. Volume 26, Issue 4, Pages 464–486
51. Todorovic M., Malinic S., Janjic V. (2013) Education for professional accountants in the process of accounting profession globalization. *Actual Problems of Economics*. No. 140 (2). Pp. 374–384.
52. Venieris, G., Cohen, S. (2004) Accounting reform in Greek universities: As low moving process. *Financial Accountability and Management*, 20 (2), pp. 183–204.
53. Weil, S., Oyelere, P., Yeoh, J., Firer, C. (2001) A study of students' perceptions of the usefulness of case studies for the development of finance and accounting-related skills and knowledge. *Accounting Education*, 10 (2), pp. 123–146.
54. Wines, G., Carnegie, G., Boyce, G., Gibson, R. (1994) *Using Case Studies in the Teaching of Accounting*. Deakin University, Victoria: Australian Society of Certified Practising Accountants
55. Zraa, W., Kavanagh, M., Hartle, T. (2011) Teaching accounting in the new millennium. *Cambridge Business & Economics Conference (CBEC)*. Cambridge June 27–28

Влияние цифровизации экономики на состояние рынка труда учетных специальностей: российский опыт

Аннотация

В данном исследовании была поставлена задача: оценить состоятельность утверждения об исчезновении профессии бухгалтера и о цифровой трансформации аудиторской профессии. По итогам анализа количественных параметров рынка труда в сфере бухгалтерского учета и аудита установлено, что на рынке не происходит существенных изменений. Спрос на бухгалтеров продолжает расти, в меньшей степени это относится к аудиторам. Однако качественный анализ рынка труда учетной профессии, осуществленный по таким параметрам, как уровень заработных плат, предлагаемых соискателям и перечень основных компетенций, требуемых работодателями, позволил выявить негативные тенденции. Работник в сфере бухгалтерского учета и аудита часто получает заработную ниже средней заработной платы по региону. У соискателей не запрашивают наличия новых, актуальных цифровых знаний и навыков. При этом оценка, в виде заработной платы, стандартных компетенции снижается. Следует констатировать, что при отсутствии каких-либо действий в профессиональной и образовательной среде в ближайшей перспективе существует опасность не исчезновения бухгалтерской профессии, а ее перемещения в принципиально другой сегмент профессионального рынка средне- или даже низкооплачиваемой работы, в результате чего учетный работник не будет рассматриваться как высококвалифицированный специалист. Применительно к аудиторской профессии существующая рыночная ситуация также несет огромные риски. Обсуждению поставленных вопросов и предложению их решений посвящена данная статья.

Ключевые слова:

Учетные специальности, цифровые компетенции, рынок труда, риски, заработная плата, цифровизация учета и аудита

Введение

Мнение о серьезном воздействии цифровых технологий на профессию бухгалтера и аудитора широко распространено, и является как предметом широких дискуссий в бизнес среде, так и объектом научных исследований. В первую очередь в бизнес сообществе обсуждается будущее бухгалтерской профессии. Довольно распространенными являются пессимистические взгляды на перспективы данной специальности. Так в сентябре 2016 г. первый заместитель министра финансов Татьяна Нестеренко в ходе Московского финансового форума заявила: “Хотелось предупредить о том, что профессия ... бухгалтера, все больше будет уходить с рынка” [РБК, 2016].

В сентябре 2017 г. основатель платформы для хеджирования рисков инвестирования в ICO и криптовалюты Hedgecoin Михаил Чернов предсказывал, что очень скоро в прошлое могут уйти такие профессии как бухгалтер, аудитор, нотариус, юрист, архивариус [РБК, 2017].

В январе 2018 г. один из представителей бизнес сообщества говорил об уходящих, с его точки зрения, профессиях: “Мы видим сейчас снижение ценности ряда должностей в сфере бухгалтерии, юриспруденции ... их задачи сжимаются за счёт автоматизации” [РБК, 2018].

В феврале 2018 г. РБК публиковала мнение петербургских бизнесменов, которые хоть и сомневались в массовых сокращениях, но относили, в том числе профессию бухгалтера к зоне особого риска [РБК, 2018].

Высказываний такого рода — множество. Наконец недавно министр финансов Антон Силуанов в ходе лекции в Финансовом университете при правительстве РФ заявил, что развитие новых технологий приводит к отмиранию целого ряда профессий и в том числе бухгалтеров: «Скоро эта профессия будет не то что не нужна, количество их будет сокращаться» [РБК, 2020].

Весьма вероятно, что во многом триггером для таких прогнозов послужило исследование школы Сколково, в котором было предсказано на горизонте 2020 г. отнесение профессии бухгалтера к устаревающим. “Специальный софт уже сейчас позволяет новичкам довольно быстро справиться с базовыми операциями по аудиту и бухгалтерскому учету. В будущем компьютерные программы смогут полностью заменить людей” [АСИ, 2015, с.263].

Что касается профессии аудитора, то обсуждение ее будущего в бизнес среде не имеет такого широкого характера. В анализе перспектив данной профессии, как правило, участвуют представители аудиторского сообщества. В таких обсуждениях речь идет не об исчезновении профессии, а ее значительной трансформации [НИУ ВШЭ, 2016].

Обзор источников

Похожие мнения высказываются и о перспективах бухгалтерской профессии, когда обсуждение ведется в профессиональной и научной среде. В этом случае, речь идет об изменениях, которые уже происходят и ждут профессию в будущем. Например, Г. В. Сахаров, И. А. Зуева, А. В. Бодяко говорят не об исчезновении профессии, а полагают, что цифровая экономика в сфере бухгалтерского учета предъявляет новые требования к работникам на разных уровнях [Сахаров, Зуева, 2016, с.20], что неизбежно приведет к необходимости адаптации российской учетно–контрольной и аналитической практики к вызовам цифровой экономики [Бодяко, 2018, с.10]. В исследованиях, посвященных аудиту, многие авторы, не только отмечают неизбежную трансформацию профессии, но и утверждают, что в профессии уже активно используются цифровые технологии [Селезнева, Ситнов, 2020, с.99].

Однако, единодушие в понимании неизбежности изменений аудиторской профессии немедленно распадается, как только возникает вопрос о том, какие именно технологии являются наиболее перспективными. В равной мере предполагают вероятность скорого применения искусственного интеллекта, роботизации, блок-чейна, метода автоматического распознавания лиц, применение в аудиторских процедурах дронов и т.п. Такое разнообразие мнений, свидетельствует о

том, что в настоящее время еще не произошли системные изменения в аудиторской подготовке, нет ясного понимания, какие именно цифровые компетенции должны формироваться у современных специалистов учетной профессии. В то же время, в докладе “Технологические инновации”, опубликованном в феврале 2020 года Рабочей группой по технологиям IESBA, были выделены приоритетные технологии: блокчейн, криптовалюты, кибербезопасность, интернет вещей и управление данными. Очевидно, что по итогам работы Рабочей группы очерчен гораздо более узкий перечень перспективных технологий [IFAC, 2020].

Западные авторы к изучению возможных проблем учетной профессии, вызванных цифровизацией, обратились гораздо раньше. Исследователи в области бухгалтерского учета, практики и профессиональные организации бухгалтеров давно признали возрастающую важность ИТ в работе бухгалтеров [Howieson, 2003, p72].

Оценивая перспективы профессии бухгалтера, ученые полагают, что она не исчезнет, а трансформируется. Предметом исследований западных специалистов является то, как именно профессия должна измениться. Например, в ходе исследования проведенного ПрайсВатерхаусКуперс был сделан вывод, что у бухгалтера должны появиться новые компетенции [PWC, 2015]. Отсюда возникает два вопроса: какие именно новые компетенции должен обрести бухгалтер, и каким образом возникнет устойчивый спрос на эти компетенции на рынке. Компетенции и их принятие рынком не могут появиться автоматически. Все это, по мнению западных исследователей, требует быстрой реакции профессионального сообщества. Наступление цифровизации, — считает Бимани, ставит вопрос о будущем профессии бухгалтера в контексте того, где они смогут работать и с какими данными [Bhimani, Willcocks 2014, p.476].

Многие отмечают уязвимость профессии. Например, опрос 2016 г. членов Института управленческого учета показал, что 5% респондентов были крайне обеспокоены, а 42% — несколько обеспокоены тем, что новые технологии, такие как искусственный интеллект и автоматизация, сделают их неактуальными на рабочем месте [IMA, 2016].

Дж. Молл полагает, что новые технологии, такие как большие данные, блокчейн и искусственный интеллект, могут не только кардинально изменить, но и нарушить работу бухгалтеров в ближайшем будущем и привести к проблемам в профессии. По его мнению, срочно необходимы исследования, чтобы понять какие новые виды бухгалтерского учета необходимы для управления фирмами в условиях цифровой экономики. Задачей таких исследований должно быть определение новых навыков и компетенций, которые могут понадобиться бухгалтерам, чтобы оставаться актуальными и повышать свою ценность [Moll, Yigitbasioglu, 2019].

Основным направлением изменений профессии исследователи видят увеличение аналитических компетенций бухгалтера. Многие предполагают, что внедрение процессов цифровизации приведет к возникновению новых функций бухгалтера, уйдут старые учетные процедуры, а вместо этого широкое применение

начнут получать аналитические, и бухгалтер будет выполнять качественную аналитическую работу для потребностей современного бизнеса [Dzurani, Jones, Olvera, 2018, p.27].

В настоящее время большой интерес представляют исследования, в которых оцениваются текущие компетенции учетных работников. Так, немецкие исследователи на примере профессии бухгалтера управленческого учета попытались ответить на вопрос, существуют ли пробелы в квалификации у немецких специалистов по учету. В ходе анализа они установили, что текущие компетенции работников не соответствуют последним требованиям к компетенциям бизнес-аналитики [Oesterreich, Teuteberg, 2019, p.342].

Обзор научных исследований отечественных и зарубежных авторов показывает, что изменения в профессии бухгалтера неизбежны. В связи с этим возникает много вопросов о том, как именно будет трансформироваться профессия.

Цель, задачи и методы исследования

Цель исследования: оценить состоятельность утверждения об исчезновении профессии бухгалтера, и о цифровой трансформации аудиторской профессии. В рамках исследования были затронуты два аспекта. Первый — анализ состояния современного рынка учетных специальностей в Российской Федерации, т.е. оценка количественных параметров соответствующего сегмента рынка труда. Второй — анализ уровня оплаты труда бухгалтеров и аудиторов, а также требований, предъявляемых к соискателю, как оценка качественных изменений, которые могут быть следствием цифровизации экономики.

В ходе исследования для оценки ситуации на рынке учетных специальностей был проведен подробный анализ статистических данных, характеризующих текущее состояние спроса и предложения в данном сегменте рынка труда за последние годы. Методами визуализации оценены характеристики спроса и предложения, в том числе в сравнении с другими сегментами рынка и рынком труда в целом. На основе обработки данных резюме соискателей сформирован портрет типичного соискателя на рынке учетных специальностей. Проведен мониторинг требований к соискателям на активном рынке. При помощи выборочного метода собраны и с использованием статистического инструментария обработаны данные об уровне заработной платы специалистов в области учета, проведены оценки степени их различий в зависимости от уровня квалификации, а также в региональном разрезе.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Оценка рынка труда в сфере учетных специальностей

Анализ рынка труда в сфере учетных специальностей проведен на основании данных крупнейшего агрегатора Российской Федерации платформы онлайн-мониторинга российского рынка труда — HeadHunter. Основной показатель — ежемесячный индекс hh по учетному профилю рассмотрен почти за четыре года (рис.1).

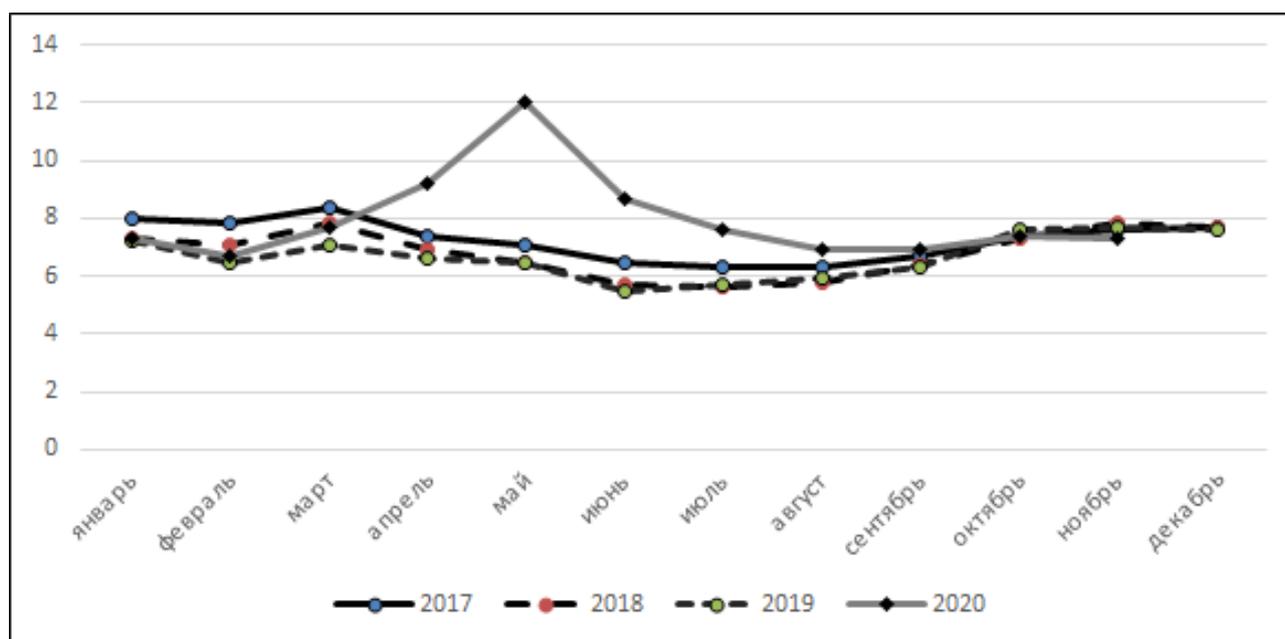


Рис. 1 Динамика ежемесячных значений hh-индекса по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» в 2017–2020 гг.

Составлено авторами по: www.hh.ru.

Анализируемый индекс представляет собой отношение количества активных резюме к числу вакансий. Чем ниже индекс, тем ниже конкуренция среди соискателей в этой сфере. На протяжении рассматриваемого первых трех лет этого периода значения показателя по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» достаточно стабильны (средние значения 7,3; 6,8; 6,7 за 2017, 2018 и 2019 годы, соответственно), что подтверждает отсутствие каких бы то ни было тенденций к изменению ситуации на рынке труда. Ежегодно помесечные значения составляют одинаковые величины, которые обусловлены сезонной составляющей: в летние месяцы активность на рынке труда снижается, в зимние — увеличивается. В 2020 году наблюдается всплеск показателя в апреле-мае-июне, что вероятнее всего связано с пандемией COVID-19. Уже в сентябре значения показателя возвращаются к среднемесячным значениям. В целом данные показывают, что в течение рассматриваемого периода только влияние эпидемии существенно изменило значения, но в остальные месяцы не происходило серьезных изменений спроса-предложения на рынке труда в сфере Учетных специальностей. Для того чтобы оценить степень специфичности ситуации в этой сфере сравним значения hh-индекса по учетным специальностям и всему рынку труда (рис.2).

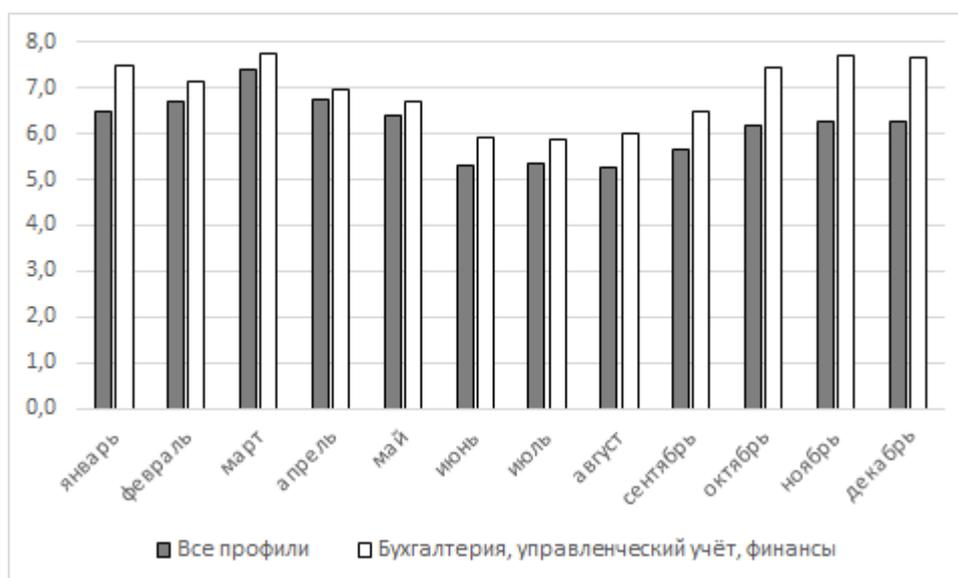


Рис. 2 Среднемесячные значения hh.индекса за 2017–2019 гг.

Составлено авторами по: www.hh.ru.

Для сопоставления были использованы данные за 2017–2019 годы. Среднемесячный hh.индекс, рассчитанный по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы», стабильно выше соответствующего показателя по всему рынку труда, т.е. количество предложений на одну вакансию выше, и это превышение не слишком колеблется от месяца к месяцу. Можно утверждать, что конкуренция на рынке труда специалистов учетной сферы выше, чем в целом на рынке труда. При этом такое состояние достаточно устойчиво.

Данные 2020 года рассмотрены отдельно для того, чтобы влияние пандемии COVID-19 не отражалось на среднемесячных показателях. Одновременно сопоставим значения hh.индекса по другим сферам деятельности (рис.3).



Рис. 3 Месячные значения hh.индекса за 2020 г.

Составлено авторами по: www.hh.ru.

График демонстрирует всплеск значений показателя во всех сферах, что означает, что в большей или меньшей степени реакцию рынков труда всех профилей на события 2020 года и отсутствие каких-либо иных тенденций в сфере учетных специальностей.

Вместе с тем, данный показатель — hh.индекс — не дает характеристики спроса на данных специалистов и его изменений. По данным HeadHunter за 2018 г. количество вакансий по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» увеличилось на 6% по сравнению с предыдущим годом, а в 2019 г. — на 12%, при практически одинаковом росте числа резюме. Т.е. за 2018–2019 годы сокращения рынка труда для бухгалтеров не наблюдается. В 2020 году динамика показателей числа вакансий и резюме сильно меняется от месяца к месяцу (рис. 4).

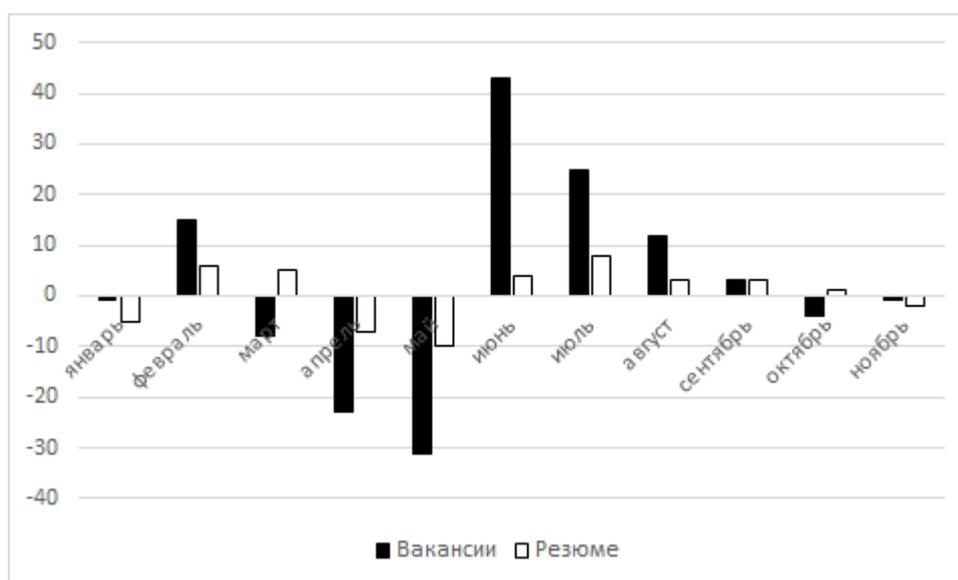


Рис. 4 Темпы прироста вакансий и резюме по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» по сравнению с предыдущим месяцем за 2020 г.

Составлено авторами по: www.hh.ru.

Число вакансий сокращалось в марте-мае 2020 года, затем в июне-августе увеличивалось. Динамика количества резюме менее выразительна, но почти синхронна изменениям числа вакансий. Можно сказать, что рынок учетных специальностей в 2020 году был полностью под влиянием пандемии COVID-19, если присутствовали другие влияющие факторы, то степень их воздействия на состояние рынка гораздо меньше.

Существенную долю рынка страны учетных специалистов формируют два крупнейших «столичных» рынка. Проведенное сопоставление их с рынком труда в стране в целом показало, что при схожести значений hh.индекса за последний год по г. Москва, г. Санкт-Петербург и Российской Федерации, данный показатель в столице выше общероссийского. Т.е. уровень конкуренции в Москве выше, чем по стране. В Санкт-Петербурге он увеличивается, и с ноября 2019 г. также превышает значение по РФ. К марту 2020 г. hh.индекс в Москве и Санкт-Петербурге сравнялись.

Полученные данные свидетельствуют, что в настоящее время существенных изменений на рынке труда в сфере учета с количественной точки зрения не произошло. Учетная профессия по-прежнему является одной из наиболее востребованных. И в настоящее время спада спроса на данном профессиональном рынке не наблюдается.

Помимо высокого спроса на данную профессию существуют и другие факторы, свидетельствующие о достаточно благополучном положении на профессиональном рынке на данный момент времени. Так по данным исследования HeadHunter, проведенном в 2020 г., профессия бухгалтер относится к числу тех, по которым соискатель испытывает наименьшие проблемы с трудоустройством. По данным исследования 48% представителей бухгалтерской профессии находят место работы в течение одного месяца. Это один из лучших показателей на рынке.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что на данном этапе существенных сдвигов в спросе и предложении на рынке труда учетной специальности в Российской Федерации не произошло.

Однако исключительно объемные характеристики рынка труда не могут в полной мере свидетельствовать о перспективах профессии. Применение стандартных методов экстраполяции вряд ли позволит оценить дальнейшее развитие событий на рынке. Происходит это в силу того, что именно сейчас начинается активное внедрение цифровых технологий, перспективы применения сетей 5-джи могут оказать значительное влияние на весь рынок труда, и вполне возможно в этих условиях лицо профессии действительно изменится. Для того чтобы оценить насколько цифровая экономика может отразиться на развитии профессии было решено оценить уровень оплаты труда бухгалтеров и аудиторов, а также требования, предъявляемые к соискателю.

Оценка уровня оплаты труда работника учетной сферы

Предполагая, что использование цифровых технологий потребует привлечения достаточно дорогостоящей рабочей силы, в рамках исследования была поставлена задача анализа уровня оплаты труда. Уровень заработной платы бухгалтеров и аудиторов может косвенным образом свидетельствовать о том, насколько цифровые компетенции являются определяющими для учетной профессии.

Анализ заработной платы бухгалтеров и аудиторов был проведен на основных региональных рынках (в столицах федеральных округов РФ) по данным сайта www.headhunter.ru. Всего было проанализировано 4775 вакансий бухгалтеров, в среднем в 75,6% из них работодателем была заявлена заработная плата, а также 287 вакансий аудиторов, из них 30,3% с заявленной заработной платой, что позволяет считать результаты анализа обоснованными.

Исследование масштабов рынков труда для учетной профессии показало, что по числу вакансий выделяются два региональных рынка труда — г. Москвы и Санкт-Петербурга (Таблица 1).

Таблица 1. Доля вакансий аудитора и бухгалтера на рынках труда в г. Москва и Санкт-Петербург в их общем количестве, %

Город	Аудитор	Бухгалтер
Москва	64,5	50,2
Санкт-Петербург	13,2	20,5
Всего	77,7	70,7

Составлено авторами по: www.hh.ru.

Представленные данные свидетельствуют о высокой концентрации рынка труда учетной профессии на “столичных” рынках — около 70–77% от общего количества вакансий приходится на два города из числа обследованных.

Рассчитанный средний уровень заработной платы специалистов был сопоставлен со средним значением в соответствующем регионе для того, чтобы определить, является ли данный уровень заработной платы достаточным, чтобы отнести учетную профессию к высокооплачиваемым (Рис. 5).

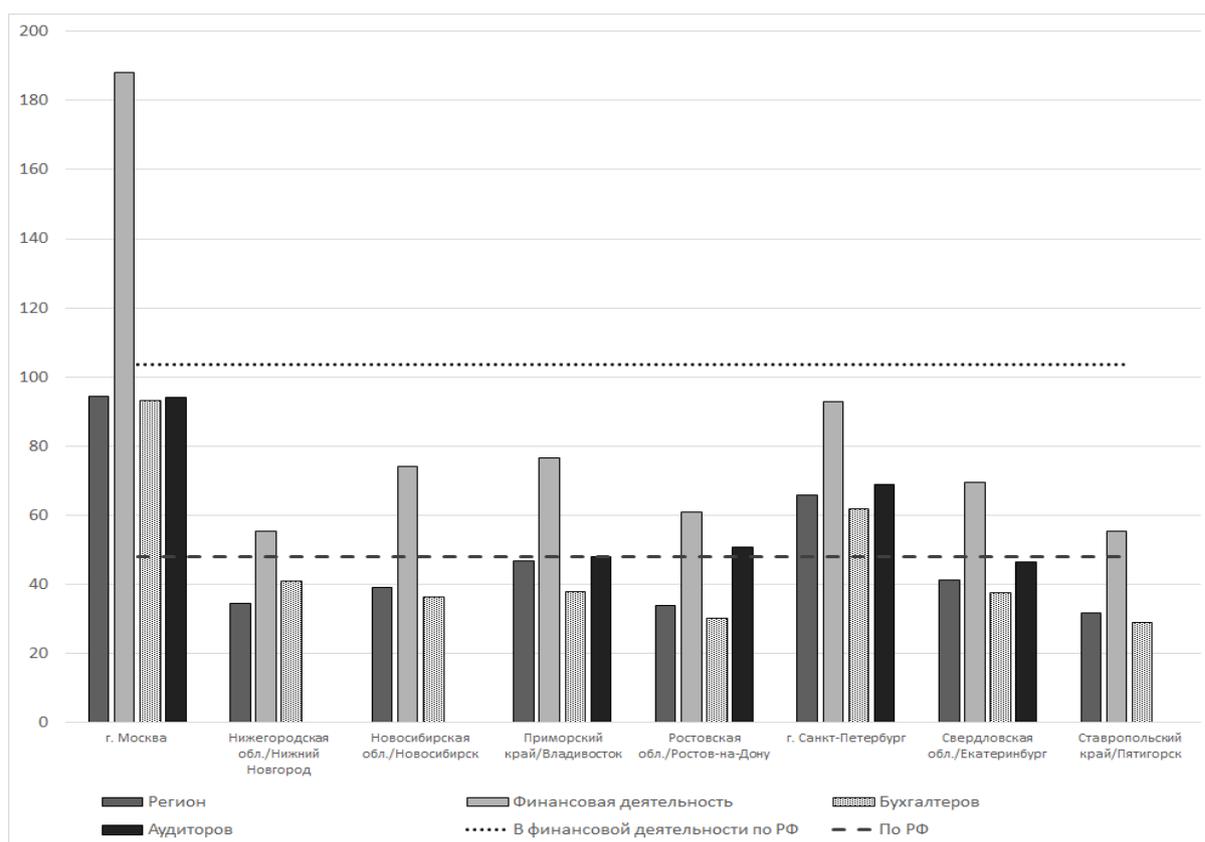


Рис. 5. Средняя заработная плата в отдельных регионах РФ в сфере финансовой деятельности, у бухгалтеров и аудиторов в 2019 г., тыс. руб.¹

Составлено авторами по: www.hh.ru

¹ Примечание: в исследуемом периоде времени в Пятигорске не было ни одной вакансии “аудитор”, в Нижнем Новгороде ни для одной вакансии “аудитор” не была объявлена заработная плата, в Новосибирске только для одной вакансии “аудитор” была указана заработная плата

Результаты анализа позволяют утверждать, что во всех исследованных городах и субъектах РФ заработная плата бухгалтеров и аудиторов находится на достаточно низком уровне и близка по значению к средней номинальной заработной плате по стране в целом, за исключением г. Москва, где она стремится к значениям средней заработной платы в финансовой сфере (различия составляют 9,5 тыс. руб. для аудиторов и 10,6 тыс. руб. для бухгалтеров). При этом в данном субъекте средняя заработная плата в финансовой сфере существенно выше, чем в среднем по РФ (на 84,5 тыс. руб.). Также превышение регионального значения заработной платы учетных работников в сравнении со средней в целом по стране на 14,1 тыс. руб. для бухгалтеров и 21,2 тыс. руб. для аудиторов наблюдается в г. Санкт-Петербург. Это заметно различает рынки труда учетных работников в Москве и Санкт-Петербурге, положительным образом выделяя первый из них. Во всех регионах заработная плата аудиторов несколько выше, чем заработная плата бухгалтеров (разница составляет от 1,2 тыс. руб. в г. Москва до 20,6 тыс. руб. в Ростове-на-Дону). Кроме того, заработная плата аудиторов, как правило, чуть выше, а заработная плата бухгалтеров чуть ниже в сравнении со средним уровнем по региону. Все это свидетельствует о неблагоприятном положении дел учетных работников, чей труд оплачивается скорее, как неквалифицированный и, соответственно, вряд ли можно предполагать наличие у данных кандидатов навыков работы с новыми цифровыми инструментами и серьезных цифровых компетенций.

Вполне уместно предположить, что чем выше уровень предлагаемой кандидату заработной платы, тем выше требования к наличию у него соответствующих компетенций, что подтверждается перечнем требований в объявленных вакансиях. Например, на региональных рынках труда часто достаточным является наличие среднего специального образования для позиции “бухгалтер”, что крайне нетипично для столичных регионов, также крайне редко встречаются в объявлениях требования наличия профессионального аттестата. Для аудиторов же требования о наличии сертификата встречаются гораздо чаще — в среднем в 38,3% вакансий, что отчасти подтверждает высказанную ранее гипотезу.

На основе проведенного анализа требований работодателей к потенциальным кандидатам на учетные должности можно заключить, что на данном этапе основными являются наличие высшего образования и опыта работы, владение пользовательскими навыками стандартного пакета офисных программ (как правило, MS Word, MS Excel), знание специализированного ПО “1С-бухгалтерии” в отдельной его части (например, заработная плата). В некоторых предложениях указываются как желаемые или приветствуемые навыки работы с MS Power Point, владение электронными таблицами на уровне продвинутого пользователя. К сожалению, все это стандартные цифровые навыки, требующиеся сейчас для практически любого офисного работника. Запроса на специфические цифровые навыки такие как работа с Big Data, написание макросов, элементарный уровень программирования, владение блокчейн-технологиями нет. В соответствии с требованиями рынка типичным соискателем по профилю «Бухгалтерия, управленческий учет, финансы» по данным сайта HH в 2019 г. — женщина с высшим обра-

зованием, 39 лет с опытом работы примерно 9 лет. За последний год все возрастные характеристики соискателей данного профиля увеличились примерно на два года, т.е. весь сегмент рынка стал старше. Так же, как и прежде, соотношение между полами в пользу женщин (87% против 13%). В целом мужчины моложе. Средний возраст женщин — 39,25 лет, мужчин — 37,78. Медианный возраст женщин — 38,2 года, а мужчин — 36,1. Анализ требований работодателя показывает, что от работника ожидают стандартный набор учетных компетенций и навыков работы в профессиональных программах, и одновременно идет процесс обесценивания этих стандартных компетенций и навыков. Требования каких-то новых профессиональных знаний, связанных с продвинутыми цифровыми технологиями, встречается крайне редко.

Заключение

По итогам анализа количественных параметров рынка труда в сфере бухгалтерского учета и аудита установлено, что на рынке не происходит существенных изменений. Спрос на бухгалтеров продолжает расти, в меньшей степени это относится к аудиторам. Количество вакансий, предлагаемым последним, гораздо меньше, и они сосредоточены в столичных городах. Динамика показателей 2020 года в существенной мере обусловлена ситуацией с пандемией, поэтому данные этого года не являются информативными с точки зрения изменений, обусловленных цифровизацией экономики.

Однако качественный анализ рынка труда учетной профессии, осуществленный по таким параметрам, как уровень заработных плат, предлагаемых соискателям и перечень основных компетенций, требуемых работодателями, позволил выявить негативные тенденции, существующие на рынке. На основе обработки значительного массива данных об уровне заработных плат бухгалтеров во всех регионах страны можно констатировать, что работник в сфере бухгалтерского учета и аудита часто получает заработную ниже средней заработной платы по региону. На данный момент только у руководителей заработная плата превышает среднюю заработную плату по региону, но незначительно.

Мониторинг требований к компетенциям учетных работников показал, что у соискателей не запрашивают наличия новых, актуальных цифровых знаний и навыков. При этом оценка, в виде заработной платы, стандартных компетенции снижается.

На наш взгляд, при отсутствии каких-либо действий в профессиональной и образовательной среде в ближайшей перспективе существует опасность не исчезновения бухгалтерской профессии, а ее перемещения в принципиально другой сегмент профессионального рынка средне- или даже низкооплачиваемой работы, в результате чего учетный работник не будет рассматриваться как высококвалифицированный специалист. Применительно к аудиторской профессии существующая рыночная ситуация также несет огромные риски. Снижение заработной платы ведет к снижению ценности профессии, затрудняет привлечение и удержание в профессии специалистов, обладающими новыми цифровыми навыками. Предотвращение опасности может быть обеспечено формированием у учетных

работников новых навыков аналитической работы с использованием современных цифровых инструментов, умения программировать, работать с большими данными и иных компетенций, необходимых для современного аналитика. В первую очередь изменения нужно вносить в учебные программы высших учебных заведений. Необходимо ориентировать выпускников на то, чтобы они предлагали свои услуги на позиции смежные с позицией бухгалтера, в первую очередь, аналитика. Таким образом, может быть сформировано новое направление бухгалтерской работы: бухгалтер-аналитик, который владеет современными инструментами анализа и одновременно глубоко понимает методологию бухгалтерского учета и философию формирования учетных показателей и поэтому может привнести новое качество в анализ данных.

Еще одной важной задачей для успешного развития учетной профессии является правильное фокусирование учетных работников на развитии необходимых компетенций. Анализ современных исследований показал, что в настоящее время нет четко выделенных перспективных технологий. Многие авторы, в настоящее время, склонны видеть потенциал во всех современных развивающихся технологиях, и рассматривают их как одинаково перспективные. Это может стать дополнительным негативным фактором для успешного развития учетной профессии. Как отмечается в исследовании А.В.Петух и М.Ф.Сафроновой внедрение цифровых технологий требует значительных усилий как технологических, материальных, так и образовательных [Петух, Сафронова, 2019, с.1162]. Важно чтобы эти усилия не были потрачены впустую.

Литература

1. АСИ, Сколково М. Атлас новых профессий. Вторая редакция.
2. Бодяко А.В. (2018) Проблемы адаптации российской учетно-контрольной и аналитической практики среды к вызовам цифровой экономики. *Вестник университета (Государственный университет управления)*. №4. С. 8–13.
3. В НИУ ВШЭ обсудили будущее профессий бухгалтера и аудитора. НИУ ВШЭ. 23.12.2016. Available from: <https://www.hse.ru/expertise/news/199227071.html>
4. Исакова С. *Нехватка кадров — вещь субъективная и многокомпонентная*. In: Р. С, editor. РБК 2018.
5. Петух А. В., Сафронова М.Ф. (2019) Современный аудит в условиях цифровизации экономики: проблемы и перспективы развития. *Международный бухгалтерский учет*. Т. 22. № 10 (460).С. 1154–1169.
6. РБК. Минфин предсказал исчезновение профессии бухгалтера с рынка. 2016. р. <https://www.rbc.ru/>.
7. РБК. Блокчейн оставит рынок труда без клерков и посредников. 14.04.2020 ed2017. р. <https://rt.rbc.ru/tatarstan/>.
8. РБК. Роботы не заменят человека полностью, но заставят его переучиваться. РБК 2018. <https://www.rbc.ru/>.
9. РБК. Силуанов назвал «отмирающие профессии» в России 2020 16.04.2020. Available from: <https://www.rbc.ru/society/05/03/2020/5e6104699a7947503a7c683f>.
10. Сахаров Г.В., Зуева И.А. (2018) Изменение функций работников бухгалтерских служб в условиях развития цифровых информационных технологий. *Экономические и гуманитарные науки*. № 6(317). С. 18–26.
11. Селезнева И. П., Ситнов А. А. (2020) Аудит в условиях цифровизации экономики России: риски, возможности и ограничения. *Проблемы экономики и юридической практики*. Т. 16. №4. С. 98–103.

12. Bhimani A, Willcocks L. (2014) Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, pp. 469–90.
13. Dzurainin A.C., Jones J.R., Olvera R.M. (2018) Infusing data analytics into the accounting curriculum: A framework and insights from faculty. *Journal of Accounting Education*, 43, pp.24–39.
14. Howieson B. (2003) Accounting Practice in the New Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet the Challenge? *The British Accounting Review*, № 35, pp. 9–103.
15. IESBA Technology Working Group's Phase 1 Report | IFAC дата обращения 10.12.2020
16. IMA. How to keep your job. p. <https://www.imanet.org/>.
17. Moll J, Yigitbasioglu O. (2019) The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*, 51(6):100833.
18. Oesterreich Thuy D, Teuteberg F. (2019) The role of business analytics in the controllers and management accountants' competence profiles: An exploratory study on individual-level data. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(2), pp.330–56.
19. PWC. Data driven: What students need to succeed in a rapidly changing business world. 2015.

Бухгалтерское образование в двадцать первом веке

Аннотация

Быстро распространяющаяся цифровизация всех сфер жизни в современных условиях приводит к полной трансформации бизнес-процессов, а это, в свою очередь, ускоряет изменения учетной профессии. Происходящие перемены стали причиной серьезных дискуссий о будущем профессии и о задачах, которые стоят перед профессиональным образованием. В результате тщательного анализа современных исследований в области профессионального обучения, изучения учебных планов соответствующих направлений, а также опросов студентов и выпускников учетных специальностей, были сформулированы цели и задачи эффективного изменения процесса обучения в сфере бухгалтерского учета и аудита в новых условиях цифровизации. Авторами были выделены основные векторы перемен. Во-первых, формирование новых технологичных навыков у обучающихся и внедрение в процесс образования специальных курсов и программ, формирующих эти навыки. Во-вторых, включение в процесс обучения не только учебных курсов, обеспечивающих получение профессиональных компетенций, но и проведение серьезных научных исследований обучающимися по профессиональной тематике. В-третьих, обеспечение развития коммуникативных навыков. Кроме того, важно понимать, что образовательная среда должна ориентироваться на будущее, поэтому при формировании профессиональных образовательных программ мнение бизнес-сообщества не может рассматриваться как приоритетное, должен существовать конструктивный диалог.

Ключевые слова:

Цифровизация, учетные специальности, цифровые навыки, рынок труда, образовательные программы, профессиональные компетенции, цифровизация учета и аудита

Введение

Еще в начале XXI века профессор Я.В. Соколов писал: «Бухгалтерская профессия переживает большие изменения. Они касаются целей, ради которых ведется бухгалтерский учет; нормативных документов, которыми должен руководствоваться бухгалтер; отношений, возникающих с мировым сообществом; подготовки кадров счетных работников и, наконец, роли общественных организаций в развитии нашей профессии» [Соколов, 2000, с. 15]. С течением времени процессы трансформации профессии только усилились. В современных условиях происходит глубокая цифровизация всех сфер жизни и, как следствие, полная трансформация бизнес-процессов, это еще больше ускоряет изменения учетной профессии. Происходящие перемены стали причиной серьезной дискуссии о будущем профессии и о задачах, которые стоят перед профессиональным образованием. Во втором десятилетии XXI века зазвучали совсем пессимистические прогнозы и в научной среде, и в госаппарате, и в среде бизнес-сообщества о ненужности и отмирании бухгалтерской профессии, которую скоро заменит программное обеспечение. Наряду с этими прогнозами сохраняется здравый взгляд на существующие

проблемы тех ученых, которые доказывают, что профессия бухгалтера в современной экономике остается востребованной и становится более творческой, просто рутинные операции выполняются с помощью IT-технологий [Коровина, 2017, с.160, Хоружий, 2017, с.8].

Бухгалтерский учет как профессия и как академическая дисциплина, действительно, меняется, потому что меняются условия жизни и работы, меняются технологии, и в 2020 году изменился весь мир, столкнувшись с глобальной угрозой COVID-19. Нам еще предстоит оценить эти последствия, которые были предсказаны и описаны, как важные перспективы, наступившие уже сегодня. В этих новых условиях становится очевидным, что изменения в профессии потребуют значительных перемен и в профессиональном образовании.

Образование бухгалтера и аудитора в эпоху цифровизации

Цифровая экономика бросает серьезный вызов образованию в сфере бухгалтерского учета. В последние годы справедливо бытует мнение, что «перспективы учетных профессий, безусловно, связаны с информационными технологиями» [Волкова, 2017, с.35]. По мнению некоторых представителей бизнес-сообщества «в скором будущем более успешны в нашей профессии могут быть выпускники факультетов информационных технологий с базовыми знаниями финансовых дисциплин, а не «чистые» бухгалтеры» [там же].

Несмотря на то, что Концепция цифровой экономики в Российской Федерации получила нормативное закрепление только в 2017 г. с утверждением Программы «Цифровая экономика Российской Федерации», эксперты называют сегодня финансовый сектор по развитию информационных технологий опережающим многие другие сектора экономики. И предлагают новые подходы к обучению, в том числе в области аналитики финансов и учета [АССА, 2020].

Нарекания по поводу уровня подготовки выпускников для учетных профессий можно считать обоснованными. Это признают, как работодатели, так и преподаватели вузов. Речь идет, главным образом, о бакалаврах, поскольку именно в условиях двухуровневой подготовки студентов мы получили тот государственный образовательный стандарт «Экономика», который реализуют вузы при подготовке бухгалтеров и аудиторов, и других специалистов. Компетентностный подход провозглашен на словах и, по распространенному мнению, «на деле в стандарте использован прежний подход, базирующийся на наборе учебных дисциплин, часть из которых вызывает немало вопросов в отношении того, насколько они нужны бухгалтерам и аудиторам в их практической деятельности» [Гетьман, 2018, с.33]. Очевидно, что подобных изменений явно недостаточно. Один из наших зарубежных коллег, выступая на площадке российской конференции, посвященной перспективам образования в области учета и финансов, профессор бухгалтерского учета Алан Сангстер (Абердинский университет, Великобритания) назвал цифровизацию экономики современным драйвером развития бухгалтерского дела. «Это предполагает, с одной стороны, существенное расширение эрудиции бухгалтера и, с другой стороны, его умение представить собственное

профессиональное суждение в области цифровой экономики, пользоваться различными цифровыми технологиями и обеспечить разработчиков информационных технологий необходимыми данными (информационное обеспечение) и обоснованием логической связи между ними» [Мельник, 2019, с.99]. Таким образом, в академической среде существует представление о необходимости внедрения новаций в учебный процесс, которые формировали бы у выпускников новые и не только цифровые, но и аналитические компетенции.

Такие вопросы об образовании не являются спецификой Российской Федерации. В исследованиях ученых во всех странах с особой остротой ставится вопрос, насколько современные специалисты в области учёта смогут адаптироваться к новым условиям и занять достойную нишу на рынке труда. Большую роль в этом должно сыграть образование. Именно в процессе обучения будущие учетные работники должны получить все необходимые компетенции, поэтому во всём мире огромное внимание уделяется вопросам изменений в образовательном процессе. В первую очередь требуется определение того:

- какие профессиональные компетенции должны получать будущие учетные работники;
- какие цифровые навыки необходимо давать современным студентам;
- совершенствование каких общих навыков будет наиболее важным для успешности современного выпускника;
- какие методические подходы должны быть реализованы в современном учебном процессе;
- и наиболее злободневный вопрос, адаптация образования к ограничениям, возникшим в результате глобальной пандемии Covid-19.

Специалисты рассматривают необходимость внесения в современную подготовку профессионалов бухгалтерского учета и аудита новых курсов, которые будут развивать цифровые навыки. Прежде всего это развитие навыков работы с большими данными, владения технологическими способами анализа. Мы уже указывали в одном из наших исследований, что «Освоение представителями учетной сферы таких компетенций как обработка больших массивов неструктурированных данных, стандартизация и визуализация информации, распознавание достоверных источников в глобальном информационном поле способствовало бы формированию нового актуального профиля профессии» [Соболева, 2019, с.471].

Интересным представляется опыт двух образовательных организаций США по обновлению их курсов подготовки профессионалов бухгалтерского учета и аудита с учетом современных требований. Речь идет об интеграции в учебные программы, навыков работы с большими данными и анализа данных через внедрение Стандарта А7 (теперь Стандарт А5) AACSB (Association to Advance Collegiate Schools of Business) Ассоциации по развитию университетских бизнес-школ. Эта Ассоциация была основана в 1916 г. и ее аккредитация является эталонным качеством бизнес-школы [Sarkar, 2021, p.100708].

Однако, как показывает исследование, проведенное в Северной Каролине реализация данного стандарта, хотя является крайне эффективным инструментом для изменений программ бухгалтерского учета и аудита, но может вызвать проблемы,

поскольку внедрение этих стандартов сильно зависит от финансовых возможностей университета, самыми большими проблемами, в данном случае, могут оказаться нехватка средств и соответствующих преподавателей [Andiola, 2020, p. 100655]. Данная проблема также существует и Российской Федерации. Разработка и реализация новых курсов требует привлечения новых специалистов, либо изменения квалификации существующих преподавателей. При существующей системе организации учебного процесса и загрузки преподавателей это является непростой задачей, не говоря уже о техническом обеспечении внедрения подобных стандартов.

Российские исследователи тоже полагают, что в процессе образования обучающихся учётным профессиям студенты должны получить современные компетенции, позволяющие им успешно владеть компьютерными технологиями не только на уровне пользователя. Перспективы глобализации и развития цифровых технологий в финансовом секторе также связаны с новыми видами активов — цифровыми финансовыми активами. Криптовалюты и технология блокчейн — комплексные явления, меняющие как бизнес, так и учет и аудит в этом бизнесе, а следовательно, прямо влияющие на трансформацию подготовки кадров всех звеньев и бизнес-процессов [Гузов, 2018, с.23]. Остро встает вопрос о том, до какой степени учётные работники должны обладать навыками программирования.

При этом, нужно отметить, что в российской научной среде не ставится вопрос о применении целостного подхода ко всему процессу обучения учетных работников на основании единого стандарта. Речь чаще идет о необходимости интеграции в учебный процесс новых курсов. «Особое внимание должно уделяться практическому анализу для приобретения умения правильно интерпретировать результаты и их значение для повышения эффективности управления экономикой и конкретным бизнесом. Это может быть реализовано включением в программу спецкурса практического компьютерного анализа «программные средства бизнес-аналитики»» [Казакова, 2012, с.34].

Вторым направлением исследований является выявление новых сфер применения компетенций, получаемых студентами учетных специальностей. Данный подход неизбежно ведет к идеям о трансформации образовательных программ и даже, формированию новых образовательных программ. «Вызовы цифровой экономики и стремительное развитие финансово-технологического сектора открывают инновационные возможности, выступая движущей силой инновационных процессов и в системе высшего образования, что требует изменения образовательных программ, появления новых дисциплин, перехода к практико-ориентированным компьютерным технологиям обучения, тесного взаимодействия с бизнес-средой» [Казакова, 2019, с.13].

Подготовка таких кадров уже относится к магистерскому, а не бакалаврскому уровню высшего образования. В Российском экономическом университете имени Г.В. Плеханова успешно работает магистерская программа «Бизнес-аналитика в экономике и управлении», а в Финансовом университете при Правительстве РФ — программа «Бизнес-аналитик». Бизнес-аналитика сегодня превратилась в особый вид любой управленческой деятельности, возникает вопрос, сможет ли

учетный работник успешно работать в данной сфере. «Бизнес-анализ — это относительно новая область исследований, возникшая как практическая дисциплина, отвечающая на прямую необходимость создания дополнительного слоя между техническими специалистами по IT-системам и бизнесом» [Захаренкова, 2020, с.39]. Бизнес-аналитика сегодня в тренде высшего образования во всем мире.

Бухгалтерское образование в свете требований работодателей

Ещё одним предметом широких дискуссий о будущем бухгалтерского образования является вовлеченность бизнес-сообщества в процесс обучения и соответствие современных образовательных программ потребностям бизнеса. Однако, на наш взгляд, такой подход кроме очевидных плюсов таит в себе определенные опасности. Здесь следует выделить две ключевые проблемы.

Первая вытекает из того обстоятельства, что чаще всего соответствие образовательных программ требованиям бизнеса рассматривается как несомненный прогресс. Однако действительно ли все работодатели предъявляют к своим работникам требования на самом высоком современном уровне, и правда ли то, что те компетенции, которые кажутся необходимыми современным учетным работникам востребованы современными работодателями?

Вторая состоит в том, что излишнее увлечение вопросами соответствия образования запросам бизнеса часто оставляет за бортом такие аспекты образования как научные исследования и развитие креативного мышления студентов. Требования одобрения образовательных программ бизнес-сообществом, утверждение тем дипломных работ представителями бизнеса в какой-то мере может даже обеднить учебный процесс.

Ответить на второй вопрос могут исследования, проведенные западными специалистами. Исследования, проведенные в разных странах, показывает, что именно тип работы, связанный с научными исследованиями и в первую очередь не прикладного характера, позволяет формировать у студентов навыки профессионального суждения и быстрой адаптивности к меняющимся условиям жизни и работы. Basil P. Tucker и Raef Lawson пишут, что разработчики программ EMBA (Executive MBA), дорогих и элитных программ обучения бизнес-профессионалов с опытом работы, осознали важность включения академических исследований для достижения успешных результатов обучения. Исследования среди участников Executive MBA в Австралии и Северной Америке показали высокую эффективность академических исследований для развития профессиональных навыков [Tucker, 2020, p. 100877]. Однако, даже на Западе, в этой области выделяют и наличие серьезных проблем. Например, Angus Duff, Phil Hancock и Neil Marriott отмечают, что основными заинтересованными сторонами в модели разработки учебных программ по профессиональному бухгалтерскому учету, чаще всего до сих пор, являются профессиональные бухгалтерские ассоциации и работодатели, в то время как институты, академии и научная среда слабо влияют на содержание данных программ [Duff, 2020, p. 100829].

Стоит отметить, что в Российской Федерации, в настоящее время такая проблема стоит особенно остро. Как показывает опыт Австралии и Северной Америки, мнение бизнес-сообщества — это уже пройденный ими этап, по результатам

которого они пришли к выводу, что доминирование мнения бизнес-среды обедняет учебные программы. Тогда как в Российской Федерации приоритетным по-прежнему рассматривается мнение бизнес-сообщества, доминирование бизнес-интересов находится на пике, и именно исходя из этой концепции часто формируются все составляющие учебных процессов. Данная проблема требует особого внимания, поскольку вопросы формирования профессионального суждения становятся все более значимыми в учетной профессии, и станут еще более важными в условиях постоянного анализа данных. При этом в американских журналах более актуальными считаются проблемы формирования критического мышления и профессионального суждения у студентов особенно в тренде больших данных. Так, например, исследование, проведенное в Денверском университете, показывает, что в настоящее время студенты, получая задачи анализа данных испытывают, по меньшей мере, состояние неопределенности и двусмысленности [Mesa, 2019, p. 53].

Исследователи из развивающихся стран, где так же, как и в Российской Федерации, не уделяют серьезного внимания значимости академических исследований, больше внимания уделяют непосредственно профессиональным навыкам. Тем не менее, даже в этом контексте, в первую очередь внимание отводится формированию профессионального суждения у будущих бухгалтеров и аудиторов [Leticia, 2020, p. 921]. Причём нужно отметить, что для развивающихся стран характерно рассмотрение вопросов критического мышления и профессионального суждения именно в контексте традиционных профессиональных подходов [Latif, Nurul Ezhawati Abdul, 2019, p. 59].

Для ответа на первый вопрос о соответствии образовательных программ требованиям бизнеса, а также для выяснения, действительно ли требования, предъявляемые работодателями, является наилучшими, нами было проведено специальное исследование. Оно представляло собой анкетирование студентов и выпускников учетных специальностей ведущих ВУЗов России. Цель опроса — установить наличие или отсутствие соответствия между степенью владения цифровыми компетенциями, выработанными в процессе обучения, и востребованностью данными навыками потенциальными работодателями у специалистов бухгалтерского учета и аудита. Наблюдение проводилось в два этапа. Задача первого этапа — представить оценку степени владения рассматриваемыми навыками и ожиданий востребованности этих умений работодателями самими студентами и выпускниками. Задача второго — оценить реальную востребованность работодателями цифровых современных навыков соискателей.

В опросе участвовали студенты последнего года обучения по магистерским образовательным программам в сфере бухгалтерского учета и аудита, а также выпускники, закончившие ВУЗ не более двух лет назад. Для адекватной оценки было важно, чтобы опрашиваемые могли делать заключения обо всем процессе обучения, его учебных программах, качестве преподавания, собственном уровне подготовки. Во второй этап включались только те, кто уже пытался искать работу по специальности, имел опыт собеседований с работодателями и познакомился с перечнем их требований. Для корректного формирования массива респондентов

предварительно был проведен анализ учебных программ ВУЗов Москвы и Санкт-Петербурга, затем были выявлены университеты, в которых осуществляется подготовка бухгалтеров. После этого случайным образом отобраны студенты и выпускники этих ВУЗов для анкетирования.

В качестве навыков в программе опроса рассматривались: базовые навыки ведения учета; знание и владение профессиональными бухгалтерскими программами; навыки ведения управленческого учета; владение современным анализом данных; навыки программирования; знание и использование облачных технологий.

После анализа результатов первого анкетирования было установлено, что по 10-ти бальной шкале участники опроса оценили свой уровень подготовки в среднем на 7,5 баллов. При этом почти все полученные в ВУЗах навыки оценивались ими выше 7 баллов, лишь навыки программирования были оценены как 5 из 10. Таким образом, выпускники в целом удовлетворены своей подготовкой, высоко себя позиционируют, в том числе в части цифровых навыков, и ожидают востребованности их квалификации на рынке труда.

Второе анкетирование проводилось только с теми, кто участвовал в собеседованиях с потенциальными работодателями при приеме на работу. Выяснилось, что основные профессиональные навыки: ведение бухгалтерского и управленческого учета, владение специальными профессиональными программами, востребованы работодателем. Уровень подготовки специалистов адекватен спросу по этим компетенциям. Однако, общецифровые компетенции, такие как навыки программирования, анализа массовых данных, облачных технологий, как правило, не интересовали работодателей совсем (см. рисунок).

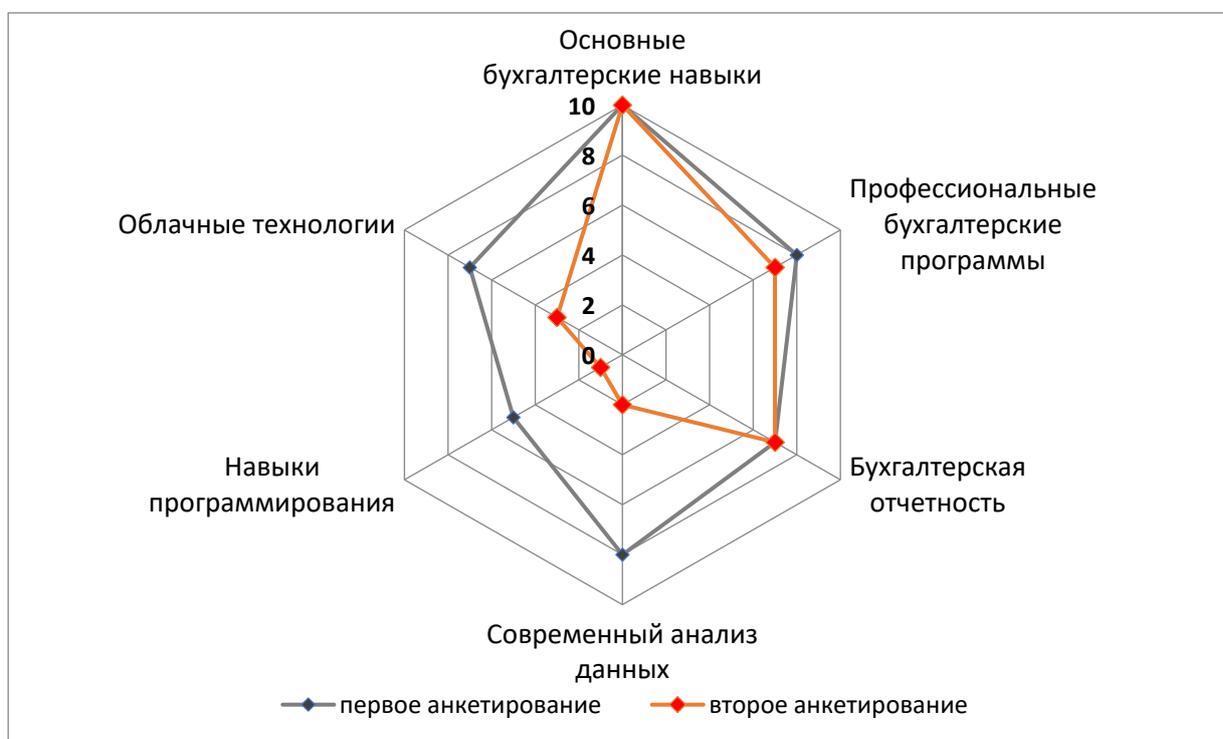


Рисунок — Результаты анкетирования о соответствии оценки степени владения цифровыми компетенциями студентами-выпускниками и востребованностью этих навыков потенциальными работодателями

К сожалению, результаты нашего исследования показали, что подавляющее большинство требований к специалистам в области бухгалтерского учета не предполагает применение передовых технологий в работе. Скорее всего, действительно революционные цифровые навыки востребованы только в очень крупных компаниях.

Подробное рассмотрение учебных программ обучения учетных специалистов позволяют утверждать, что учебные процессы в российских вузах соответствует требованиям рынка и даже опережают их. Говоря о действительно прорывных технологиях, к сожалению, следует констатировать, что с одной стороны, среднестатистическая российская компания еще до сих пор слабо восприимчива к ним, а с другой стороны, у многих предпринимателей нет достаточных знаний для того, чтобы осознать, как можно использовать новые навыки работника, и какие выгоды они могут им принести.

В этих условиях вузовское образование должно стать лидером опережающего развития, давать студентам знания, которые еще пока не требуются рынку и не заявляются им на данном этапе. Именно это будет способствовать распространению сведений о том, какие дополнительные возможности будут давать цифровые технологии, в противном случае внедрение цифровых технологий не будет иметь того прорывного эффекта, о котором так много сейчас говорят.

Профессиональные стандарты и их роль в реформе образования

Важнейшую роль в формировании новых подходов к бухгалтерскому образованию должны играть профессиональные стандарты. Еще пять лет назад проф. В.Г.Гетьман писал о бухгалтере и его профессиональном стандарте: «в профессиональном стандарте нет требований о минимальном количестве пакетов прикладных программ по профилю/специальности, с которыми он должен уметь работать, а это, как известно, одно из важнейших требований, предъявляемых к их профессиональному мастерству» [Гетьман, 2015, с.89].

С другой стороны, трудовые функции, указанные в профессиональных стандартах, являются базовыми характеристиками профессиональных компетенций работника. Проведенное в Департаменте учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ исследование на примере двух основных профессиональных стандартов «Бухгалтер» и «Аудитор» показало, что «степень влияния «фактора информатизации» обратно пропорциональна уровню квалификации специалиста в области учета и аудита, а также его положению в «табеле о рангах» профессии. Наиболее чувствительными к «фактору информатизации» (подверженными замещению IT-инструментами и программами) являются функции в области учета и аудита, связанные с выполнением типовых, повторяющихся (шаблонных) операций» [Булыга, 2017, с.21].

Многие подчеркивают необходимость совершенствования образовательных стандартов бухгалтеров и аудиторов, опираясь на международный опыт. «Комитет по международным стандартам образования в области бухгалтерского учета и аудита разработал и утвердил восемь Международных стандартов образования

для профессиональных бухгалтеров и аудиторов, из которых семь стандартов действуют для профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а восьмой стандарт — только для аудиторов. Подчеркнем, что Комитет уделяет особое внимание совершенствованию стандартов, поэтому недавно был завершен проект по пересмотру положений утвержденных стандартов. Обновленные Международные стандарты образования для профессиональных бухгалтеров и аудиторов делают акцент на развитии профессиональной компетентности. Стандарты устанавливают требования к начальному профессиональному образованию претендентов и непрерывному профессиональному развитию специалистов в области бухгалтерского учета и аудита» [Шеремет, 2016, с.147].

Таким образом по результатам анализа современных исследований становится очевидным, что простое включение в процесс обучения специальных курсов, развивающих цифровые навыки, не является достаточным решением. Серьезной проблемой является грамотное применение студентами полученных новых цифровых компетенций для решения профессиональных вопросов. Еще ряд исследований показали, что значительные трудности, которые возникают на современном этапе, связаны совершенствованием коммуникативных межличностных навыков общения [Berry, 2020, p.100691]. Кроме того, есть подтверждения, что цифровизация общества в целом делает эти вопросы достаточно актуальными. Избыточное увлечение технологическими программами и курсами снижает способность к эффективной коммуникации в профессиональной среде у будущих профессионалов и не решает проблему развития аналитических навыков и формирования самостоятельного профессионального суждения.

Заключение

Таким образом, по результатам анализа современных исследований в области профессионального обучения можно сформулировать цели и задачи эффективного изменения процесса обучения в сфере бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровизации бизнес процессов и экономики в целом.

На данном этапе важнейшими задачами для профессионального обучения являются:

- формирование новых технологичных навыков у обучающихся и внедрение в процесс образования специальных курсов и программ, формирующих эти навыки. Данные опросов представителей бизнес-сообщества и результаты академических исследований о содержании таких курсов совпадают. Приоритетными направлениями должны быть умения в сфере технологий сбора и анализа больших данных. Однако, нужно отметить, что в профессиональной среде также присутствует мнение о развитии цифровых технологий, например, о блокчейне, как одном из важнейших перспектив развития финансовой отрасли;
- одновременно, опыт мировых ведущих учебных заведений свидетельствует, что процесс обучения должен гармонично включать в себя как получение профессиональных компетенций, так и проведение серьезных научных исследований обучающимися по профессиональной тематике. В

противном случае у обучающихся происходит сужение профессиональных возможностей, в первую очередь в сфере применения профессионального суждения. Такие же проблемы возникают и непосредственно в вопросах, касающихся использования новых цифровых навыков. Их использование тоже предполагает наличие самостоятельного ответственного суждения о том, какие именно данные должны быть использованы из всего массива доступных, а также какие именно методы их анализа могут быть релевантными для конкретных профессиональных задач;

- при формировании профессиональных образовательных программ мнение бизнес-сообщества не может рассматриваться как приоритетное, должен существовать конструктивный диалог, тем более, что современных работодателей, как выяснилось пока не очень волнует отсутствие у выпускника вуза цифровых навыков. Однако, образовательная среда не может не отвечать на современные вызовы и должна смотреть в будущее, которое заметно проявилось в современных условиях глобальной пандемии;
- особое внимание должно быть уделено коммуникативным навыкам, более того, коммуникативные навыки и навыки межличностного общения должны формироваться как для привычных способов коммуникации, так и для взаимодействия с использованием новых цифровых инструментов.

Литература

1. Аналитика в финансах и бухгалтерском учете. Профессиональный отчет от 16 сентября 2020 г. ACCA // URL: https://www.accaglobal.com/russia/en/professional-insights/technology/analytics_finance_accountancy.html (дата обращения: 11.01.2020).
2. Булыга Р.П. (2017) Трансформация профессий бухгалтера и аудитора под влиянием «фактора информатизации». *Учет. Анализ. Аудит.* № 1. С. 6–23.
3. Волкова О.Н. (2017) О будущем (бухгалтерского) учета — профессии и академической дисциплины. *Аудиторские ведомости.* № 5–6. С. 31–42.
4. Гетьман В.Г. (2018) Резервы повышения уровня профессиональной подготовки в вузах бухгалтеров и аудиторов в условиях цифровой экономики. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.* № 9. С. 30–36.
5. Гетьман В.Г. (2015) Современные проблемы вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов и пути их решения. *Учет. Анализ. Аудит.* № 4. С. 81–90.
6. Гузов Ю. Н., Соболева Г.В. (2018) Цифровые технологии в учете: возможности и проблемы использования системы блокчейн. *Аудит.* №. 4. С. 22–25.
7. Захаренкова И.А., Беляева Т.П., Терентьева Т.О. (2020) Особенности применения бизнес-анализа для успешного внедрения IT-систем в компании. *Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право».* № 11. С. 38–41.
8. Казакова Н.А. (2019) Тренды образования аудиторов в цифровой экономике. *Аудитор.* № 9. С. 10–16.
9. Казакова Н.А., Казаков А.Ю. (2012) Финансовая и управленческая бизнес-аналитика в программах высшего образования нового поколения. *Экономический анализ: теория и практика.* № 9. С. 30–35.
10. Коровина Л.Н., Баева Е.А. (2017) Перспективы профессии бухгалтера. *Социально-экономические явления и процессы.* № 6. Т.12. С. 159–165.
11. Мельник М.В. (2019) Перспективы развития бухгалтерского и финансового образования. *Учет. Анализ. Аудит.* № 4. С. 98–102.
12. Соболева Г.В., Попова И.Н., Терентьева Т.О. (2019) Цифровая экономика и ее влияние на подготовку кадров в сфере бухгалтерского учета и аудита. *Международный бухгалтерский учет.* Т. 22. вып. 4. С. 464–480.

13. Соколов Я.В. (2000) Новое в бухгалтерской профессии. *Финансы: теория и практика*. № 4. С. 15–24.
14. Хоружий Л.И. (2017) Перспективы профессии бухгалтера и аудитора в эпоху тотальной информатизации. *Бухучет в сельском хозяйстве*. № 5–6. С. 7–11.
15. Шеремет А.Д., Козельцева Е.А. (2016) Международный опыт применения стандартов образования для профессиональных бухгалтеров и аудиторов. *Аудит и финансовый анализ*. № 6. с. 145–151.
16. Andiola L.M., Masters E., Norman C. (2020) Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights. *Journal of Accounting Education*. V.50 (Mars). p. 100655.
17. Berry R., Routon W. (2020) Soft skill change perceptions of accounting majors: Current practitioner views versus their own reality. *Journal of Accounting Education*. V.53 (December). p.100691.
18. Duff A., Hancock P., Marriott M. (2020) The role and impact of professional accountancy associations on accounting education research: An international study. *The British Accounting Review*. V.52 (Issue 5, September). p. 100829.
19. Latif, Nurul Ezhawati Abdul; Yusuf, Faizal Mohamed; Tarmezi, Nurazrin Mat; Rosly, Siti Zalika .(2019) The Application of Critical Thinking in Accounting Education: A Literature Review. *International Journal of Higher Education*. V.8 (n.3). p. 57–62.
20. Leticia S. (2020) Relationship Between Learning Approaches and Academic Achievement of Accounting Education Students. *International Journal of Scientific and Research Publications*. V.10 (Issue 7, July). p. 919–923.
21. Mesa W.B. (2019) Accounting students' learning processes in analytics: A sensemaking perspective. *Journal of Accounting Education*. V.48 (September). p.50–68.
22. Sarkar S., Gray J., Boss S.R., Daly E. (2021) Developing institutional skills for addressing big data: Experiences in implementation of AACSB Standard 5. *Journal of Accounting Education*. V.5 (Mars). p. 100708.
23. Tucker B.P., Lawson R. (2020) EMBA's perceived usefulness of academic research for student learning and use in practice. *The British Accounting Review*. V.52 (Issue 5, September). p. 100877

Эволюция профессии «аудитор» в России

Аннотация

В работе рассматриваются история, условия и функционал профессии аудитора в России. Анализируется периодизация истории аудита и изменение требований к аудиторской деятельности. Ключевым элементом доступа к профессии аудитора является получение квалификационного аттестата на основе экзаменационных процедур. Новая модель компетентностной аттестации аудиторов-2020 основана на проверке наличия компетенций претендентов в соответствии с требованиями международных стандартов образования. Ее введение призвано повысить престиж профессии аудитора.

Ключевые слова.

Аудит, профессия аудитор, международные стандарты образования аудиторов, квалификационный аттестат аудитора.

Введение

Традиционно аудитор считается элитой учетных работников. Любая проверка вызывает трепет и страх у проверяемых. Но аудитор должен проявлять при проверке свой профессионализм, независимость, непредвзятость, честность и другие принципы аудита. Этика аудитора является неотъемлемой частью его профессии.

Согласно закону об аудите «Аудитор — физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг.» [Федеральный закон "Об аудиторской деятельности"].

Российские ученые проявляют интерес к данной теме (в частности, в РИНЦ зарегистрировано более 48 тыс. публикаций по указанной проблематике). Особенно внимание научного сообщества усилилось при разработке профессионального стандарта «Аудитор».

Становление профессии. В дореволюционной России аудитором называли военного юриста, секретаря в военных судах, исполнявшего прокурорские обязанности. Чин (должность-звание) аудитора, в России, введён царём Петром Алексеевичем, который в воинском уставе 1716 года, а позднее и в «Табели о рангах» к воинским чинам причислил и аудитора. По одной из версий это звание Петр позаимствовал якобы в Польше, где оно обозначало судью, а затем лицо, присутствующее или участвующее в слушании акта, и позднее расследователя (следователя), Аудиторы избирались из числа старших или младших прапорщиков, если

же из офицеров среднего звена, по какой либо причине, не могли сыскаться способные к данной воинской должности, то аудитором назначались военнослужащие из числа унтер-офицеров и вахмистров. Во главе всех аудиторов был поставлен, по воинскому уставу, генерал-аудитор, при котором в качестве помощников состояли генерал-аудитор-лейтенант и несколько обер-аудиторов. В походах генерал-аудитор сопровождал главнокомандующего армией и в случае переговоров об обмене пленных участвовал в ведении их и составлял нужные картели. В 1797 году должности аудиторов были переименованы в статские чины. С проведением военно-судебной реформы в России в 1867 году, должность аудитора в ВС была упразднена. [Аудитор, 1907]. В начале 20 века настоящих аудиторов стали называть присяжными бухгалтерами [Шеремет, Суйц, с.16].

Все три последующие попытки организации института аудита (в 1889, 1912 и 1928 гг.) оказались не удачными. Мешали войны, революции, коллективизации и индустриализации. Нарождавшаяся административная экономика не была заинтересована в независимой экспертизе состояния своих экономических субъектов. Аудит был вытеснен ревизией, послушно служившей советской системе. Преодоление государственной предпринимательской монополии, легализация частной собственности, развитие новых организационно-правовых форм (акционерных обществ и других форм) с необходимостью поставили вопрос о независимой экспертизе их финансовой отчетности и перспективе непрерывности их деятельности (см. [Современная фирма, с.207], [Соколов, Бычкова, 2005]) .

Периодизация развития аудита в России. Логическое сложение хронологии факторов развития законодательства об аудите, изменения системы регулирования, технологии и стандартов аудита представляет собой периодизацию истории развития аудита в России. Методология и результаты сложения были представлены на Европейском конгрессе бухгалтеров и Международном конгрессе историков бухгалтерского учета в 2016 г. и опубликованы в журнале «Audit financiar» (Румыния) [Guzov et al, 2016], [Guzov, 2016]. Современную периодизацию истории развития аудита в России можно представить в следующих временных этапах:

1.этап. 1987–1993 гг. Предыстория (рождение российского аудита — «дикий» аудит). Здесь обозначены пограничные даты, определяющие начало истории независимого аудита в России: от учреждения первой аудиторской компании до принятия первого законодательного акта по аудиту. Мы назвали этот период в развитии аудита примитивным, поскольку аудиторы в то время работали вне правил и стандартов, опираясь или на МСА или на советские правила государственного контроля. Развитие законодательства и стандартов аудита можно считать важными и необходимыми факторами перехода от этого этапа эволюции российского аудита к следующему.

2.этап. 1993–2001 гг. Становление аудита в России. Этот период простирается от введения первого нормативного акта — Временных правил аудиторской деятельности — до вступления в силу первой редакции Закона об аудите. Тогда же было введено государственное лицензирование аудиторской деятельности.

3.этап. 2001–2008 гг. Государственное регулирование и лицензирование.

Этот период в истории российского аудита ограничен датами принятия двух редакций закона об аудите. На протяжении этого периода активно развивалось международное сотрудничество, имевшее результатом принятие первых версий российских стандартов аудита, адаптированных аналогов МСА, и Кодекса этики аудитора. Были четко очерчены требования к квалификации аудиторов.

4.этап. 2009-н.в. Саморегулирование в аудите. Последний период в истории развития российского аудита важен тем, что центр регулирования постепенно смещается в сторону профессионального сообщества. И хотя функции регулятора пока остаются за государством, а право утверждения стандартов лишь передано от Правительства Минфину, профессиональные саморегулируемые организации тоже получили свою часть полномочий. Государственное лицензирование аудита было отменено и функции по квалификации аудиторов и наделению их правом осуществлять аудиторскую деятельность перешли к обществам аудиторов.

Существо современного этапа развития аудита в России характеризуется развитием системы саморегулирования, переходом к международным стандартам аудиторской деятельности и риск-ориентированным технологиям при стагнации аудиторского рынка, резком сокращения числа аудиторов, информационно-литературном отставании отражения инноваций в аудите и усилении систем контроля качества аудита. МСА — международные стандарты аудита, применяются в России с 01.01.2017 г.

Указом Президента РФ № 2296 от 22.12.1993 г. были введены первые нормативные регламенты аудиторской деятельности в форме «Временных правил ведения аудиторской деятельности» как независимой предпринимательской деятельности. Вместе с последующими Постановлениями Правительства РФ была сформирована система аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности. Были введены 4 типа аудиторских аттестатов и лицензий: «общий аудит», «банковский аудит», «страховой аудит» и «аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов». Временные правила аудиторской деятельности стали первым общим стандартом аудита в России, в них давалось определение аудита и его видов, декларировались принципы аудита, права и обязанности аудитора и клиента, а так же формы аудиторских заключений. Начался быстрый рост числа аудиторов и аудиторских фирм на базе формирования рынка обязательного аудита. Появляется первое поколение аудиторских стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Первый федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 13.07.2001 г закрепили нормативную базу аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности. Были введены новые формы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД), что немало способствовало быстрому росту аудиторского рынка.

Изменение механизма регулирования аудиторской сферы ознаменовало собой принятие нового закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008 г. В России вводился институт саморегулирования аудиторской деятельности и единый квалификационный аттестат аудитора. Были учреждены и

начали работу 6 саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов из которых в настоящее время функционирует 2 СРО аудиторов: «Аудиторская Ассоциация Содружество» и «Российский союз аудиторов».

Основные количественные показатели развития рынка аудита в России в 2009–2017 гг. представлены в таблице 1. Развитие рынка аудита в данный период характеризуется стагнацией объемов доходов аудиторских фирм. Введение саморегулирования аудиторской деятельности и нового единого квалификационного аттестата сопровождается резким сокращением числа аудиторов при относительной стабильности числа аудиторских фирм. При этом отмечено резкое снижение уровня выдачи модифицированных аудиторских заключений.

Таблица 1. Рынок аудита в России в 2009–2017 гг.

Год	Доходы аудиторских организаций (млрд. руб.)	Число аудиторских организаций (тыс.)	Число аудиторов (Число аудиторов с новыми квалификационными аттестатами) (тыс.)	Число клиентов (тыс.)	Уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений (%)
2009	49,6	6,9	38,8	92,7	44,2
2010	49,1	6,3	26,3	60,6	41,4
2011	50,0	6,2	26,8(1,1)	75,6	33,8
2012	51,0	5,7	24,1(3,2)	70,0	29,0
2013	52,2	5,5	23,0(3,2)	68,4	25,9
2014	53,6	5,3	22,2(3,4)	67,9	23,5
2015	56,1	5,1	21,5(3,5)	71,8	22,7
2016	57,1	5,0	19,6 (3,6)	74,5	23,3
2017	55,4	4,8	19,6 (4,0)	78,1	21,1

Источник: [Приказы]

Тенденции стагнации доходов аудиторских компаний и сокращение числа аудиторов, получивших квалификационные аттестаты до 2011 г., видимо будет продолжаться в ближайшем будущем. Число аудиторов с новыми квалификационными аттестатами увеличивается крайне медленно из-за относительно высоких требований при сдаче экзамена.

Изменение количественных требований к проведению обязательного аудита, передача экзаменов на новые квалификационные аттестаты аудиторами и усиление режима контроля качества аудита сказались на застое рынка аудита, резком сокращении числа аудиторов и аудиторских фирм. Новые поправки в данный закон предполагают легализацию действия Международных аудиторских стандартов в качестве нормативной базы проведения российского аудита.

Существенно варьируются доходы мелкой и крупных аудиторских фирм. Уровень заработной платы в них различается в десятки раз. Кроме того, существенно различаются и возможности карьерного роста и методической поддержки внутри аудиторских фирм.

В России компьютеризация аудита на настоящий момент находится на стадии активного становления и развития. В своей деятельности аудиторы используют компьютер достаточно активно, однако используют они, как правило, программы общего назначения, такие как различные редакторы текстовых документов и электронных таблиц (для документирования аудита, составления отчетов и заключений, а также для удобства расчетов). Кроме того, персональный компьютер используется аудиторами для доступа к различным справочно-правовым системам с целью обращения к нормативным документам («КонсультантПлюс», «ГАРАНТ», «Кодекс»). Каждая из программ подобного рода обеспечивает своего рода методику проведения аудита, систематизируя аудиторские процедуры, а также автоматизируя ряд сложных и трудоемких операций.

Переход на качественно новый уровень в работе аудиторов обеспечивают следующие специализированные полнофункциональные программы автоматизации аудита: AuditXP «Комплекс Аудит» («Гольдберг-Софт»); IT Аудит: Аудитор (ООО «Мастер-Софт») [Левицкая, Тюрина, 2016]. В настоящее время данные программы модернизируют под требования МСА и снабжают модулями интеграции с массовыми бухгалтерскими программами для организации выборки и проведения аудиторских процедур. Новый этап развития автоматизации аудита будет связан с цифровизацией и использованием технологии блокчейн.

В настоящее время ведется подготовка новой редакции закона об аудите, где регулятором аудиторской деятельности наряду с Министерством финансов становится Центральный банк России.

Эволюция доступа к профессии. Для профессии аудитора в РФ подобную схему можно выстроить следующим образом:

1) положения, относящиеся к квалификационному экзамену на получение квалификационного аттестата аудитора:

- требования к образованию для претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора ;
- требования к областям знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, (области знаний одобрены Советом по аудиторской деятельности 11 июля 2011 г., протокол №1)
- требования к практическому опыту для претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора ;
- порядок проведения квалификационного экзамена и связанные с этим вопросы (Приказ Минфина России № 32н, Приказ Минфина России № 51н, Приказы АНО «ЕАК»)

2) Требования о постоянном повышении квалификации (Федеральный закон об аудиторской деятельности, ст. 11)

3) требования к квалификации для выполнения определенных трудовых функций, описанные в профессиональном стандарте «Аудитор» [Приказ], отдельные требования в отношении квалификации, прописанные в МСА, письменных разъяснениях регулятора (Минфина России).

В России, таким образом, первоначальные требования к аудитору заданы на законодательном уровне через положения о квалификационном аттестате аудитора. Лицо, не имеющее квалификационного аттестата, не является аудитором. Совет по аудиторской деятельности одобряет области знаний, из которых формируется перечень вопросов на квалификационном экзамене, а не требования к компетентности (квалификации), которая должна подлежать оценке (как в международных стандартах образования — далее МСО [IES1-7]). Минимальные требования к образованию и опыту работы претендента задаются также через допуск к квалификационному экзамену.

Вместе с тем требования к компетентности аудиторов в зависимости от выполняемой роли в процессе аудита описаны в рамках системы трудовых отношений (профессиональный стандарт «Аудитор» утвержден Приказом Минтруда России № 728н [Приказ]). Профессиональные стандарты построены таким образом, что содержат и требования к образованию и опыту работы, и условия допуска, и перечень умений и знаний, необходимых для выполнения трудовых действий в рамках определенной трудовой функции. Таким образом, в России те вопросы, которые в МСО изложены как единая система, регулируются в основном на уровне законодательства об аудиторской деятельности и подзаконных актов, а вопросы компетенций — на уровне подзаконных актов сферы трудового законодательства. Единые принципы системы образования аудиторов в РФ на этих уровнях не сформулированы.

В настоящее время в РФ требования к образованию и квалификации аудиторов устанавливаются изначально на уровне законодательства и подзаконных актов, большинство вопросов решаются на уровне регулятора в области аудиторской деятельности. Органами, участвующими в установлении рамок требований и положений, связанных с проведением квалификационного экзамена, в России являются:

- федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (Минфин России) — определяет порядок проведения квалификационного экзамена, порядок создания единой аттестационной комиссии, проводящей квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора в РФ;
- Совет по аудиторской деятельности — определяет области знаний, из которых ЕАК устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационный экзамене;
- Единая аттестационная комиссия — проводит квалификационный экзамен в заданных рамках.

Саморегулируемые организации аудиторов и профессиональное сообщество не имеют права непосредственно участвовать в решении вопросов, связанных с требованиями к претендентам.

В настоящее время разработаны и утверждены Минтрудом России требования к должностям, квалификации и выполнению трудовых функций аудиторов в профессиональном стандарте «Аудитор». Основной деятельностью аудитора является проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг [Суханов, 2015]. Карьерная лестница аудитора не очень велика. И для каждой её ступени разработан свой уровень квалификации (таблица 2).

Таблица 2. Уровни квалификации и функции аудитора [Приказ]

Должность	Уровень квалификации	Трудовые функции
Ассистент	4,5	1) выполнение конкретных поручений от выше стоящего специалиста и оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью; 2) выполнение аудиторских процедур (действий), осуществление отдельных операций при оказании сопутствующих аудиту и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.
Ведущий аудитор	6,7	1) управление выполнением аудиторского задания и оказанием прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью; 2) оказание обзорных проверок качества выполнения аудиторских заданий, в которых данное лицо не принимало участия.
Методолог	7	1) разработка актуальных внутренних организационно-распорядительных документов, которые регламентируют аудиторскую деятельность в организации; 2) оказание методологической помощи работникам аудиторской организации в области законодательства об аудиторской деятельности и его практического применения; 3) обучение и повышение квалификации работников аудиторской организации.
Директор аудиторской компании	7	1) планирование и организация работы подразделения аудиторской организации; 2) текущее управление и контроль деятельности подразделения аудиторской организации

Для технического исполнителя, который занимается аудиторской деятельностью в качестве помощника ведущего аудитора, предусмотрено наименьшее количество требований по профессиональному стандарту.

Если же говорить о должности методолога, то требуется высшее образование: специалитет либо магистратура. Также обязательно дополнительное профессиональное образование в области аудиторской деятельности, необходимое для сдачи экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. Работник должен проработать не менее пяти лет работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности; из них не менее трех лет — в аудиторской организации.

Для руководителя отдела (подразделения, департамента) предусмотрены такие же требования, как указано выше. Здесь существуют особые условия допуска к работе — наличие квалификационного аттестата аудитора и членство в одной из саморегулируемых организаций аудиторов. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности — наличие квалификационного аттестата аудитора, выданного после 1 января 2011 г.

Квалификационные аттестаты. Как следует из МСО, установление требований к технической компетентности, профессиональных навыков, установление профессиональных ценностей, этики и отношений, которую должны развить у себя и продемонстрировать кандидаты в профессиональные бухгалтеры, служит нескольким целям: защищает общественные интересы, повышает качество работы профессиональных бухгалтеров и повышает уровень доверия к профессии бухгалтера.

В российской системе цели требований к квалификации как таковые не определены. На уровне законодательства введена «точка входа» в профессию — получение квалификационного аттестата аудитора, для чего необходимы сдача профессионального экзамена и наличие практического опыта работы.

Аудитор — физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что претендент:

1) сдал квалификационный экзамен (к квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе)

2) имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее 3 лет. Не менее 2 лет из последних 3 лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Таким образом, все требования к будущим аудиторам в России формируются через условия получения квалификационного аттестата аудитора. Действующее законодательство не содержит положений о необходимости профессиональной подготовки для вступления в профессию. Определяющим критерием является способность сдать профессиональный экзамен.

В России требования к подготовке аудиторов (начальной профессиональной подготовке) не установлены. Требования к необходимым знаниям задаются через

программу проведения профессионального экзамена на квалификационный аттестат аудитора. При условии успешной сдачи экзамена и наличия необходимого практического опыта претендент получает квалификационный аттестат аудитора. Система описания компетентности для претендентов в аудиторы (тех, кто сдает профессиональный экзамен), в России отсутствует.

В настоящее время в отношении формулировок в этих областях знаний де-факто произошла замена федеральных стандартов аудиторской деятельности на международные стандарты аудита (в связи с введением в России с 1 января 2017 года МСА).

Если проанализировать современную программу проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и перечень вопросов, предлагаемых на экзамене [Программа], то можно увидеть, что:

- отдельные вопросы профессиональной этики и независимости входят в область «Аудит»;
- вопросы информационных технологий и компьютерных систем не рассматриваются среди экзаменационных вопросов;
- отдельные вопросы управленческого учета рассматриваются в блоке «Финансы»;
- не рассматриваются вопросы деловой и организационной среды, экономики, стратегии деятельности и делового управления;
- не тестируются как таковые профессиональные навыки (МСО 3).

Модель проведения квалификационного экзамена в России направлена в основном на проверку знаний в соответствующих областях в отрыве от профессиональных навыков (отдельные навыки могут быть продемонстрированы при решении экзаменационной задачи). Соответственно, и при подготовке претендентов к экзамену они ориентируются в большей степени на запоминание необходимого материала.

В России требования к практическому опыту установлены Федеральным законом об аудиторской деятельности через условия получения квалификационного аттестата аудитора. Претендент должен иметь на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее 3 лет. Не менее 2 лет из последних 3 лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации. Каких-либо иных уточнений в отношении опыта работы нормативные правовые акты РФ не содержат. Соответственно, указанное требование является достаточно формальным, подтверждается лишь записью в трудовой книжке и не подлежит эффективному контролю в отличие от МСО.

В российском законодательстве порядок проведения оценки профессиональной компетентности аудиторов фактически определен Федеральным законом об аудиторской деятельности. Такая оценка (проверка квалификации согласно терминологии Федерального закона об аудиторской деятельности) осуществляется в форме квалификационного экзамена, проводимого единой аттестационной комиссией.

сией (ЕАК). Квалификационный экзамен проводится ЕАК, а порядок его проведения устанавливается Минфином России. Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается ЕАК из областей знаний, одобренных Советом по аудиторской деятельности.

Вопросы деятельности ЕАК определяются регулятором в области аудиторской деятельности — Минфином России [Программа]. ЕАК создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Учредительные документы ЕАК, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Назначение на должность и освобождение от должности единоличного исполнительного органа ЕАК осуществляются с предварительного согласия совета по аудиторской деятельности. Деятельность ЕАК основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования. Программа проведения экзамена, список вопросов устанавливаются ЕАК.

По итогам оценки выдается квалификационный аттестат аудитора, порядок его выдачи и форма утверждаются Минфином России. Саморегулируемая организация аудиторов не вправе выдвигать какие-либо требования или условия при выдаче квалификационного аттестата аудитора.

ЕАК устанавливает перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, в форме тестов с многовариантным ответом, вопросов экзаменационных билетов, практических задач. При этом в нормативных правовых актах РФ не установлено, какие именно навыки подлежат проверке на квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора, и каким образом эти навыки оцениваются. Аналогично, документы ЕАК, например, Программа проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора не содержит расшифровки вопроса оценки навыков, а представляет собой лишь перечень тем, включенных в экзаменационные вопросы, по каждой из областей знаний. Таким образом, в отличие от системы МСО, где результаты обучения по каждой из областей компетентности (навыки) детализированы, и оценке подлежат именно они, в России вопрос оценки навыков остается открытым. Представляется, что при переходе на новую модель квалификационного экзамена, разрабатываемую ЕАК, этот вопрос будет решен, и будет выполнен переход от проверки знаний к проверке компетенций.

Таким образом, в основном это сфера подконтрольна государству. СРО аудиторов не имеют полномочий участвовать в вопросах, связанных с квалификационным экзаменом. Отличием, прописанным в МСО, является то, что изначально за оценку профессиональной квалификации отвечают организации-члены МФБ, при этом другие заинтересованные лица могут в значительной степени участвовать в такой оценке.

В России на данный момент оценка профессиональной компетентности для «входа» в профессию регламентирована Федеральным законом об аудиторской деятельности в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. Вопросы проведения квалификационного экзамена находятся в ведении Минфина России и ЕАК. При этом основой для проведения

экзамена являются области знаний. Навыки (компетенции, умения), которые должны оцениваться на экзамене, в России не сформулированы. Отсутствие таких требований является проблемой при переходе на новую модель квалификационного экзамена. Формулирование трудовых действий и необходимых умений в профессиональном стандарте «Аудитор» не решает полностью этой проблемы.

Повышение квалификации. Федеральным законом об аудиторской деятельности установлена только одна форма повышения квалификации — обучение по утвержденным СРО программам. Другие виды обучения зависят только от кадровой политики конкретной аудиторской организации и/или желания конкретного аудитора и не определяются ни регулирующими органами, ни СРО. Кроме того, эти виды обучения не входят в установленный Федеральным законом об аудиторской деятельности обязательный лимит (120 часов за 3 последовательных календарных года).

Как и в ситуации с практическим опытом, в России не применяется метод измерения на основе исходящих данных (или его элементы), который позволил бы идентифицировать результат обучения или повышение уровня компетентности по итогам обучения.

Новая модель квалификационного экзамена. Главная цель разработки новой модели квалификационного экзамена — переход к компетентностной оценке претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора.

Модель квалификационного экзамена основана на следующих общих принципах:

- 1) уровневый, иерархический подход;
- 2) модульная, компетентностно ориентированная структура квалификационного экзамена;
- 3) практико-ориентированная направленность экзаменационной базы;
- 4) регулярная актуализация экзаменационной базы и ее источников;
- 5) использование различных форм проведения экзамена;
- 6) разумное сочетание обеспечения качества экзамена и его финансовой доступности для претендентов.

Для описания компетенций аудитора и их оценки использованы требования, предусмотренные МСО, и практика их реализации в международно признанных сертификациях. Одновременно учтены особенности и практика осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации, а также запросы работодателей в отношении компетентности работников на рынке аудиторских услуг (положения профессионального стандарта «Аудитор» в части описания трудовых функций и связанных с ними необходимых знаний и умений).

При формировании компетентностной модели экзамена за основу принято положение МСО о том, что аудитор — это, прежде всего, профессиональный бухгалтер, который обладает достаточными компетенциями и наделен ответственностью за подготовку мнения о достоверности финансовой информации на основе профессионального суждения. Поэтому профессия аудитора, помимо компетенций, предъявляемых к профессиональному бухгалтеру, требует дополнительных компетенций с учетом уровня его ответственности.

Модель предполагает уровневый подход к квалификационному экзамену, обеспечивая последовательный переход от одного уровня компетенций к другому, более сложному уровню, и представляет собой систему, предусматривающую алгоритм приобретения претендентом на получение квалификационного аттестата аудитора профессиональной компетентности, поддержание ее на должном уровне и ее оценку.

Новый экзамен имеет модульную структуру, при которой области аттестации аудитора на разных уровнях разделены на самостоятельные экзаменационные модули. Для каждого уровня предложен состав модулей проверки и оценки технических компетенций, профессиональных навыков и профессиональных ценностей, а также формы их оценки и распределение проверяемых компетенций (знаний, умений и навыков). Вопросы профессиональных ценностей, этики и отношений интегрированы во все области аттестации, в каждый экзаменационный модуль, на каждом уровне.

Модель квалификационного экзамена включает 6 областей аттестации:

- Бухгалтерский учет и отчетность,
- Аудиторская деятельность,
- Финансовый анализ и анализ бизнеса,
- Управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль,
- Право,
- Налогообложение.

Области аттестации аудитора определены, исходя из принципов соответствия областям знаний, установленным Советом по аудиторской деятельности 23.03.2017 г. [Решения], рекомендациям МСО, а также оптимальности затрат на организацию и проведение квалификационного экзамена и финансовой доступности для претендентов.

Предлагаемая АНО «ЕАК» модель компетентностной аттестации аудиторов -2020 включает 3 уровня.

Базовый уровень. Предполагает оценку компетенций претендентов по пяти экзаменационным модулям, организованным в форме компьютерного тестирования. Тестовые задания направлены на знание и понимание нормативно-правовых и теоретических основ, умение применять базовые знания по каждой области аттестации в рамках отдельных модулей при решении типовых задач, связанных с аудиторской деятельностью. Перечень вопросов, предлагаемых претендентам в форме тестов с многовариантным ответом, должен включать не менее 2000 тестов в целом по пяти экзаменационным модулям. В индивидуальный набор тестов, предлагаемый претенденту по каждому экзаменационному модулю, предполагается включить 40 тестовых вопросов.

Основной уровень. Включает шесть модулей, организованных в форме письменного экзамена с применением компьютеров, на котором проверяются умения применять знания по каждому модулю из установленных областей аттестации в процессе решения нескольких письменных заданий, состоящих из практических вопросов и мини-задач. В рамках каждого модуля будут проверяться компетенции только данной области аттестации. При этом в экзаменационную

сессию претендентам предлагается один вариант задания для всех сдающих, что существенно облегчит и ускорит проверку. Для защиты информации разрабатываются несколько вариантов заданий.

Квалификационный уровень. Предполагается в форме выполнения комплексной ситуационной задачи, которая позволяет оценить способность претендента совмещать компетенции из разных областей аттестации, проверить навыки формирования профессионального суждения в соответствии с МСА. Квалификационный уровень назван квалификационной работой, так как он завершает процедуру квалификационной аттестации, после чего претендент имеет право на получение квалификационного аттестата аудитора. При выполнении квалификационной работы претендентам предлагается один вариант комплексной ситуационной задачи для всех сдающих.

По модулям базового уровня в форме компьютерного тестирования экзаменационные сессии проводятся в течение всего года в аккредитованных центрах сдачи по расписанию АНО «ЕАК» с возможностью индивидуальной сдачи без формирования групп.

По модулям основного уровня проводятся две экзаменационные сессии в год в течение переходного периода. Возможно увеличение периодичности проведения экзаменационных сессий при достижении самоокупаемости экзамена. В экзаменационную сессию проводятся экзамены по всем шести модулям в формате «один день — два модуля».

Минимальный период прохождения претендентом процедуры сдачи квалификационного экзамена от его регистрации до получения решения об успешной сдаче может составить около 1 года. Максимальный период зависит от установленных ограничений по количеству попыток и сроков действия результатов прохождения претендентом уровней аттестации.

Для ответа на все вопросы индивидуального набора тестов для каждого модуля базового уровня устанавливается не более 2 часов, для решения письменного задания каждого модуля основного уровня — не более 3 часов, для решения комплексной задачи — не более 4 часов.

Результаты сдачи каждого экзаменационного модуля оцениваются отдельно на основе шкалы оценивания, характеризующей уровень освоения претендентом компетенций, определенных в Программе квалификационного экзамена и соответствующих конкретному модулю. Устанавливается критерий для проходного балла по модулю, одинаковый для модулей одного уровня.

Заключение. В России на данный момент оценка профессиональной компетентности для «входа» в профессию регламентирована Федеральным законом об аудиторской деятельности в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. Вопросы проведения квалификационного экзамена находятся в ведении Минфина России и ЕАК. При этом основой для проведения экзамена являются области знаний. Навыки (компетенции, умения), которые должны оцениваться на экзамене, в России не сформулированы. Отсутствие таких требований является проблемой при переходе на новую модель

квалификационного экзамена. Формулирование трудовых действий и необходимых умений в профессиональном стандарте «Аудитор» не решает полностью этой проблемы.

Проект модели компетентностной аттестации аудиторов-2020 основан на проверке наличия компетенций претендентов в соответствии с требованиями международных стандартов образования и европейских стандартов бизнес-образования (ЕСВЕ). Представленная система модулей базируется на следующих основных положениях: полный охват требований МСО; соответствие лучшим международно признанным практикам аттестации претендентов в области аудита; учет практики применения профессионального стандарта «Аудитор»; преемственность действующего квалификационного экзамена по общему направлению и составу экзаменационных областей аттестации, но с расширением и детализацией каждой из них за счет введения модульности, определения компетенций, проверяемых на экзамене, и степени владения которыми повышается от базового уровня к основному и квалификационному. Новая модель призвана повысить престиж профессии аудитора.

Литература

1. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
2. Приказы Министерства финансов Российской Федерации. <https://minfin.ru>.
3. Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 19 октября 2015 г. N 728н "Об утверждении профессионального стандарта «Аудитор».
4. Приказ Минфина России от 27 мая 2010 г. № 51н «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии».
5. Программа проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, вступающая в действие с 14 ноября 2016 года (утверждена Приказом АНО «ЕАК» от 11 марта 2014 г. №21» с изменениями и дополнениями).
6. Решения Совета по аудиторской деятельности от 23.03.2017 г. <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/>
7. *Аудитор* (1907). Малый энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона: в 4 т.— СПб.
8. Левицкая Н. В., Тюрина К. А. (2016) Особенности аудиторской проверки при использовании компьютерных технологий аудиторской организацией. *Актуальные вопросы экономических наук*, № 49. С. 127–133
9. *Современная фирма: зарубежный и отечественный опыт*. Очерки. (1999) Под ред. А. А. Демина. Издательство СПбГУ. СПб.
10. Соколов Я. В., Бычкова С. М. (2005) Аудит в России XX века. *Аудиторские ведомости*. № 4, с.15.
11. Суханов, С. С. (2015) Профессиональный стандарт «аудитор» вступил в действие. *Аудиторские ведомости*. № 12. — С. 34–35.
12. Шеремет А.Д., Суйц В.П. (2009) *Аудит*. Учебник. М., ИНФРА-М.
13. Guzov I., Strelnikova O., Iaremchuk V. (2016) History and future of auditing in Russia. *Proceedings of 2016 international conference on accounting, auditing, and taxation (ICAAT 2016)*, Atlantis Press.
14. Guzov I. History of auditing in Russia. (2016) Periodization and challenges of development. *Audit Financier*. Т. XIV. № 6 (138). p. 651–658.
15. IES1-7 2014 г. и IES 8 2015 г.

Администрирование государственных доходов от производства и продажи алкоголя: от винной монополии к ЕГАИС

Аннотация

Современное развитие бухгалтерского учета неразрывно связано с информационными технологиями. Однако все современные новации имеют истоки в глубинах истории. В данной работе авторы наглядно показывают преемственность методов администрирования сбора государственных доходов винной монополии в реализуемой сегодня системе государственного контроля над объемом производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, организованной с использованием единой государственной автоматизированной информационной системы. Авторы провели детальный анализ нормативных актов, регулирующих питейные сборы в дореволюционной России, систематизировали их по содержанию и распределили по историческим периодам. По результатам проведенного исследования были выявлены ключевые нормативные акты, регулирующие винную монополию и определена роль первого нормативного акта, определившего правила бухгалтерского учета на предприятиях производства и продажи алкогольных напитков, утвержденного Петром I. Именно в этом нормативном акте, по мнению авторов, были заложены методологические основы учета и контроля за деятельностью участников алкогольного рынка, используемые в настоящее время.

Ключевые слова:

Государственная монополия, бухгалтерский учет, Петр I, нормативное регулирование

Введение

Развитие бухгалтерского учета в XXI в. неразрывно связано с информационными технологиями. Наибольшее влияние на профессию бухгалтера оказывают информационно–коммуникационные технологии, обеспечивающие эффективное функционирование государственных органов. Их внедрение в пенсионном фонде, налоговых и статистических органах и др. привело к кардинальным изменениям в самом подходе к взаимодействию контролирующих и контролируемых лиц. Одним из важнейших достижений последних лет в этой области стало внедрение Единой государственной автоматизированной информационной системы (ЕГАИС), предназначенной для государственного контроля над объемом производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. Создание этой системы, по справедливому заключению Н.В. Прониной, стало результатом длительного развития учета оборота алкогольной продукции в России [Пронина, 2016, с. 176]. Начала ее ключевых принципов можно найти в преобразованиях Петра I (1672–1725, годы правления: 1682–1725, в т. ч. без соправителей: с 1696 г.) в этой области и в бухгалтерском учете в целом.

В работах по истории бухгалтерского учета авторы неизменно пишут о значимой роли Петра I как первого правителя, оказавшего существенное влияние на развитие учета в России. Ключевым его достижением признают принятие в 1722 г.

Адмиралтейского регламента, в котором впервые в нашей стране стали использовать бухгалтерские термины «дебет» и «кредит» [Соколов, 1996, с. 226–227; Львова, 2012, 2014; Сидорова, Назаров, 2016, 2017]. Однако мало кто из исследователей обратил внимание на его активное участие в развитии винной государственной монополии (регалии), в рамках реформирования которой Петр I издал первый общегосударственный нормативный акт, регулирующий правила бухгалтерского учета для казенных винных предприятий. Этот документ упоминается в работах Н.В. Прониной [Пронина, 2016, с. 171], В.Я. Соколова и соавторов [Sokolov, Karelskaya, Zuga, 2019; Соколов, Карельская, Зуга, 2020], но авторы не говорят о его особом значении для эволюции бухгалтерского учета и не анализируют вклад Петра I в развитие российской винной монополии.

Применение винной монополии в России находится в центре научной дискуссии уже ни одно столетие: ученые спорят о времени ее появления [Сергеевич, 1910], формах [Похлебкин, 2005], количестве, основных регулятивах [Кистерев, 2003], документообороте [Раздорский, 2017] и т.п. Однако в этих работах авторы не анализируют значимость этой сферы государственной деятельности в развитии бухгалтерского учета в России.

Настоящая работа направлена на выявление роли Петра I в развитии винной монополии в России, которая выразилась в совершенствовании механизмов администрирования сбора государственных доходов в этой сфере, для чего были изучены государственные преобразования в реализации государственной винной регалии и проведен анализ нормативных актов, регулирующих питейные сборы в Российской империи.

1. Винная монополия в дореволюционной России

Под винной монополией или питейной регалией¹ обычно понимают исключительное право правительства производить и продавать или только производить, или только продавать спиртные напитки. В своей истории винная монополия принимала в России разные формы, что часто приводит к дискуссиям среди ученых о времени ее появления и преобразованиях.

По результатам исследования О.Г. Лариной термин «питейная регалия» в российском законодательстве получил закрепление в 1765 г. в Манифесте «Об отдаче питейной продажи с 1767 года на откуп во всем государстве кроме Сибирской губернии» [Ларина, 2011, с. 119], однако государственная винная монополия существовала и до его употребления. Д.А. Толстой (1823–1889) нашел подтверждение существования государственной винной монополии в XIV в. [Толстой, 1848, с. 135].

¹ По словам С.И. Иловайского этимологически слово «regalia» происходит от «тех» — царь, и первоначально под ним разумели всевозможные прерогативы, т. е. права и преимущества царской власти. В средние века стали различать регалии двоякого рода: 1) *regalia majora*, к которым относились разные права верховной власти по части законодательства, суда и управления, а также права на известные знаки внешнего отличия, напр., на корону, скипетр и т. п.; 2) *regalia minora*, называвшиеся также *regalia utilia fisci*, под которыми разумели разные промыслы, объявленные регальными, т. е. государственными. По своей сущности эти промыслы, монополизированные казной, разделяются на две различные категории: 1) предназначены исключительно для получения дохода; 2) по общественному значению, требуют, чтобы казна взяла их в свои руки [Иловайский, 1904, с. 62].

С.С. Луцик полагает, что она была введена в стране 1463 г. [Луцик, 2012, с. 98]. В.В. Похлебкин (1923–2000) настаивал на том, что производство алкогольных продуктов стало государственной регалией с 1474 г. [Похлебкин, 2005, с. 105]. О.Г. Ларина полагает, что впервые о регалии было сказано в законодательстве в 1651 г. [Ларина, 2011, с. 117].

О дальнейшем развитии винной монополии также нет единого мнения. М.О. Гредингер (1867–1936) в книге «Основы питейной монополии в России» рассмотрел пять периодов эволюции налога на спиртные напитки в России: 1) время борьбы между казенной винной монополией и откупом до введения Екатериной II откупной системы; 2) 1819–1827 гг. исключительное господство государственной питейной монополии; 3) возрождение откупной системы; 4) акцизно–питейная система; 5) новый тип казенной продажи питей [Гредингер, 1897, с. 34]. Таким образом, ученый отметил существование трех форм винной монополии. При этом в его классификации обращает на себя внимание отделение винной монополии от откупов. Такой подход используют некоторые исследователи и сегодня [Бурцев, 2019, с. 124], тем не менее большинство исследователей [Толстой, 1848, с. 137; Ларина, 2011, с. 117] полагают, что откуп был одной из форм реализации винной монополии. Вся эволюция правового регулирования винной монополии представляет собой различные сочетания двух ее основных форм реализации: верной и откупной. Верная форма подразумевала управление винными предприятиями ответственными управляющими (кабацкими головами, с 1699² г. кабацкими бурмистрами), назначаемыми и подчиненными государственным органам. Откупная форма предполагала выкуп у царской казны частными лицами на торгах права производства или реализации алкоголя в определенной местности [Кучер, Гулина, 2006, с. 74]. А.И. Раздорский справедливо отождествляет это с их арендой [Раздорский, 2015, с. 44]. Между правительственными органами и откупщиками заключался контракт, который регламентировал порядок производства и продажи алкогольных напитков или только продажи в более поздние периоды. При этой форме управления доход от алкоголя государство получало в виде установленной суммы [Кучер, Гулина, 2006, с. 74; Толкушкин, 2001, с. 28].

В.В. Похлебкин [Похлебкин, 2005] выделил в дореволюционном периоде четыре формы водочной монополии, которые ограничил периодами действия (табл. 1).

² В 1699 г. была организована Бурмистрская палата, которой было передано управление винными сборами, а вместо кабацких голов стали назначать бурмистров [ПСЗРИ, 1699, Т. 3 № 1674, с. 599].

Таблица 1. Периоды действия форм винных монополий в дореволюционной России по В.В. Похлебкину

Монополия	Годы действия	Характеристика
1	1474–1553–1598–1605	Полная государственная монополия на все алкогольные напитки
2	1652–1681–1689	Полная государственная монополия с введением наказания за незаконное производство алкоголя (корчемство ³)
3	1697–1705–1716 1734–1765 — официально отменена	Постепенное выведение из–под винной монополии производства алкоголя с уплатой налога и с сохранением монополии на его продажу
4	1894–1902–1914	Полная государственная монополия на водку

Составлено авторами по: Похлебкин, 2005, с. 66, 72, 94, 105, 115–116.

Включив в таблицу для характеристики каждой формы водочной монополии не только пограничные годы, но и промежуточные, автор показал начало и окончание периодов их применения, тем самым отмечая значимые события в период их действия.

О.Г. Ларина представила характеристику основных нормативных актов, регулирующих правила применения винной монополии или отменяющих ее. В описании можно выделить 10 периодов развития винной монополии (табл. 2).

Таблица 2. Основные нормативные документы по регулированию винной монополии по О.Г. Лариной

№	Название документа (год утверждения)	Характеристика содержания документа
1	Указ «О бытии во всех городах и в государевых больших селах по одному кружечному двору» (1651)	Отмена откупной системы в винокурении и учреждение вместо кабаков кружечных дворов, с которых надлежало продавать вино только на вынос — ведрами, кружками и укрупненными чарками
2	О недозволении боярам и приказным людям содержать в вотчинах и по городам кабаки и кружечные дворы... (1652)	Запрет конкуренции в продаже вина и установление государственной монополии на его продажу
3	О порядке отпуска сумм из доходов по третям года, о недавании на гарнизоны и иные расходы прежде отсылки определенных	Установление полной монополии на производство и продажу вина во всем государстве

³ «Корчмой вначале обозначали водку домашнего производства в своём хозяйстве для личного потребления и для угощения гостей, соседей (отсюда и сам термин, совпадающий с «гощением»), а затем, с момента введения монополии на водку в XV в., термином «корчма» обозначали водку незаконного производства, то есть то, что ныне именуют самогоном, — водка, запрещённая к производству и продаже, произведённая помимо и в нарушение государственной монополии» (Похлебкин, 2005, с. 72). Корчемство, то есть частное и нелегальное винокурение, производство самогона, наказывают кнутобитием, а при рецидиве — тюрьмой, штрафом (Похлебкин, 2005, с. 65).

№	Название документа (год утверждения)	Характеристика содержания документа
	сумм в иные места, о и некурении вина никому (1710)	
4	О свободе винокурения для домашнего расхода и по подрядам с уплатой пошлины с кубов (1716)	Разрешение свободного производства вина
5	Манифест «Об отдаче питейной продажи с 1767 года на откуп во всем государстве кроме Сибирской губернии» (1765) и Устав о винокурении (1765)	Введение откупной системы на продажу алкогольных напитков
6	Устав о питейном сборе и учреждение для управления питейного сбора в 29 Великороссийских губерниях на основании устава. <i>Манифест и Устав о питейном сборе</i> (1817)	Введение казенной продажи питей с 1819 г. и отмена откупов
7	Положение об акцизно–откупном комиссионерстве для продажи с 1847–1851 год казенного вина и других питей в Великорусских губерниях и Кавказской области (1846)	Введение акцизно–откупного комиссионерства
8	Положением о питейном сборе (1861)	Введение акцизной системы
9	Положение о казенной продаже питей (1894)	Введена система казенной продажи питей (т.е. питейная монополия).
10	О запрещении продажи спирта, вина и водочных изделий для местного потребления в империи (1914)	Введение «сухого закона» на территории России

Составлено авторами по: Ларина, 2011, с. 117–121; ПСЗРИ

Как можно заметить, часть отмеченных О.Г. Лариной документов, утверждены именно в те в годы (или близкие к ним), когда согласно В.В. Похлебкину изменялись условия действия монополий. Автор выделила два значимых события в развитии винной монополии в эпоху правления Петра I, произошедших в 1710 г. и 1716 г. Они связаны с полным запретом производства алкогольных напитков частными лицами и его отменой.

Она упомянула только самые значимые события в разные периоды. Из работы А.Н. Якушева и В.М. Волковой известно, что в период единоличного правления Петра I было утверждено 59 нормативных документа, регулирующих вопросы производства и продажи алкогольных напитков и еще 30 — в период совместного управления государством с Иоанном Алексеевичем [Якушев, Волкова, 2007, с. 133]. Это превышало общее количество подобных документов, изданных двумя его предшественниками с 1649 г. — года первого нормативного акта, включенного в Полное собрание законов Российской Империи. Этот результат по данным исследователей превзошли лишь две императрицы: Елизавета Петровна

(1709–1761, годы правления: 1741–1761) утвердившая 121 нормативный документ в этой области, и Екатерина II (1729–1796, годы правления: 1762–1796) подписавшая 165 документов, регулирующих оборот алкогольных напитков [Якушев, Волкова, 2007, с. 133].

Несмотря на большое количество документов, утвержденных Петром I, значимых преобразований в реализации винной монополии он не осуществил. Результатом его законодательной деятельности стало изменение правил администрирования государственных доходов в винных предприятиях. Первым стал документ, утвержденный 1 января 1703 г. — Приговор Ратуши «О заведении шнуровых книг и о выдаче оных за скрепою Земским Бурмистрам таможенным и кабацким целовальникам для повседневной записи поступающих пошлин, и по питейной части употребленных припасов на курение вина и денег вырученных от продажи оногo» [ПСЗРИ, 1703, Т. 4 № 1922, с. 201–209]. В нем определялись правила бухгалтерского учета в винном производстве, которое в то время осуществлялось в государственных кабаках, последние также иногда назывались кружечными дворами. Кабаки различались по своему устройству: в одних имелись только избы с погребом, где хранились продаваемые алкогольные продукты, а другие были не просто местом продажи крепких напитков (казенного вина, пива и меда), распития их, но и выделки (производства, приготовления) алкогольной продукции [Пронина, 2016, с. 170].

2. Первый российский нормативный акт, регулирующий правила бухгалтерского учета в предприятиях производства и продажи алкогольных напитков

К этому времени в стране произошли важные преобразования в государственном и местном управлении. В 1699 г. в Москве Петр I учредил Бурмистерскую палату, которая 17 ноября этого же года была переименована в Ратушу [Акишин, 2012, с. 10]. В 1699–1700 г. созданные на местах еще при Иване IV (1530–1584, годы правления: 1533–1584) выборные органы местного самоуправления в городах России — земские избы — были подчинены Ратуше. Московская Ратуша получила двойное назначение: 1) для Москвы выполняла роль местного выборного органа с компетенцией аналогичной компетенции городских земских изб; 2) для остальных городов — центральный орган власти, заменивший часть приказов [Акишин, 2012, с. 12]. Земские избы ведали торгово–промышленным населением.

По результатам исследования В.Я. Соколова и соавторов [Соколов, Карельская, Зуга, 2020, с. 115] известно, что описанные в Приговоре Ратуши 1703 г. правила организации учетных записей повторяли применявшиеся на практике в кабаках еще в начале XVII в. Осталось прежним правило, согласно которому кабацкая книга являлась одновременно учетным регистром и отчетным документом винного предприятия.

В учетной книге винного предприятия (кабака) — кабацкой книге — предписывалось фиксировать следующую информацию: все расходы на сырье и изготов-

ление алкогольных напитков, количество произведенной продукции в натуральном выражении, и сумма выручки, полученная от продажи [ПСЗРИ, 1703, Т. 4 № 1922, с. 201].

Ключевые изменения, вводимые Приговором Ратуши, состояли в следующем:

- 1) до начала осуществления записей учетную книгу требовалось прошивать и печатывать в вышестоящем учреждении (у земских бурмистров);
- 2) записи в книгу следовало заносить ежедневно;
- 3) запрещалось производить записи в любых иных учетных регистрах, кроме кабацкой книги;
- 4) ежемесячно книги подлежали ревизии представителями вышестоящей организации, при этом срок ревизии строго оговаривался, в местном органе управления он составлял не более двух дней, после завершения ревизии книги заверялись ревизором и направлялись в следующую инстанцию — ратушу;
- 5) ежемесячная ревизия учетных книг в следующей инстанции — Ратуше.

Таким образом, Приговор Ратуши 1703 г. не внес корректировок в содержательную часть книги или ее назначение, но изменил процедуру ее открытия и представления в качестве отчетности винного предприятия. При этом изменились сроки сдачи отчета, адрес (ранее книги отправлялись в государственный орган управления (приказ), теперь — сначала в местный орган государственного управления (земскую избу), и уже после этого в государственный орган более высокого уровня), количество проверок (вместо одной теперь предусматривалось две).

Еще одним важным новшеством Приговора Ратуши стало определение наказания за выявленные при ревизии книг нарушения, хищения и т.п. земским и кабацким бурмистрам. Земских бурмистров наказывали за недосмотр, а кабацких — за воровство. Наказание было определено в форме изъятия в пользу государства всего имущества провинившихся ответственных лиц и их ссылка со всей семьей в «дальние города ... на вечное житье» [ПСЗРИ, 1703, Т. 4 № 1922, с. 201–202].

Описанные в нормативном документе 1703 г. правила организации учета и отчетности относились к предприятиям по производству и продаже алкогольных напитков. Соответственно, он являлся нормативным актом отраслевого значения. Несмотря на это значение документа не ограничилось одной отраслью, он оказал заметное влияние на развитие бухгалтерского учета в России в целом. Многие из включенных в него правил спустя столетие войдут в Торговый устав 1800 г., в приложении к которому будут представлены формы учетных книг и описаны требования к их оформлению и заполнению.

Появление Приговора Ратуши в 1703 г. неслучайно. Он был утвержден в рамках проводившихся в России Петром I реформ, которые затронули все стороны жизни общества: от правил носить одежду до обрядов погребения. Именно в его правление в стране появились слово бухгалтер и первый нормативный акт, регулирующий бухгалтерский учет [Соколов, 1996, с. 226].

Петр I большое внимание уделял увеличению доходов государственного бюджета. В годы его правления искали новые источники государственных дохо-

дов, монополизировали промыслы, регализировали товары. В этот период активно использовали соляную, пороховую, лесную регалии. Ввели монополию на государственную продажу пеньки, смольчуга, икры. Любая прибыльная кампания обращалась императором в казну в виде налога или прямого дохода [Ларина, Рузаков, 2018, с. 4]. Не обошел он вниманием, как было показано ранее, и винную монополию. До принятия Приговора Ратуши в 1703 г. была проделана большая работа, которую характеризуют утвержденные регулятивы в этой области.

3. Регулирование производства и продажи алкогольных напитков в период с 1649 г. до 1703 г.

За период 1649–1703 гг. о питейном деле было издано 72 регулятива. Краткая характеристика их содержания представлена в табл. 3.

Таблица 3. Характеристика содержания нормативных актов по питейному управлению, откупам и казенной продаже с 1649 г. по 1703 г.

Регулируемый вопрос	Количество документов		Доля документов в % к общему количеству
	Всего	В т.ч. после февраля 1689 г.	
Организация управления сбором винных доходов	27	18	37,5
Региональные ограничения	13	1	18,1
Монополия и правила передачи кабаков на откуп	11	0	15,3
Ведомственная принадлежность кабаков	6	3	8,3
Установление цены продажи спиртных напитков	6	1	8,3
Учет и отчетность	4	4	5,6
Привилегии и освобождения	3	1	4,2
Правила взимания недоимок	2	1	2,8
Итого	72	29	100

Составлено авторами по: ПСЗРИ

Как можно видеть правительство издавало нормативные акты по достаточно широкому кругу вопросов. Наибольшее количество документов 37,5% было посвящено правилам организации кабаков: назначению управляющих и их помощников, описанию их обязанностей, организации торговли и передачи денег в казну, и т.д. Именно регулированию этих правил организации сбора государственных доходов от винной монополии уделялось особое внимание на протяжении всего периода исследования. При этом большая часть из них (66,7%) была принята Петром I в период с 1689 г. по 1703 г.

Высока доля документов (18,1%), посвященных региональным ограничениям, определявшим правила для организации винных сборов в Сибири, ввоза спиртных напитков в Россию из других регионов и требования о закрытии питейных заведений в населенных пунктах с определенными характеристиками. Но практически все они были приняты до начала петровской эпохи.

Правила государственной монополии и применения откупной системы разрабатывались законодателями довольно активно (11 документов или 15,3%), но также до Петра I. Запреты на использование откупной формы управления винными предприятиями вводились в следующие годы: 1651–1663 гг. и 1681–1705 гг. [ПСЗРИ, 1651, Т. 1 № 72, с. 262; ПСЗРИ, 1663, Т. 1 № 340, с. 579; ПСЗРИ, 1681, Т. 2 № 879, с. 332–340; ПСЗРИ, 1708, Т. 4 № 2203, с. 412–415]. Связанная с этим вопросом группа законодательных норм посвящалась освобождениям (3 документа или 4,2%) от запретов или взиманию налогов в этой сфере, которые распространялись либо на отдельных частных лиц, либо на конкретные регионы. Так, в эту группу документов включен нормативный акт 1703 г., который ввел налог, уплачиваемый ежегодно производителями алкоголя и исчисляемый с емкости для производства напитков: с каждого куба — по 5 алтын, с котла и казана — по 6 алтын 4 денег в год [Ларина, 2011, с. 118].

В нормах о ведомственной принадлежности определялась подчиненность кабаков конкретным государственным органам (6 документов или 8,3%). Половина из них была утверждена Петром I до 1703 г., в связи с проводившейся им реформой местного самоуправления.

Важным вопросом реализации винной монополии являлись указы об установлении цены продажи алкоголя, которых правительство в рассматриваемом периоде приняло шесть (или 8,3%). Сначала цены устанавливались в общих документах, предписывающих правила работы кабаков, позже стали издаваться специальные — о ценах в отдельных регионах. Так в 1661 г. была издана грамота Воеводе Наумову о продаже вина в Перми, Чердыни и Соликамске по 5 рублей за ведро [ПСЗРИ, 1661, Т. 1 № 309, с. 559].

За весь рассматриваемый период организации учета и отчетности было посвящено всего четыре документа, но все они были приняты уже в период единоличного правления Петра I. Три из них относились к вопросам локальной отчетности (два — по отдельным регионам (Архангельску и Брянску), третий — о правилах оформления сопроводительных документов по отправляемым в казну денежным средствам и их опечатыванию). Четвертым стал описанный выше Приговор Ратуши 1703 г., который по своему содержанию стал регулятивом, обобщившим практику, сформировавшуюся в России задолго до его появления, и внес новации в процедуру организации учета, обеспечения и подтверждения достоверности учетных записей.

Таким образом, чуть менее половины нормативных актов, регулирующих оборот алкогольных напитков, были приняты в период единоличного правления Петра I до 1703 г., а это примерно половина из всех, утвержденных им в этой области. При этом он уделял первоочередное внимание регулированию вопросов связанных с получением государством доходов от производства и продажи алкоголя, регулированию учета и отчетности в данной сфере, а также тесно связанному с этим вопросу ведомственной принадлежности кабаков. Это привело его к утверждению Приговора Ратуши 1703 г., который стал началом существенных преобразований в российском бухгалтерском учете, следующим шагом реформатора стало утверждение 5 апреля 1722 г. Регламента управления Адмиралтейства и

верфи [ПСЗРИ, 1722, Т. 6 № 3937, с. 525–607], появление которого историками учета [Соколов, 1996, с. 226–228; Львова, 2014, с. 70] признается самым значимым событием в развитии русского бухгалтерского учета этого периода. В нем, кроме описания подробных правил учета, были утверждены формы учетных регистров.

Совершенствование правового регулирования оборота алкогольной продукции в петровский период было направлено на повышение собираемости государственных доходов. Именно в это время были найдены новые подходы улучшения администрирования сбора государственных доходов путем общегосударственного регулирования правил бухгалтерского учета винных предприятий, предварительного опечатывания их учетных регистров и регулярная ревизия на двух уровнях. Многие из них в настоящее время составили основу методов контроля за оборотом алкоголя в России, заложенных в ЕГАИС.

4. ЕГАИС как основа современного контроля оборота алкоголя в России

В современной России не применяется винная монополия, но оборот алкоголя как и раньше остается под пристальным вниманием правительства. Особое внимание по словам Н.В. Прониной уделяется учетным механизмам в этой отрасли [Пронина, 2016, с. 173]. В центре сегодня находится ЕГАИС. Эта система позволяет отслеживать весь путь алкогольной продукции, начиная от сырья и заканчивая продажей готового продукта конечному потребителю. В ней учитывается весь произведенный спирт на спиртовых заводах с точностью до литра. Далее она отслеживает его перемещение в автомобильных цистернах (спиртовозах) на ликероводочные заводы. Информация об их движении регистрируется в режиме онлайн на сервере Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка. Поступивший на завод спирт контролируется через систему ЕГАИС, также как и полученный из него готовый продукт и его дальнейшее перемещение вплоть до розничной продажи. Таким образом, с помощью ЕГАИС в текущем режиме контролируется оборот алкогольной продукции с возможностью детализации по субъектам Российской Федерации, производителям, видам, наименованиям продукции, крепости, объему, правильности начисления акциза. Цель применения системы не ограничивается только налоговым администрированием, она позволяет решать и другие задачи, но прежде всего, эффективно выявлять контрафактную алкогольную продукцию.

Создание ЕГАИС стало результатом длительного развития российского государственного регулирования оборота алкоголя, история которого началась еще в XVIII в. с появлением Приговора Ратуши, утвержденного Петром I в 1703 г., закрепившего на общегосударственном уровне правила бухгалтерского учета в винных предприятиях.

Сравнение правил учета прошлого с информацией, фиксируемой в ЕГАИС, выявляет прямую преемственность основ учетного механизма, построенного на стремлении государственных органов получать точные и оперативные данные о деятельности субъектов алкогольного рынка. Современные цифровые технологии

позволили решить задачу на новом уровне, при этом сегодня внимание регуляторов в этой области уже не ограничивалось целью максимизации государственных доходов от продажи алкогольной продукции, но также решалась и другая проблема — пресечение незаконного ее оборота. По данным Д.Г. Бурцева повсеместное введение ЕГАИС с 2016 г. во всех звеньях алкогольного рынка (производитель — оптовое звено — розничная точка — потребитель) позволило практически полностью пресечь возможность реализации нелегально произведенного алкоголя в розничных магазинах [Бурцев, 2019, с. 127].

Заключение

Подводя итоги настоящего исследования, можно выделить следующие основные результаты:

1. Изучение истории развития винной монополии в России позволило выявить значимую роль в ней Петра I, который хотя существенно и не изменил форму сбора государственных винных доходов, но осуществил значимый сдвиг в развитии российского бухгалтерского учета, утвердив первый общегосударственный нормативный акт (Приговор Ратуши 1703 г.), регулирующий организацию учета в предприятиях винной монополии.
2. Несмотря на то, что появление Приговора Ратуши 1703 г. не внесло значимых новаций в содержание учетных записей винных предприятий, он существенно изменил саму организацию бухгалтерского учета, путем введения в нее новых правил, направленных на обеспечение достоверности учетных записей, в частности требования предварительного опечатывания учетных регистров в вышестоящих организациях и регулярного представления их на ревизию.

Сравнительный анализ исторических и современных правил организации учета и контроля оборота алкоголя в России позволил установить прямую преемственность методов администрирования сбора государственных доходов в этой области, состоящую в общности основ учетного механизма

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20–010–42004

Литература

1. Акишин М. О. (2012) Реформа 1699 г.: проведение и итоги. *Меньшиковские чтения*. № 3 (10). С. 9–20.
2. Бурцев Д. Г. (2019) Налоговые и административные основы формирования единого алкогольного рынка государств — членов Евразийского экономического союза. *Современное право*. № 3. С. 124–130.
3. Гредингер М. (1897) *Основы питейной монополии в России*. — Пернов: Издание книжного магазина Эмиля Трейфельдта, 139 с.
4. Иловайский С. И. (1904) *Учебник финансового права*. — Одесса: типо-хромолитография А.Ф. Соколовского, 383 с.

5. Кистерев С. Н. (2003) *Нормативные документы таможенных учреждений городов Устюжской четверти конца XVI — начала XVII века.* — Москва: Древлехранилище. Т. 1. 216 с.
6. Кучер В. В., Гулина Н. С. (2006) Государство, финансы и алкогольный рынок в истории России. *Сибирская финансовая школа.* № 2. С. 73–78.
7. Ларина О. Г. (2011) Этапы развития законодательства о питейной регалии в России. *Известия Юго–Западного государственного университета.* № 2 (35). С. 117–122.
8. Ларина О. Г., Русаков И. Б. (2018) Историко–правовые аспекты местного управления регалийными доходами в России в 1719–1724 гг. *Актуальные вопросы местного самоуправления в Российской Федерации,* Стерлитамак, 26–27 апреля 2018 г. С. 4–7.
9. Луцки С. С. (2012) Винная монополия. *Глобальный научный потенциал.* № 12 (21). С. 98–100.
10. Львова Д. А. (2012) Адмиралтейский регламент Петра Великого как памятник учета эпохи меркантилизма. *Финансы и бизнес.* № 4. С. 229–241.
11. Львова Д. А. (2014) *Истоки теории бухгалтерского учета общественного сектора экономики.* Монография. — СПб: Изд–во С.–Петербург. ун–та, 157 с.
12. Полное собрание законов Российской империи. Собрание 1 (1649–1825).
13. Похлебкин В. В. (2005) *История водки.* — Москва: Центрполиграф.
14. Пронина Н. В. (2016) Учет оборота алкогольной продукции в дореволюционной и современной России: историко–правовой анализ. *Вестник Владимирского юридического института.* № 2 (39). С. 169–176.
15. Раздорский А. И. (2015) Таможенные и кабацкие оклады и сборы в городах юга и запада Европейской России в XVII в. (по материалам приходо–расходных книг московских приказов). *Торговля, купечество и таможенное дело в России в XVI–XIX вв.:* Сб. материалов Третьей международной научной конференции. 24–26 сентября 2013, Том I: XVI–XVIII века. Коломна. 2015. С. 44–61.
16. Раздорский А. И. (2017) *Головство и откуп: очерки из истории таможенного и кабацкого дела на юге и западе европейской России в XVII веке:* (по материалам приходо–расходных книг московских приказов и городских таможенных и кабацких книг). / Санкт–Петербург. Ин–т истории РАН [и др.]. — Москва: ООО «Старая Басманная», 259 с.
17. Сергеевич В. И. (1910) *Лекции и исследования по древней истории русского права.* СПб.: типография М. М. Стасюлевича, 667 с.
18. Сидорова М. И., Назаров Д. В. (2016) Бухгалтерский учет дворцового хозяйства России в XVIII в. *Аудит.* № 8. С. 19–24.
19. Сидорова М. И., Назаров Д. В. (2017) Регулирование учетной практики государственными учреждениями в России в середине XVIII в. *Аудит.* № 9. С. 15–21.
20. Соколов Я. В. (1996) *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней.* — Москва: Аудит, ЮНИТИ, 638 с.
21. Соколов В. Я., Карельская С. Н., Зуга Е. И. (2020) Бухгалтерский учет водки в царской России. *Бухгалтерский учет.* № 11. С. 111–121.
22. Толкушкин А. В. (2001) *История налогов в России.* — Москва: Юристъ, 430 с.
23. Толстой Д. А. (1848) *История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины императрицы Екатерины II.* — СПб.: Типография К. Жернакова, 258 с.
24. Якушев А. Н., Волкова В. М. (2007) Развитие законодательства о питейных сборах в Российской империи. *Российский криминологический взгляд.* № 4. С. 130–137.
25. Sokolov V., Karelskaia S., Zuga E. (2019) Accounting in state–owned companies operated for the production and sale of alcohol in Russia in the fifteenth–seventeenth centuries. *Accounting History.* № 3 (24). С. 425–443

Н.В. Генералова

А.А. Соколова

Н.А. Соколова

Финансовая отчетность российских компаний в XXI веке: реалии, тренды и вызовы

Аннотация

В статье излагаются ключевые по мнению авторов тренды формирования представления финансовой отчетности в России на современном этапе развития экономики, такие как: изменение охвата публичной финансовой отчетности — от индивидуальной к консолидированной; повышение легитимности и расширение публичности финансовой отчетности; влияние международных регуляторов; обособление финансовой отчетности от бухгалтерского учета; появление конкурентов или партнёров в виде различного рода нефинансовых отчетов; цифровизация отчетности и визуализация данных, появление модели интерактивной отчетности. В статье проанализировано раскрытие финансовой и нефинансовой отчетности ПАО «Газпром», размещенной на официальном сайте компании в разделе «Инвесторам и акционерам» за 1998–2019 гг. В заключении сформулированы вызовы к современной финансовой отчетности публичных компаний на современном этапе развития экономики в условиях все неуклонно растущих запросов пользователей.

Ключевые слова:

Финансовая отчетность, учет в России, консолидированная финансовая отчетность, МСФО, нефинансовая отчетность, интегрированная отчетность, цифровизация экономики

Введение

XXI век можно назвать революционным этапом развития финансовой отчетности, что обусловлено кардинальными изменениями в информационных потребностях и ожиданиях ключевых пользователей отчетности, появлением новых моделей бизнеса, стремительно развивающимися информационными технологиями, развитием «зеленой экономики», предполагающей поиск баланса между экономической эффективностью и сохранением окружающей среды, а также повсеместной глобализацией всех экономических и политических процессов. Все это обусловило новые тенденции и направления в эволюции публичной отчетности компаний. Публичная отчетность была и остается основным способом коммуникации компании с широким спектром стейкхолдеров через представление наиболее важной информации о значимых аспектах деятельности хозяйствующего субъекта. Качественная подготовка и раскрытие релевантной информации дает возможность судить об информационной открытости компании и вызывает к ней доверительное отношение. Последнее является одним из главных конкурентных преимуществ компании, особенно, в свете череды финансовых кризисов, постигших мировое сообщество в начале XXI века. Опыт, извлеченный из этих потрясений, показал, что финансовая отчетность часто не способна отразить реальное состояние

дел компании. В свете этих событий обострилась дискуссия о перспективах развития финансовой отчетности и ее роли как основного информационного источника о деятельности компании.

В настоящей статье была предпринята попытка систематизации основных изменений, произошедших в финансовой отчетности и затрагивающих эволюцию форм и их наполнение, смену ключевых пользователей информации, влияние внешней среды и пр. Далее авторы приводят семь ключевых трендов финансовой отчетности российских компаний в начале XXI века: 1) изменение охвата публичной финансовой отчетности — от индивидуальной к консолидированной; 2) повышение легитимности и расширение публичности финансовой отчетности; 3) влияние международных регуляторов; 4) обособление финансовой отчетности от бухгалтерского учета; 5) повышение качества отчетности и увеличение роли профессионального суждения; 6) появление конкурентов или партнёров в виде различного рода нефинансовых отчетов; 7) цифровизация отчетности и визуализация данных.

1. Изменение охвата публичной финансовой отчетности: консолидированная, а не индивидуальная

Изменение охвата финансовой отчетности, на наш взгляд, один из ключевых сущностных трендов представления и публикации финансовой отчетности российских компаний в новейшей истории России. Если ранее в советский период плановой экономики акцент делался на индивидуальную отчетность хозяйствующих единиц с последующим объединением показателей на уровне министерств и ведомств, то с переходом к рыночной экономике в России, начиная с момента ее образования как отдельной страны в 1991 году, курс в части публичной отчетности взят на формирование консолидированной отчетности. Главной причиной формирования именно консолидированной финансовой отчетности в России, включающей активы, обязательства, доходы и расходы материнской компании и ее дочерних компаний, стало появление частной собственности, которая пришла на смену тотальной государственной и формирование рынка частного капитала, что в свою очередь привело к возникновению необходимости удовлетворения новых информационных запросов пользователей [Генералова, Карельская, 2015]¹.

Специалисты выделяют три этапа развития консолидированной финансовой отчетности в России: *1 этап* (1991–1998г) — национальный (этап применения российских правил бухгалтерского учета), *2 этап* (1999–2011г) смешанный или

¹ Среди прочих причин появления консолидированной финансовой, оказавшими влияние на расширение практики ее применения отметим следующие: 1) бурный процесс концентрации капитала, когда компании поглощались другими, 2) формирование компаний холдингового типа, т.е. компаний, контролирующих полностью или частично одну или несколько других компаний, 3) отсутствие барьеров в применении новых методов учета и составления отчетности, 4) осознание предпринимателями целесообразности юридического дробления и экономического объединения различных видов бизнеса, 5) одобрение идеи консолидации крупнейшими фондовыми биржами.

переходный (этап применения российских правил бухгалтерского учета или МСФО). и 3 этап (2012 г. — настоящее время) международный (этап применения МСФО) [Генералова, Карельская, 2014]. Переломным моментом стал 2012 год — именно с этого года в силу Закона №208-ФЗ от 27.07.2010 «О консолидированной финансовой отчетности» российские организации, попадающие под сферу действия указанного Закона, должны составлять, представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность. Требование данного Закона распространяется на *кредитные организации; страховые организации; негосударственные пенсионные фонды; управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; клиринговые организации; федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации; акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации; иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список* (ст. 2 Закона № 208-ФЗ).

Методологически консолидированная отчетность в отличие от индивидуальной характеризуется следующими основными моментами:

- консолидированная финансовая отчетность — это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности;
- группа — это материнская компания и все ее дочерние компании, при этом отношении «материнская компания — дочерняя компания» определяются «контролем»;
- инвестор контролирует объект инвестиций, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов, а также имеет возможность влиять на доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций;
- процедура консолидации включает: объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков материнской организации с аналогичными статьями ее дочерних организаций; взаимозачет балансовой стоимости инвестиций материнской организации в каждую из дочерних организаций и доли материнской организации в собственном капитале каждой из дочерних организаций с признанием возникающего гудвила при объединении бизнесов и признанием его последующего обесценения; элиминирование внутригрупповых активов и обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков, относящихся к операциям между организациями группы,
- консолидированная финансовая отчетность формируется по единой учетной политике,

- вложения компаний группы в ассоциированные и совместно контролируемые компании отражаются специальными методами, в частности методом долевого участия, при котором отражается доля в прибыли или убытке относящаяся инвестору.

Таким образом, в настоящее время публичные и общественно значимые компании в России наряду с индивидуальной отчетностью по национальным стандартам формируют отчетность группы — консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО [Доклад о практике применения ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг, Информация о практике применения ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в 2015–2018 гг.]. Именно последняя приобретает все большую информационную значимость: именно она анализируется ключевыми стейкхолдерами, ее данных ждут финансовые аналитики и частные инвесторы, на ее основе составляются рейтинги и индексы.

2. Повышение легитимности и расширение публичности финансовой отчетности

До принятия Закона №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» на российские компании в силу нормативных документов была возложена лишь обязанность по составлению консолидированной отчетности. Так в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ №34н от 29.07.1998 вопросам отчетности группы компаний был отведен целый раздел V «Основные правила сводной бухгалтерской отчетности», где была зафиксирована лишь обязанность составления сводной бухгалтерской отчетности, а не представления и раскрытия². В тоже время публичные российские компании фактически активно составляли и представляли консолидированную финансовую отчетность по МСФО и размещали ее на своих корпоративных сайтах и прочих информационных ресурсах. Во многом это происходило по требованиям инвесторов и займодавцев, а в дальнейшем российских бирж. Сложность состояла в том, что в силу отсутствия четких требований, данная отчетность могла быть только на английском языке, только в долларах или евро, сроки выпуска и публикации, периодичность промежуточной отчетности, а также аудит этой отчетности оставались на усмотрение и добросовестность компаний. С принятием Закона о консолидированной отчетности и внесении в него последующих изменений на законодательном уровне, была закреплена обязанность формирования консолидированной финансовой отчетности, а также требования к ее представлению: в частности, установлены сроки, частота представления, язык и валюта представления (русский и рубль), подписание и пр.

² Первоначально в российских регулирующих документах применялся термин «сводная бухгалтерская отчетность», впоследствии стал использоваться другой «консолидированная финансовая отчетность». Представляется, что термин «сводная» проник в данные нормативные документы как «наследство» административно-хозяйственной системы, при которой формирование вышестоящими органами сводной отчетности, включающей данные нижестоящих подразделений, было широко распространено.

Это повысило правовой статус финансовой отчетности публичных и общественно значимых компаний, что укрепило ее легитимность.

Публичность финансовой отчетности за последние годы также существенно возросла. Помимо появления новых технических возможностей и цифровизации экономики в целом, решающее влияние на этот процесс оказала последовательная политика государства в части обеспечения информационной доступности. Выделим следующие ключевые моменты:

- в силу Закона № 39-ФЗ «Рынке ценных бумаг» эмитенты обязаны раскрывать бухгалтерскую (финансовую) отчетность эмитента, а также консолидированную финансовую отчетность эмитента в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности; при этом под раскрытием информации понимается обеспечение ее доступности всем заинтересованным в этом лицам независимо от целей получения данной информации;
- публичность финансовой отчетности обеспечивается введением системы раскрытия информации эмитентами посредством информационных агентств, уполномоченных на проведение действий по раскрытию информации. С 2007 года функционируют пять аккредитованных информационных агентств: ООО «Интерфакс — ЦРКИ», АО «АЭИ «ПРАЙМ», АО «СКРИН», ЗАО «АК&М» и АНО «АЗИПИ», на площадках которых в свободном доступе можно ознакомиться с финансовой отчетностью компаний. Так, на площадке "Интерфакс — Центр раскрытия корпоративной информации" представляют информацию около 2 500 российских компаний-эмитентов [Интерфакс];
- в федеральных законах № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» установлены требования по раскрытию отчетности, обеспечивающие доступ к отчетности в установленные сроки всех заинтересованных лиц;
- совершенствуется системам надзора за представлением и раскрытием финансовой отчетности. Так, с 2016 года надзор за консолидированной финансовой отчетностью возложен на Центральный Банк Российской Федерации. К российским компаниям применяются меры воздействия по результатам проверок ЦФ РФ в связи с нарушениями в области финансовой отчетности. Так 5% компаний, обязанных составлять консолидированную отчетность, были привлечены к административной ответственности или им были выданы предписания: 75 из 1504 компаний в 2012 году, и 72 из 1428 компания в 2013 году [Доклад о практике применения ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг.]. По данным отчета, размещенного на сайте Минфина России за 2015–2018 гг. существенно сократилось количество представивших консолидированную отчетность организаций, к которым применены меры воздействия; так за 2018 г. количество организаций, к которым были применены меры воздействия, уменьшилось по сравнению с отчетностью за 2015 г. с 76 до

одной [Информация о практике применения ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в 2015–2018 гг.].

3. Влияние международных регуляторов

Важным трендом во второй половине XX — начале XXI веков стало широкое распространение международного регулирования во многих областях экономики, бухгалтерский учет и финансовая отчетность не стали исключением. История применения МСФО в России берет свои истоки в конце 80-х годов прошлого века, именно в это время в условиях перехода от плановой экономики к рыночной встал вопрос о выборе ориентира для реформирования учета и отчетности в стране. Таким ориентиром стали МСФО. Реформирование шло постепенно: в национальные регулятивы (положения по бухгалтерскому учету — ПБУ) шаг за шагом вводились отдельные положения по учету и представлению информации. Первоначально принятый в 90-х годах курс на применение МСФО взамен национальных стандартов на уровне компании, в 2004 году в силу принятой Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу году был изменен на взвешенный и ранжированный подход, суть которого сводилась к двум основным направлениям: 1) консолидированная финансовая отчетность общественно значимых субъектов представляется по МСФО; 2) индивидуальная отчетность представляется по национальным стандартам, которые, в свою очередь, разрабатываются и актуализируются на основе МСФО. На сегодняшний момент можно констатировать, что регулирование бухгалтерского учета и отчетности в России в целом реализуется в соответствии с идеями, озвученными в концепции 2004 года.

Консолидированная финансовая отчетность общественно значимых компаний, начиная с 2012 года, в соответствии с Законом 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» формируется и представляется по МСФО. При этом документы МСФО (стандарты, интерпретации и Концептуальные основы) «встроены» в российское правовое поле. Российские национальные стандарты, по которым формируется индивидуальная отчетность хозяйствующих субъектов на территории РФ, продолжают разрабатываться на основе МСФО. *Отличия российских и международных стандартов* существенно сократились за последние десятилетия, в том числе, за счет принятия новых стандартов (например ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства»), и актуализации «старых», например ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Тем не менее отличия сохраняются, в качестве примеров таких узких мест можно указать финансовые инструменты, инвестиционную недвижимость, обесценение активов, выручку, пенсионные планы и др.

В настоящее время МСФО в России применяются двумя способами: 1) *непосредственно* для формирования консолидированной финансовой отчетности общественно значимых компаний (тип «полное принятие МСФО»); 2) *опосредованно* для формирования индивидуальной отчетности, которая составляется по национальным стандартам, разрабатываемым на основе МСФО (тип «националь-

ные стандарты, создаваемые на основе МСФО») [Генералова, Соколова, Морозова, 2018, с. 23]. Влияние МСФО на финансовую отчетность российских компаний огромно и оно совместилось с переходом к учету и формированию отчетности, отвечающим требованиям рыночной экономики. Ключевые изменения в структуре и содержании финансовой отчетности, которые произошли под влиянием, в том числе международных тенденций, будут рассмотрены далее.

Кроме прямого методологического влияния МСФО на российскую финансовую отчетность, необходимо отметить также сопутствующие данному факту эффекты. Во-первых, это *захват финансовой отчетности англицизмами*. Многие статьи, термины применительно к финансовой отчетности являются калькированием с английского, а порой американского английского языка, что приводит к неверному их толкованию [Ковалев, 2012; Генералова, Пятов, Смирнова, 2010]. Во-вторых, в силу перехода на МСФО *национальные российские институты перестали быть «методологами-создателями» учета и отчетности в России*, а стали «методологами — адаптарами», поскольку их роль скорее сводится к разумной и взвешенной адаптации и переносу нововведений МСФО, устанавливаемых IASB и FASB — разработчиками МСФО и американских стандартов — ОПБУ США³.

4. Обособление финансовой отчетности от бухгалтерского учета

Прежде чем перейти к изложению структурных и содержательных изменений в финансовой отчетности российских компании, авторы считают важным отметить самостоятельный тренд отчетности XXI века — *обособление отчетности от бухгалтерского учета*. Очевидно, что отчетность компаний формируется на основе данных бухгалтерского учета. Но если ранее техника формирования форм и статей отчетности в целом сводилась к переносу сальдо и оборотов по счетам в регламентированные статьи отчетности, при чем эта техника была прописана в Методических рекомендациях, то настоящее время подготовка отчетности выделяется в отдельную самостоятельную процедуру. К представлению отчетности (определение статей баланса (отчета о финансовом положении) и отчета о финансовых результатах и прочих форм, разработка структуры и стилистики пояснений, и пр.) и ее оформлению составители подходят очень тщательно. Дистанцирование отчетности от учета, во многом обусловлено распространением МСФО — стандартов, направленных на регламентацию отчетности, не устанавливающих требований к технике ведения учета, которая все больше переходит в зону узких специалистов — бухгалтеров и аудиторов, в то время как умение читать отчетность — это навык, который формируется у широкого спектра экономистов-практиков [Ковалев, 2012; Ковалев, 2014]. Еще одним фактором, способствующим выделению отчетности в продукт «глубокой переработки», по нашему мнению, является

³ Американская система стандартов ОПБУ США / ГААП США / GAAP US оказывает непосредственное влияние на МСФО / IFRS в силу проекторов по конвергенции этих стандартов. В силу этому российская отчетность через МСФО вбирает в себя идеи международных и американских стандартов, что отвечает мировой тенденция в этой области.

то, что многие российские компании делают консолидированную отчетность по МСФО путем трансформации; что добавляет еще одну процедуру на пути «от учета к отчетности».

Не сложно заметить изменение терминологии в регулирующих документах для обозначения отчетности. Так, в 402-ФЗ и 208-ФЗ: индивидуальная отчетность называется *бухгалтерская (финансовая) отчетность*, а отчетность группы компаний — *консолидированная финансовая отчетность*. Представляется, что смена эпитетов с «бухгалтерская» на «финансовая» является следствием изменения основной функции публичной отчетности. Роль консолидированной отчетности — представлять финансовое положение и результаты деятельности реальным и потенциальным инвесторам. И если раньше этой информацией пользовались в основном специалисты в области финансов, то в последние годы отчетность публичных российских компаний приобретает более широкий спрос и даже «популярный» характер. Такое положение дел с нашей точки зрения, обусловлено во многом развитием рынка ценных бумаг в России, и в том числе взрывным ростом личного инвестирования за последние несколько лет. Так, на январь 2021 года в России зафиксировано более 10 миллионов частных инвесторов, имеющих брокерские счета и индивидуальные инвестиционные счета (ИИС). Для сравнения — всего лишь пару лет назад частных инвесторов было менее миллиона; растут и объемы инвестиций физических лиц. До данным оценки Департамента инвестиционных финансовых посредников объем активов на брокерском обслуживании по всем участникам рынка по состоянию на 30.09.2020 составлял 12,7 трлн руб. руб.; из них 6,2 трлн руб. находится в некредитных финансовых организациях и 6,61 трлн руб. в кредитных организациях; из 12,7 трлн руб. активов на брокерском обслуживании 6,7 трлн руб. (53%) принадлежит физическим лицам, 6,0 трлн руб. (47%) — юридическим лицам [Рынок брокерских услуг, 2021]. Применительно к финансовой отчетности рост частных инвесторов влечет за собой повышение ее востребованности, при этом интересантами финансовой отчетности все чаще являются небухгалтеры, а порой даже не финансисты. Как следствие, в финансовой отчетности публичных компаний составители все чаще прибегают к языку более понятному «широкому кругу» пользователей, стараясь избегать сложных узкоспециализированных бухгалтерских терминов, но корректно отражающему результаты свершившихся фактов и событий. Данный факт подтверждает ориентацию составителей отчетности на ее пользователей и их информационные потребности.

5. Повышение качества отчетности и возрастание роли профессионального суждения: структурные и сущностные изменения

Сравнивая отчетность российских компаний конца 1990-х годов с отчетностью 2020-х годов можно констатировать, что как индивидуальная, так и консолидированная *отчетность стала качественнее, достоверность ее возросла. Повысилась прозрачность (транспарентность) отчетности* [Рожнова, 2018, С. 32–33]. Во многом, это есть следствие изменений методологии бухгалтерского учета

в России, которые осуществлялись в соответствии с мировыми тенденциями и главным образом под влиянием МСФО. В бухгалтерский учет привнесены такие подходы как метод начислений, метод признания выручки по мере выполнения работы, определение сроков полезного использования амортизируемых объектов на уровне компаний, признание отложенных налоговых активов и обязательств по налогу на прибыль, отражение обесценения активов посредством создание оценочных резервов, признание оценочных обязательств, отражение неденежных операций, капитализация арендованных объектов и обязательств по аренде и учет ее как финансового соглашения, отражение влияния временной стоимости денег, оценка по справедливой и/или рыночной стоимости и пр. Благодаря этому отчетность стала более информативна для пользователя. Помимо бухгалтерского учета, методологические изменения коснулись непосредственно отчетности как набора регламентированных компонентов — отчетов и пояснений (примечаний). Форм отчетности стало четыре, и по международным стандартам (в отличие от российских) они имеют равное значение. Отчеты наполнились новыми статьями, которые компании могут уточнять самостоятельно принимая в расчет специфику финансово-хозяйственной деятельности, что усиливает *индивидуализацию отчетности*, при сохранении заданных рамок [Генералова, 2012]. *Баланс (Отчет о финансовом положении)* дополнился новыми статьями, такими например как отложенные налоговые активы, гудвил, активы в форме права пользования, внеоборотные активы, предназначенные для продажи.., некоторые статьи напротив ушли, например, убытки, отражаемые в активе ... *Отчет о финансовых результатах (Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе)* также претерпел изменения: появился новый показатель прибыли — «прочие совокупный доход / совокупный финансовый результат периода», чрезвычайные доходы и расходы отныне включаются в состав «обычных» и запрещены к отражению, появились статьи расходы по процентам и пр. *Отчет о движении денежных средств* приобрел большее значение, и стал рассматриваться как отчет, показывающих каким образом компания генерирует денежные потоки и оттоки, на его основе строятся прогнозы денежных потоков. Введение категории эквивалентов денежных средств также свидетельствует о сущностной подходе при формировании отчетности. Косвенный метод составления раздела по операционной деятельности, используемый как альтернатива прямому в МСФО, широко применяется и представляет взаимосвязку показателей отчета о финансовых результатах и баланса. И наконец, в *Отчет о движениях капитала* при сохранении структуры, были уточнены статьи, отражающие изменения в учете и отчетности. Компонент отчетности *Пояснения (Примечания)* изменился радикально: в настоящее время это самый объёмная часть отчетности, хорошо структурированная, включающая детализацию статей четырех отчетов и важные текстовые комментарии, краткое описание основных положений учетной политики, и разделы текстовых раскрытий, например о связанных сторонах, событиях после отчетной даты, финансовых рисках и пр. По данным исследования отчетности по МСФО российских компаний примечания занимают 13 страниц и более у 75% компаний [Применение МСФО российскими компаниями. Обзор практики за 2018 г., Делойт].

На качество отчетности, а главным образом ее полноту, по нашему мнению, оказало важнейшее влияние введение *жесткого налогового администрирования* со стороны государства. Так, например, система учета НДС, внедренная с 2014 года простимулировала бизнес отражать в учете все операции, а не только часть, с которой платятся налоги. Еще одним положительным примером, является изменение подхода к отражению в учете расходов на заработную плату, который во многом был результатом «бесед» сотрудников налоговых органов с директорами о необходимости «показывать» всю зарплату, а не только минимальную «официальную» часть. В контексте отчетности это важные вещи, так как расходы и доходы отражаются по тем статьям и в тех суммах, в которых они действительно осуществлялись.

Весомый вклад в повышения качества финансовой отчетности российских компании за последние годы внес *институт аудита*, в том числе в силу изменения подхода к его регулированию. Если в конце 1990-х годов возможно было «купить» аудиторское заключение «заочно» без проведения аудита и это было распространённой практикой хоть и не законной, то в настоящее время это экстраординарная ситуация. Усиление регулирования аудиторской деятельности за счет введения саморегулируемых организаций и надзора со стороны Федеральной службы по финансовому мониторингу, а также ужесточение требований к аттестации аудиторов, дало свои плоды. Аудиторские компании, понимая что их деятельность прозрачна для проверяющих и что аудиторские аттестаты достались в результате сдачи сложного многоступенчатого экзамена, стали более ответственно подходить к подтверждению финансовой отчетности.

Во многом эти положительные структурные и содержательные изменения финансовой отчетности стали возможно благодаря *технологиям электронного документооборота, хранения и синхронизации данных*. Прозрачность бизнеса и персоналий имеет свои преимущества. Так, в настоящее время аудитор имеет множество возможностей для проверки связанных сторон и проверке периметра группы. Это можно сделать посредством интернета, собрав сведения из открытых информационных источников, которые позволят выявить взаимосвязи между компаниями и персоналиями.

В завершении обзора существенных и структурных изменений финансовой отчетности нельзя не отметить о *повышении роли профессионального суждения бухгалтера*. Одной из характерных особенностей финансовой отчетности, составляемой компаниями в XXI веке, стала ее *оценочность*⁴, обусловленная высокой зависимостью учетной информации от оценок и суждений бухгалтеров или, иными словами, от его их профессиональных суждений. Информация, содержащаяся в отчетности, сегодня представляет во многом оценку бухгалтера факта хозяйственной жизни, нежели констатацию самого факта. Это связано с тем, что ориентация

⁴ Под термином «оценочность» (англ. *estimative*) понимается свойство информации, обусловленное тем, что в процессе составления финансовой отчетности бухгалтер формирует различные суждения, в том числе связанные с расчетными оценками, оказывающими влияние на показатели, признаваемые и раскрываемые в финансовой отчетности.

финансовой отчетности на потребности инвесторов обусловила смещение акцентов в методологии бухгалтерского учета с отражения того, что было (учет прошлого) на отражение и (или) раскрытие того, что имеет место быть в контексте того, что будет (учет настоящего для прогноза на будущее). Вся информация, содержащаяся в финансовой отчетности компании, можно разделить на два типа; условно-объективную (условно-абсолютную) и субъективную (относительную). Например, на отчетную дату бухгалтер должен отразить обесценение основных средств путем сравнения учетных оценок этого объекта с показателем «ценность использования», применив множество суждений относительно выбора ставки дисконтирования, темпов роста доходов и расходов, базы для прогноза денежных потоков и др. При этом показатель «ценность использования» представляет собой расчетную величину, основанную на дисконтировании будущих денежных потоков от использования этого актива. Данный пример представляет собой факт хозяйственной жизни, который является ситуацией неопределенности, а потому требует от бухгалтера вынесения профессионального суждения, что приводит к включению в отчетность оценочной информации. Очевидно, что далеко не все операции и события обладают столько же высокой степенью неопределенности. Но даже сведения о более определенных фактах хозяйственной жизни можно обозначить только как условно объективную информацию, поскольку ставить знак равенства между реальностью и информацией, отраженной в учете и отчетности, неверно [Генералова, Соколова, 2012]. Предложенная классификация учетной информации оказывает огромное влияние на принятие решений пользователями отчетности, поскольку они должны понимать, на каких данных базируются их выводы, и осознавать степень вариативности учетной информации. Чтобы гарантировать пользователю возможность разграничения учетной информации на условно абсолютную и относительную, в регулирующие учетные стандарты были внесены соответствующие требования раскрытия. Так, пп. 122–133 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» содержат требования *«о раскрытии информации о профессиональных суждениях и источниках неопределенности расчетных оценок, выработанных в процессе применения различных принципов учетной политики и оказывающих наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности»*. По данным исследования отчетностей по МСФО российских компаний за 2014–2018 гг. наиболее распространенными допущений и оценок были следующие: *основные средства, налоги, оценочные обязательства, нематериальные активы, гудвил и объединение бизнеса, оценка запасов, признание выручки и пенсионные программы* [Применение МСФО российскими компаниями. Обзор практики за 2018 г., Делойт].

6. Появление конкурентов или партнёров?

Одним из трендов современной публичной корпоративной отчетности стало развитие практики представления новых видов отчетности: *социальная, экологическая, об устойчивом развитии, интегрированная* и т. п.

С момента своего появления (конец XX — начало XXI в.) , нефинансовая отчетность раскрывалась компаниями на добровольной основе, но благодаря более

глубокому пониманию проблем устойчивого развития, изменения климата и окружающей среды, а также давлению со стороны ключевых стейкхолдеров, нефинансовая отчетность трансформировалась из добровольной в обязательную и высоко стандартизированную практику [Bedenik, Varisic, 2019]. Сегодня решению вопросов стандартизации практики нефинансовой отчетности посвящена деятельность многих правительственных и неправительственных международных организаций, таких как Глобальная инициатива по отчетности, Международный комитет по интегрированной отчетности, Организация экономического сотрудничества и развития, и т.д.

Судить о размахе экспансии новых видов корпоративных отчетов позволяют следующие данные: если в 1999 г. всего 12 компаний в мире представили свои публичные корпоративные социальные отчеты, то в 2017 г. — 6704 компаний опубликовали 6860 нефинансовых отчетов (по данным GRI (Global Reporting Initiative)). Российская практика показывает более медленные темпы, чем в мире, но тем не менее результаты также впечатляют: с 2 отчетов в 2000 г. до 84 отчетов в 2017 г. (по данным Национального Регистра нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей) (рис. 1).

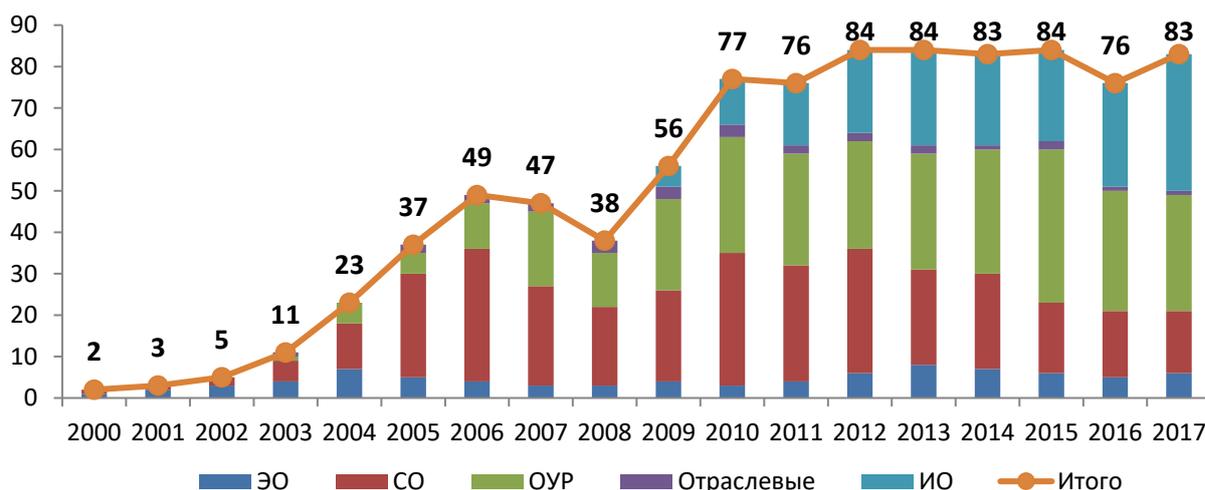


Рис.1 Динамика количества нефинансовых отчетов, опубликованных в России с 2000 по 2017 гг.

Составлено авторами по: данным Национального Регистра нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей URL: <https://rspp.ru/tables/non-financial-reports-library/> (дата обращения 06.04.2021).

Причинами такой активной экспансии новых форм отчетности стали:

1) привлечение внимание к компании (отчетность как рекламный продукт)

Новые формы отчетности выступают своеобразным инструментом для самопрезентации деятельности компании, предоставляя возможность позиционировать ее через призму приверженности к социальной ответственности, к устойчивому развитию, к управлению экологической безопасностью, к осуществлению антикоррупционной деятельности и др. Нефинансовая отчетность представленная

как рекламный проспект не способствует отражению качественных данных, а существующая неопределенность в методологии формирования нефинансовой отчетности усложняет проверку достоверности представленной информации.

2) *социальное ответственное ведение бизнеса (отчетность как индикатор прозрачности информации)*

Транспарентность нефинансовой отчетности позволяет повышать достоверность процесса прогнозирования возможных изменений в социальном, экологическом и экономическом контекстах деятельности компании. Проводить своевременный мониторинг этих изменений, определять ключевые риски и реализовывать мероприятия по их упразднению, тем самым осуществлять легитимизацию социально ответственного ведения бизнеса, следовать общему тренду развития экономических отношений.

3) *конкурентные преимущества (наличие нефинансовой отчетности является преференцией, определенным сертификатом качества представленной пользователям информации)*

Нефинансовая отчетность может выступать конкурентным преимуществом компании, которая ее публикует. Инициирование создания новых форм нефинансовой отчетности, разработка новых индикаторов, с должным практическим обоснованием их целесообразности и значимости, указание алгоритмов расчетов, приведение информационного обеспечения- могут рассматриваться по аналогии с формированием конкурентного актива компании, демонстративное применение которого может получить эффект масштабирования, принять массовых характер. Факт наличия или отсутствия нефинансовой отчетности у компании не может выступать конкурентным преимуществом без учета ее качественного наполнения [Пятов, Соловей, Сорокина, Гусниева, 2018].

В нефинансовой отчетности широкое распространение получают экологические, социальные и управленческо-экономические, иначе говоря, *ESG-показатели (environmental, social and government)*, оказывающие значимое влияние на компании на рынке капиталов. ESG-показатели относятся к трем ключевым факторам анализа устойчивости и социальных последствий инвестиций в компанию. Экологические критерии направлены на выявление эффективности применяемых компанией подходов в решении вопросов, связанных с обеспечением экологической безопасности. Социальные критерии рассматриваются в разрезе социальной политики и учитывают, как компания выстраивает взаимоотношения со стейкхолдерами (в частности, с сотрудниками, поставщиками, клиентами) и соблюдает права человека, производится оценка социальных рисков. Управленческий аспект раскрывается через призму таких индикаторов как структура собственности, права акционеров, система управления рисками и внутреннего контроля.

Возрастает число социально ответственных инвесторов в России и на международных рынках для которых ESG-показатели выступают целевым ориентиром в процессе принятия инвестиционных решений, тем самым провоцируется соперничество между компаниями в «гонке» за источниками финансирования. В области финансового менеджмента наблюдается тенденция в процессе оценки и сравнения эффективности компаний полагаться на данные рейтинговых агентств ESG.

За последние годы появилось значимое число поставщиков данных для внешних пользователей, которые применяют искусственный интеллект для оценки компаний и их приверженности ESG-факторам (например, Sensefolio).

Инициатива Организации Объединенных Наций по устойчивым фондовым биржам (SSE) — как импульс формирования глобальной тенденции по раскрытию ESG-показателей на фондовых биржах мира, привела к тому, что во втором квартале 2018 года, публичные обязательства по продвижению устойчивости на своих рынках были приняты на пяти континентах 72 партнерскими биржами. Рейтинг включает 9 из 10 крупнейших мировых бирж, а также ряд небольших бирж из развивающихся стран, в которых зарегистрировано более 45 000 компаний, суммарная рыночная капитализация составляет более 80 триллионов долларов США [World Investment Report, 2018, p. 57]. К концу 2019 года более 40 бирж разместило официальное руководство для эмитентов по представлению информации в области ESG (Рис.2) [World Investment Report, 2020].

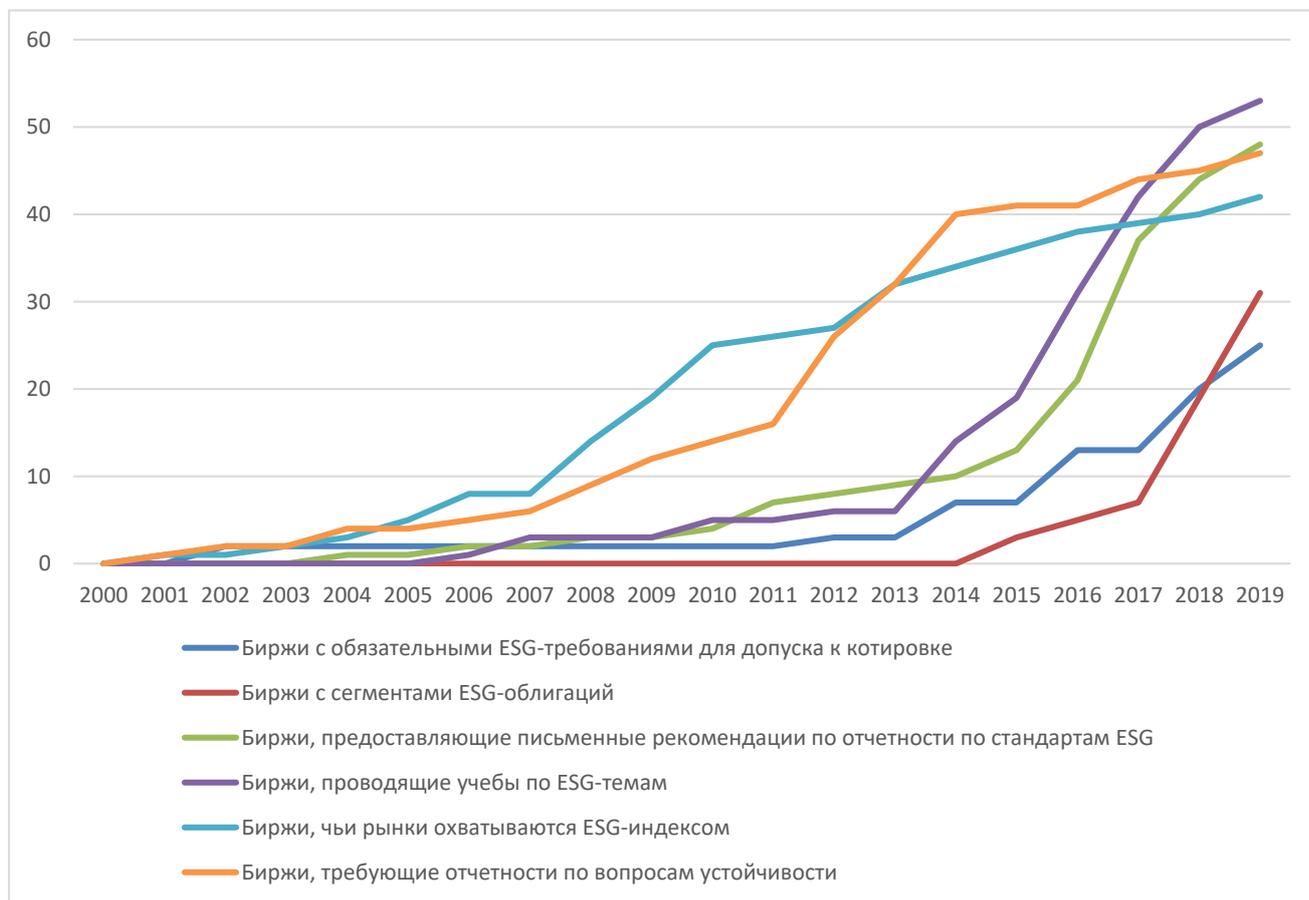


Рис.2. Глобальная тенденция на биржах по раскрытию ESG, 2000–2019 гг.

Составлено авторами по: World Investment Report, 2020. URL: <https://unctad.org/webflyer/world-investment-report-2020> (дата обращения 06.04.2021).

Раскрытие информации в области ESG, в дополнение к добровольному руководству, включается в правила листинга на биржах либо самими биржами, либо регуляторами ценных бумаг (в зависимости от юрисдикции и соответствующих органов власти каждого учреждения). Этот факт подтверждает и статистика, на

конец первого квартала 2018 года 14 фондовых бирж требуют раскрытия факторов ESG, по сравнению с 12 биржами год назад [Inderst, Kaminker, Stewart, 2012].

Является ли экспансия нефинансовой отчетности угрозой для вымирания классической финансовой отчетности? — конечно нет, их будущее в интеграции, в совместной эволюции. Не случайно сегодня внимание пользователей обращено к взаимосвязи финансовых и нефинансовых характеристик деятельности компании, именно такой подход позволяет сформировать комплексное представление о развитии бизнеса и способствует принятию обоснованных экономических и управленческих решений. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности — это разумный путь развития публичной отчетности компаний. Примером может быть исследование в области раскрытия информации о климатических рисках [Ефимова, Рожнова, 2020]. Как результат этого вызова современности — появление и развитие практики формирования *интегрированной отчетности*.⁵

Ключевой идеей представления интегрированной отчетности является объединение различных аспектов деятельности компании, представляемых в виде финансовых и нефинансовых показателей. Именно так можно оценить способность компании на протяжении долгого времени создавать стоимость, проявляющуюся в изменении или трансформации капиталов в результате коммерческой деятельности.

Интегрированная отчетность должна стать тем инструментом для всех стейкхолдеров компании, который позволит принимать управленческие решения на основе комплексной информации о текущей деятельности компании и ее перспективах с учетом стратегии развития и имеющихся для этого капиталов.

Основная критика современных форм публичной нефинансовой отчетности со стороны научного и бизнес-сообщества заключается в её низкой информативности и расплывчатом характере представляемых данных. Последние часто напоминают рекламную самопрезентацию компании и не удовлетворяют информационных запросов ключевых стейкхолдеров. Корпоративная отчетность будет информативной и полезной для пользователей лишь в том случае, если информация в ней представленная будет соответствовать тому, что хотят в ней инвесторы, кредиторы, партнеры по бизнесу, т.е. информация должна быть релевантной). «Можно готовить отчетность в сотни страниц, представлять данные в различных аналитических разрезах, сопровождать их расшифровками и пояснительными примечаниями, однако если этот информационный массив не востребован пользователем, то все усилия будут напрасны и не дадут нужного эффекта» [Ковалев В. В., Ковалев Вит. В., 2016].

7. Цифровизация отчетности и визуализация данных

Эволюция процесса автоматизации отчетности на пути к цифровизации может быть представлена несколькими значимыми этапами последних десятилетий.

⁵ Международный стандарт по интегрированной отчетности, разработанным и опубликованным Международным советом по интегрированной отчетности в 2013 г., определяет интегрированную отчетность как «краткое отображение того, как стратегия, управление, результаты и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе» URL: <https://integratedreporting.org/> (дата обращения: 02.04.2020)

Адаптация в целях учета и отчетности и применение электронных таблиц (Microsoft Excel, Access, др.) позволили идентифицировать и систематизировать имеющуюся информацию по требуемым признакам, осуществлять ее критериальную выборку, формировать отдельные таблицы, выводить итоги, объединять информацию из нескольких файлов и сводить в единый отчетный документ. С другой стороны, данный метод автоматизации отчетности содержит риски: пропуска или совершения ошибки; потери данных, при работе нескольких пользователей; затруднения аудита данных (влечет временные и трудовые затраты), др.

Применение специализированных программных продуктов («1С: Предприятие», «БЭСТ», «Парус» и др.) дает возможность осуществлять ключевой функциональный набор бухгалтерского (финансового) учета компании (ввод первичных документов, учет фактов хозяйственной жизни организации, ведение журнала хозяйственных операций), на основе этой информации формировать бухгалтерские, налоговые и управленческие отчеты. Программы нуждаются в постоянной актуализации вводимых данных, что несет за собой существенные временные затраты. Несмотря на то, что специализированные продукты могут адаптироваться к специфике любой компании, самостоятельная трансформация процессов в программах для не достаточно компетентных лиц существенно ограничена. Конкурентным пассивом этих программных продуктов перед последователями будет являться не предусмотренная возможность прогнозирования рисков и вероятных исходов внедрения различных стратегических альтернатив инвестиционных решений, отсутствие инструментов для формирования множества разнообразных отчетов в целях корпоративного управления.

Внедрение интегрированных ERP-систем управления предприятием подразумевает возможность объединения нескольких предметных областей автоматизации, бухгалтерский (финансовый) учет интегрирован с подсистемами оперативно-производственного учета, производственного планирования, бюджетирования и др. Главным преимуществом ERP-систем является возможность одновременного решения нескольких задач: планирования и учета производственных и логистических операций, нормирования затрат на производство, формирования себестоимости и оценки эффективности деятельности компании. ERP-системы обеспечивают руководство оперативной информацией о различных аспектах деятельности компании, способствуют повышению прозрачности процесса планирования и контроля, позволяют моделировать альтернативные сценарии развития компании. Ряд ключевых недостатков ERP-систем заключается в высокой стоимости лицензий, длительности срока внедрения, необходимости иметь в штате сотрудников квалифицированных и высокооплачиваемых IT специалистов, которые будут способны настраивать и администрировать систему. Эксперты заключают, что внедрять ERP-системы эффективно в том случае, если компания намерена автоматизировать все бизнес-процессы, а применение исключительно учетных модулей ERP-систем может быть целесообразно только для крупных компаний с разветвленной филиальной структурой [Петров, 2010]. Следовательно, для формирования отчетности экономически оправдано будет использование менее дорогостоящих аналитических систем и более гибких.

Применение облачных технологий в целях ведения отчетности имеет ряд своих конкурентных преимуществ, которые связаны главным образом с удобством в доступе, отсутствием первоначальных инвестиций и ограничений в пользователях. Но существенный недостаток обнуляет все перечисленное, от предоставляющей стороны услуг зависит соблюдение безопасности и хранения данных.

Формирование отчетности XBRL зародившееся в США и поддержанное во многих странах регуляторами фондовых бирж и рынка ценных бумаг, банковскими регуляторами, является еще одним важным этапом цифровизации отчетности. XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language «расширяемый язык деловой отчетности») это средство коммуникации и обмена бизнес-информацией между системами. Эти коммуникации основаны на наборах метаданных (данных о данных), которые содержат описание как отдельных показателей отчетности, так и взаимосвязей между ними и прочими семантическими элементами таксономий. Таксономии XBRL содержат определения и свойства отдельных элементов отчетов, а также свойства взаимоотношений между этими элементами, которые позволяют реализовывать целый ряд операций с отчетными данными, обеспечивают автоматическую связь с требованиями регуляторов и различными стандартами отчетности. На основании таксономии организации формируют пакет отчетных данных (цифры, текст и графические элементы, привязанные к таксономии).

В России внедрение отчетности XBRL началось с 2015 года с создания российской юрисдикция XBRL на базе Банка России. Согласно требованиям ЦБ РФ начиная с 2018 года данный формат представления отчетности стал обязательным для страховщиков, профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов. В 2021 году на формат XBRL планируется переход страховых брокеров, кредитных рейтинговых агентств и специализированных депозитариев, а после 2021 года — бюро кредитных историй [Открытый стандарт отчетности XBRL, Банк России]. Как отмечено на официальном сайте Банка России обозначен два преимущества отчетности XBRL для инвесторов и потребителей: *простые и удобные аналитические инструменты на базе порталных решений и машиночитаемое раскрытие информации, понятное международным инвесторам* [Открытый стандарт отчетности XBRL, Банк России]. Также выгоды от внедрения данного формата отчетности извлекут финансовый рынок, надзорные органы, федеральные органы исполнительной власти. В то же время эксперты помимо преимуществ отмечают и сложности, связанные с формированием XBRL-отчетности, в частности неверное внесение статей и показателей отчетности для последующей ее передачи и обработки [Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С., 2019]. Использование формата XBRL уже осуществляется для финансовой отчетности по МСФО; для нефинансовой отчетности разработка таксономии данных началась в 2019 году и запуск платформы размещения данных, создаваемый компанией «NTT Date» запланирован на 2021 г. [Малиновская, 2020, с.491]

Развитие искусственного интеллекта воплощается в создании программ, которые позволяют самостоятельно проводить анализ данных, предлагать решения, прописывать концепции и обучаться на основе заданных правил, без применения дополнительного программирования. Искусственный интеллект, базируясь

на применении статистических методов и эконометрических моделей, способен сформировать прогнозы и сценарии развития событий, переработать массив неструктурированных данных в информацию, отвечающую заданной целевой функции, скорректировать действия компании с учетом меняющихся условий хозяйствования [Аксенов, Куприков, Саакян, 2018].

Попытка создания интерактивной многомерной модели финансовой отчетности заключается в инициативном поиске решения, которое позволит каждому пользователю получить существенную гибкость в предоставлении данных: например, в зависимости от целевой задачи пользователь сможет группировать и соотносить доходы и расходы получая необходимый ему вариант расчета финансового результата, включать или не включать в баланс активы, не принадлежащие организации, но находящиеся под управлением (например, арендованные) и т.д. Интерактивная многомерная модель финансовой отчетности позволит оперативно детализировать, агрегировать и перестраивать начальную форму предоставления отчетных данных под целевой запрос пользователя.

Современный тренд развития интерактивного предоставления отчетности заключается в ее преобразовании в специальную базу данных, точнее в особый класс витрин данных. Пользователи, которые систематически изучают отчетность, предпочитают преобразовывать ее в базу данных, и использовать ее для получения отчетов различных форм по своему усмотрению. Формирование и последующая работа с базой данных позволяет упростить процедуру хранения, обработки и последующего представления информации в самых дифференцированных ракурсах. Первенство в формировании *концепции витрин данных* принадлежит Forrester Research (1991 г), в настоящее время витрины данных являются неотъемлемой частью систем поддержки принятия решений (DSS) и BI (Business Intelligence) в современных крупных компаниях.

Информационные технологии в процессе цифровизации отчетности позволили внедрить и реализовать сетевую обработку данных, мультистандартный учет, применять сложные математические методы обработки данных. Помимо этого, программные продукты интеллектуального класса позволили расширить возможности экспертных систем и баз знаний в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита [Гузов, 2019; Сидорова, 2013]. Но по-прежнему остро стоит вопрос безопасности данных и требуется пересмотр нормативной базы, регулирующей ведение бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях применения информационных технологий.

Отчетность приобретает все большую наглядность — повышается *визуализация отчетности*. При этом ориентир задается не только на внутренних, но и на внешних пользователей, реального и потенциального инвестора, кредитора, бизнес-партнера, на официальных сайтах компаний размещаются информативные презентации, содержащие широкий спектр отчетности, мультимедийные отчеты, пресс-релизы.

Обозначенные тренды можно проиллюстрировать приведенной ниже динамикой раскрытия информации для акционеров и инвесторов по видам отчетности ПАО «Газпром» за 1998–2019 гг. (табл. 1)

Табл. 1

Сведения о раскрытии информации для акционеров и инвесторов по видам отчетности ПАО Газпром за период 1998–2019 гг.

Год	Виды отчетности												
	Финансовый отчет		Консолидированная финансовая отчетность МСФО				Экологический отчет	Годовой отчет	Отчетность эмитента				Отчет о деятельности в области устойчивого развития
	Сводная / консолидированная	Индивидуальная по РСБУ											
Период	12 мес	12мес	12мес /31.12	9мес/ 30.09	6 мес/ 30.06	3 мес/ 31.03	12мес	12мес	4кв	3кв	2кв	1кв	12мес
1998	+С		+										
1999	+С		+										
2000	+С		+										
2001	+С		+				+	+					
2002	+С	+	+	+			+	+	+				
2003	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
2004	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
2005	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
2006	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
2007	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
2008	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2009	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2010	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2011	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2012	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2013	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2014	+С	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2015	+К	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2016	+К	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2017	+К	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2018	+К	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2019	+К	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

+С — в финансовый отчет включена сводная бухгалтерская отчетность по РСБУ
+К — в Финансовый отчет включена консолидированная финансовая отчетность по МСФО; при этом сводная бухгалтерская отчетность по РСБУ представляется отдельным документов на сайте

Составлено авторами по данным официального сайте ПАО «Газпром» раздел «Акционерам и инвесторам / Раскрытие информации / Отчетность / за 1998–20219 гг.»
<https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2019/>

Как видно из табл. 1 ПАО «Газпром» представляет шесть видов отчетов в разделе Инверторам и акционерам: 1. *финансовый отчет*, включающий индивидуальную отчетность и сводную отчетность по РСБУ, а с 2015 года — консолидированную по МСФО; 2. *Консолидированную финансовую отчетность по МСФО*, 3. *Экологический отчет*. 4. *Годовой отчет*, 5. *Отчетность эмитента*, 6. *Отчет*

о деятельности в области устойчивого развития. Частота представления консолидированной финансовой отчетности увеличилась и начиная с 2003 года ПАО «Газпром» перешло на ежеквартальную отчетность по МСФО. Вовлеченность компании в вопросы устойчивого развития подтверждают представленные с 2001 года экологические отчеты; а начиная с 2008 года нефинансовые отчеты дополняются отчетом о деятельности в области устойчивого развития, который с каждым годом приобретает все большее число представленных аналитических индикаторов, более качественно и структурно отражающих нефинансовую информацию.

Анализ представления консолидированной финансовой отчетности по МСФО ПАО «Газпром», представленный в табл. 2, позволяет отследить появление сопровождающих отчетность документов. Начиная с 2001 года появился *Отчет руководства ПАО «Газпром»*, который первоначально именовался *Анализ и оценка руководством финансового положения и финансовых результатов деятельности*, увеличившийся в объеме с 39 страниц (2001 г.) до 79 страниц в 2019 году. С 2008 года публикуются еще два документа: *Заявление об ответственности за подготовку отчетности* и презентация, визуализирующая итоги года в виде цветных графиков и диаграмм, доступная на сайте только на английском языке — *Представление результатов по МСФО / IFRS*. Годом позже размещение отчетности сопровождается *Пресс-релизом*, в котором приводятся ключевые показатели отчетности и их анализ с комментариями. С 2004 года данные отчетности размещаются в *Справочнике «Газпром в цифрах»*, который с 2009 года стал доступен в формате электронных таблиц, а также на специально созданном сайте, что свидетельствует о заботе об удобстве пользователей отчетности. *Консолидированный отчет о платежах государственным органам* размещается на официальном сайте компании с 2015 года в связи с введением соответствующих требований о раскрытии. И начиная с 2019 года акционерам и инвесторам ПАО «Газпром» предлагается участвовать в конференц-звонке, на котором будут подводиться итоги работы группы компаний Газпром за отчетный период; публикуется документ *Дата подведения итогов "Газпром — МСФО" / Hold-The-Date Gazprom — IFRS Results*.

Анализ раскрытия информации на сайте крупнейшей российской компании в разделе «Акционерам и инвесторам» показал, *во-первых*, тренд дополнения финансовых отчетов нефинансовыми, и *во-вторых*, появления значительного количества сопровождающих материалов к консолидированной финансовой отчетности, *в-третьих*, влияние цифровизация на представлении отчетности. Все указанные изменения обусловлены стремлением менеджмента компании донести до пользователя в максимально наглядном и удобном виде результаты деятельности компании по итогам отчетного периода (года и 3 месяцев, полугодия, 9 месяцев).

Табл. 2

Сведения о раскрытии годовой консолидированная финансовой отчетности и сопровождающих отчетах ПАО Газпром за период 1998–2019 гг.

Год	Консолидированная финансовая отчетность МСФО	Сопровождающие отчеты и документы							
		Отчет руководства ПАО «Газпром» / Анализ и оценка руководством финансового положения и финансовых результатов деятельности	Консолидированный отчет о платежах государственным органам	Заявление об ответственности	Дата подведения итогов "Газпром — МСФО" / Hold-The-Date Gazprom — IFRS Results Call (in English)*	Представление результатов по МСФО / IFRS Results Presentation (in English)*	Релиз	Комментарии аналитиков и экспертов	Справочник «Газпром в цифрах» за 5летний периода
1998	+								
1999	+								
2000	+								
2001	+	Анализ ...							
2002	+	Анализ ...							
2003	+	Анализ ...							
2004	+	Анализ ...							за 2000–2004, pdf
2005	+	Анализ ...							за 2001–2005, pdf
2006	+	Анализ ...							за 2002–2006, pdf
2007	+	Анализ ...							за 2003–2007, pdf
2008	+	Отчет ...		+		+			за 2008, xls
2009	+	Отчет ...		+		+	+	+	за 2005--2009, xls,pdf, отдельный сайт
2010	+	Отчет ...		+		+	+	+	за 2006–2010, xls,pdf, отдельный сайт
2011	+	Отчет ...		+		+	+	+	за 2007–2011, xls,pdf, отдельный сайт
2012	+	Отчет ...		+		+	+	+	за 2008–2012, xls,pdf, отдельный сайт
2013	+	Отчет ...		+		+	+	+	за 2009–2013, xls,pdf, отдельный сайт
2014	+	Отчет ...		+		+	+		за 2010--2014, xls,pdf, отдельный
2015	+	Отчет ...	+	+		+	+		за 2011--2015, xls,pdf, отдельный

Год	Консолидированная финансовая отчетность МСФО	Сопровождающие отчеты и документы							
		Отчет руководства ПАО «Газпром» / Анализ и оценка руководством финансового положения и финансовых результатов деятельности	Консолидированный отчет о платежах государственным органам	Заявление об ответственности	Дата подведения итогов "Газпром — МСФО" / Hold-The-Date Gazprom — IFRS Results Call (in English)*	Представление результатов по МСФО / IFRS Results Presentation (in English)*	Релиз	Комментарии аналитиков и экспертов	Справочник «Газпром в цифрах» за 5-летний период
2016	+	Отчет ...	+	+		+	+		за 2012–2016, xls,pdf, отдельный сайт
2017	+	Отчет ...	+	+		+	+		за 2013–2017, xls,pdf, отдельный сайт
2018	+	Отчет ...	+	+		+	+		за 2014–2018, xls,pdf, отдельный сайт
2019	+	Отчет ...	+	+	+	+	+		за 2015–2019, xls,pdf, отдельный сайт

* Документ представлен только на английском языке

Составлено авторами по данным официального сайте ПАО «Газпром» раздел «Акционерам и инвесторам / Раскрытие информации / Отчетность / за 1998–2019 гг.»

<https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2019/>

Заключение

Финансовая отчетность российских компаний в начале XXI века — как и индивидуальная, так и консолидированная — все так же, как в прошлом XX веке формируется по данным бухгалтерского учета. В то же время, по мнению авторов, публичная финансовая отчетность стала ближе к ее ключевому пользователю — реальному и потенциальному инвестору и займодавцу. Это достигается за счет изменения ее охвата, улучшения структурированности, полноты и аналитичности, сокращения сроков подготовки и раскрытия, повышения доступности, указания на данные, получаемые с высокой степенью суждений и оценок руководства, повышением индивидуализации, позволяющей отразить специфику бизнеса и пр. Во многом этим изменениям финансовая отчетность обязана «системе принципов и требований к отчетности, определяемой как МСФО, рассматриваемой в мире и в нашей стране как следующий этап в развитии бухгалтерского учета» [Шнейдман, 2012, с.7].

Финансовая отчетность стала информативнее и сложнее. Ее понимание, несмотря на все стремления разработчиков стандартов сделать ее более понятной для пользователей, требует наличия высокого уровня квалификации в области учета и финансов. Неподготовленный пользователь может поддаться «иллюзии понятности», что приведет к поверхностной интерпретации ключевых показателей отчетности и, как следствие, к принятию некорректных, порой роковых решений в отношении компании.

При этом публичная отчетность компаний становится многомерной — финансовая отчетность дополняется, но ни в коем случае не замещается, нефинансовыми отчетами (экологическим, социальным, об устойчивом развитии и пр.). Данная тенденция исходит из концепции корпоративной социальной ответственности, получившей развитие в конце XX — начале XXI века, которая предполагает, что компании несут определенную ответственность за последствия своей деятельности перед обществом, в связи с этим по отношению к ним у общества формируются определенные ожидания и требования. Общество в силу своего развития подошло к проблеме решения «накопившихся» проблем глобального характера, и отчетность компании должна отвечать на эти вызовы. Развитие технологий привело к появлению новых инструментов, таких как ERP-системы, блокчейн, формат XBRL и пр. для формирования, представления и последующего использования финансовой отчетности, открывая большие возможности.

В современных условиях все большей информатизации общества роль финансовой отчетности публичных компаний сохраняет общественную значимость, учет и его «конечный продукт» влияют на общество. Ибо «работой бухгалтеров порождаются факты социальные, т. е. факты реакции экономического сообщества на бухгалтерскую информацию.... И именно реакция на данные бухгалтерской отчетности как факты уже социальной реальности во многом формируют экономическую практику — экономическую жизнь общества. важность приобретает не только то, что покажет заинтересованным лицам бухгалтерская отчетность, сколько то, как они на это что-то отреагируют» [Пятов, 2014, с 94].

В заключении хотелось бы отметить, что у регуляторов и методологов бухгалтерского учета впереди много задач, решение которых, будем надеяться, позволит преобразовать финансовую отчетность в более совершенную модель, способствующую качественному и своевременному информированию ее заинтересованных.

Литература

1. Аксенов Д.А., Куприков А.П., Саакян П.А. (2018) Направления и особенности применения блокчейн-технологии в экономике. *Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки.* № 11. С. 30–38.
2. Генералова Н.В. (2012) Представление финансовой отчетности по МСФО. *Бухгалтерский учет.* № 11. С. 17–24.
3. Генералова Н.В., Карельская С.Н. (2014) Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России. *Международный бухгалтерский учет.* № 29 (323). С. 13–28.
4. Генералова Н.В., Карельская С.Н. (2015) Истоки и эволюция консолидированной финансовой отчетности в России. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика.* № 2. С. 90–111.
5. Генералова Н.В., Пятов М. Л., Смирнова И. А. (2010) Применение МСФО: языковые и терминологические проблемы. *БУХ. 1С.* № 3. С. 36–40.
6. Генералова Н.В., Соколова Н.А. (2012) Вариативность интерпретации бухгалтерской информации. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика.* № 1. С. 175–181.
7. Генералова Н.В., Соколова Н.А., Морозова Е.И. (2018) Обзор и оценка мирового опыта применения МСФО. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).* № 2. С. 18–24.
8. Гузов Ю.Н. (2019) Блокчейн в учете и аудите. *Экономика и управление: проблемы, решения.* Т. 8. № 3. С. 46–53.
9. Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С. (2019) Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит.* № 6 (1) С. 50–61.

10. Ефимова О. В., Рожнова О. В. (2020) Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. часть 1. *Учет. Анализ. Аудит.* №7(3) С. 18–25.
11. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. (2016) *Анализ баланса.* 4-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект.
12. Ковалев В. В. (2012) Проблема понятийной неопределенности в прикладной экономике. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика.* № 1. С. 3–19.
13. Ковалев В. В. (2014) К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности. *Вестник профессиональных бухгалтеров.* № 5. С. 18–26.
14. Малиновская Н.В. (2020) Тенденции развития публичной отчетности в условиях цифровизации. *Международный бухгалтерский учет.* Т. 23, № 5. — С.484–502.
15. Петров Е.П. (2010) ERP-системы: плюсы и минусы. *Креативная экономика.* № 8. С. 122–127.
16. Пятов М.Л. (2014) Социальная роль бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет.* № 1. С. 92–99.
17. Пятов М.Л., Соловей Т. Н., Сорокина А. С., Гусниева А. А. (2018) Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX — начала XXI в. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика.* № 3. С. 465–492.
18. Рожнова О.В. (2018) Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит.* Т. 5. N 2. С. 26–35.
19. Сидорова М.И. (2013) Перспективы интеллектуализации систем бухгалтерского учета. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал.* № 8 (56). С. 26.
20. Шнейдман Л.З. (2012) Новый закон о бухгалтерском учете: правовая основа регулирования учета и применения МСФО в стране. *Бухгалтерский учет.* № 2. С. 6–10
21. Bedenik N., Barisic P. (2019) Nonfinancial Reporting: Theoretical and Empirical Evidence. *Sustainable Management Practices*, pp. 1–22.
22. Inderst G., Kaminker Ch., Stewart F. (2012) Defining and Measuring Green Investments: Implications for Institutional Investors Asset Allocations. *OECD Working Papers on Finance, Insurance and Private Pensions*, 24, pp. 1–55.
23. Применение МСФО российскими компаниями. Обзор практики за 2014–2018 гг., подготовленный компанией «Делойт» // URL: <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/audit/articles/ifrs-implementation-in-russian-companies-2014.html>, <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/audit/articles/2016/ifrs-implementation-in-russian-companies-2015.html>, <https://www2.deloitte.com/ru/ru/pages/audit/articles/ifrs-implementation-in-russian-companies-2016.html>, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/audit/russian/primenenie-msfo-rossijskimi-kompaniyami-2018.pdf> (дата обращения: 06.04.2021).
24. Центр раскрытия корпоративной информации "Интерфакс — Центр раскрытия корпоративной информации" // URL: <https://www.e-disclosure.ru/o-proekte/o-proekte> (дата обращения: 02.04.2021).
25. Информация о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2015–2018 гг. // https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/law_mfso/legalframework/ (дата обращения: 06.04.2021).
26. Доклад о практике применения Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в 2013–2014 гг // URL: <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/12/main/doklad.pdf> (дата обращения: 06.04.2021).
27. Рынок брокерских услуг. 03.02.2021 // URL: https://cbr.ru/analytics/rcb/broker_market/ // (дата обращения: 06.04.2021).
28. World Investment Report: International Production Beyond the Pandemic. UNITED NATIONS PUBLICATION, 2020. 268 p. [Электронный ресурс]. URL: <https://unctad.org/web-flyer/world-investment-report-2020> (дата обращения 06.04.2021).
29. Открытый стандарт отчетности XBRL // [Электронный ресурс]. URL: https://cbr.ru/projects_xbrl/ (дата обращения 06.04.2021).

О влиянии макроэкономических и статистических исследований на учетную модель общественного сектора

Аннотация

В статье рассматривается развитие представлений об общественном секторе экономики на макро- и микроуровне на протяжении XX в. и их преломление в концепции глобальной реформы бухгалтерского учета в общественном секторе. Автор прослеживает взаимосвязь между экономической теорией, статистикой (макроэкономической информационной моделью) и бухгалтерским учетом (микроэкономической информационной моделью). В статье показано, как постепенно менялось содержание дискуссий и их объект: от обсуждения полезности государственных услуг, их участия в формировании национального благосостояния и влияния на расчет национального дохода к определению секторальных границ государственного хозяйства и его институциональной формы. По результатам исследования сделан вывод о том, что стремление к распространению коммерческой учетной практики на область государственного управления обусловлено внешними по отношению к системе учета факторами, а глобальные преобразования в бухгалтерском учете общественного сектора рубежа XX и XXI вв. следует рассматривать не столько как процесс внутреннего развития, сколько как изменения, обусловленные современными представлениями об общественном секторе экономики.

Ключевые слова:

Бухгалтерский учет, экономическая теория, общественный сектор экономики, государственное управление, система национальных счетов.

Введение

Современное представление об общественном секторе экономики в значительной степени сложилось под влиянием научного дискурса, начатого в тридцатые годы XX в. в рамках кейнсианской революции и охватившего экономическую теорию и статистику. Этот дискурс сопровождал смену макроэкономических концепций от кейнсианства до неоклассики (неолиберализма) на протяжении почти всего XX в., но бухгалтерия оставалась за пределами обсуждения. В общественном секторе экономики преобладала традиционная, сложившаяся еще в XVIII в., практика учетного отражения хозяйственной деятельности. К последнему десятилетию XX в., когда, накопилась критическая масса несоответствий между макро- и микро-информационными системами, стало очевидным: бухгалтерская модель общественного сектора экономики должна быть приведена в соответствие с его актуальной экономической моделью.

На рубеже 1980-х — 1990-х гг. началась глобальная реформа общественной бухгалтерии. Ее ключевая идея была сформулирована в духе экономического либерализма: бухгалтерский учет в общественном секторе следует строить по образцу бухгалтерии коммерческих предприятий. Если рассматривать бухгалтерский учет обособленно, эту реформу можно признать вполне самостоятельной, поскольку она предполагает очевидный положительный результат — унификацию учетной методологии, на основе распространенной и признанной концепции.

Вместе с тем, провозглашение унификации, как основы учетной модели в общественном секторе еще не освобождает от необходимости исследования адекватности учетной методологии новым экономическим теориям. Прежде всего, необходимо выяснить следующее. Утратил ли общественный сектор экономики свою идентичность? Когда и при каких условиях определились отличительные признаки общественного сектора экономики и какие изменения они испытали со временем? Существует ли взаимосвязь между экономической теорией, статистикой (макроэкономической информационной моделью) и бухгалтерским учетом (микро экономическая информационная модель)? Следует ли распространять принципы коммерческого счетоводства на бухгалтерию общественного сектора?

Разграничение частного и общественного в экономике и участие общественного сектора в ее функционировании: постановка проблемы

Ирвин Лэпсли (*Irvine Lapsley*)¹, рецензируя, в конце 1980-х гг. одну из немногих монографий по бухгалтерскому учету в общественном секторе экономики, нашел в ней серьезное, на его взгляд, упущение: в этой работе не раскрывалось *raison d'être* объекта исследования. Лэпсли полагал, что общественный сектор не может рассматриваться “как данность”, вне дискуссии о его содержании, поскольку такой подход «не согласуется с предшествующим опытом функционирования этого сектора экономики» [Lapsley, 1985, p. 573–574]. В прошлом, как отмечает Джозеф Стиглиц, представления об общественном секторе экономики неоднократно пересматривались, поскольку оставалось неопределенным участие государства в экономических процессах. Со временем границы, в которых оно допустимо, так и не удалось определить, и через десять лет после Лэпсли, Стиглиц писал: «По-прежнему существуют значительные расхождения относительно того, насколько ограниченной и насколько активной должна быть роль государства» [Стиглиц, 1997, с. 16]. Дискуссии о роли государства и содержании общественного сектора, которые упоминали Лэпсли и Стиглиц, все еще продолжаются.

«Есть ли у товаров и услуг такие неотъемлемые свойства, которые естественным образом наделяют их характером общественных товаров и услуг?» [Lane, 2000, p. 15], — этот вопрос, сформулированный в работе Яна-Эрика Лэйна (*Jan-Erik Lane*) «Общественный сектор: концепции, модели и подходы» наилучшим образом иллюстрирует проблему идентификации общественного сектора. Она состоит в поиске подходов к разграничению (“демаркации”) частного и общественного секторов, критериев этого разграничения и в конечном счете обосновании выбора: что должно быть общественным, что частным, а что смешанным — частно-общественным.

Что касается бухгалтерского учета общественного сектора, то если рассматривать его в связи с бюджетным процессом, как средство контроля государственных расходов, обнаруживаются его существенные отличия от бухгалтерии частного сектора. Ключевые расхождения двух учетных систем в конце XX в. хорошо

¹ В настоящее время профессор Лэпсли возглавляет Институт исследований бухгалтерского учета общественного сектора экономики (*IPSAR — Institute of Public Sector Accounting Research*) при Эдинбургском университете.

показал Питер Вэсс: «На общественный сектор были возложены услуги, оплачиваемые из налоговых поступлений. Частный сектор заботился о прибыли, объеме продаж и товарообороте. Общественный сектор был подотчетен, прежде всего, *ex ante* в рамках бюджетного процесса, а частный сектор, руководствуясь коммерческими соображениями, отчитывался *ex post* годовым отчетом и счетами. Поэтому правила бухгалтерского учета для общественного сектора имели в своей основе соответствующие финансовые требования, приближенные, насколько это возможно, к налогообложению. В сравнении с этим, правила бухгалтерского учета в частном секторе были разработаны, чтобы правильно исчислить распределяемую прибыль в соответствии с концепциями осмотрительности, непрерывности деятельности и сохранения капитала» [Vass, 1990, p. 17].

Надо отметить, что роль государства в экономике и в социуме и его претензии на долю национального дохода, аккумулируемую в налогах, в течение XX в., как правило, возрастали. По расчетам Томá Пикетти (см. рис. 1), «во всех развитых странах всего за полвека² доля налогов в национальном доходе выросла как минимум в три-четыре раза (иногда в пять раз, как в странах Северной Европы)» [Пикетти, 2015, с. 473]. Эта тенденция не могла не сказаться на структуре государственного баланса. «Все богатые страны без исключения, — пишет Пикетти, — в XX веке перешли от баланса, в рамках которого налоги и государственные расходы составляли менее десятой части национального дохода, к новому балансу, в рамках которого на эти цели уходит от трети до половины национального дохода» [Пикетти, 2015, с. 473].

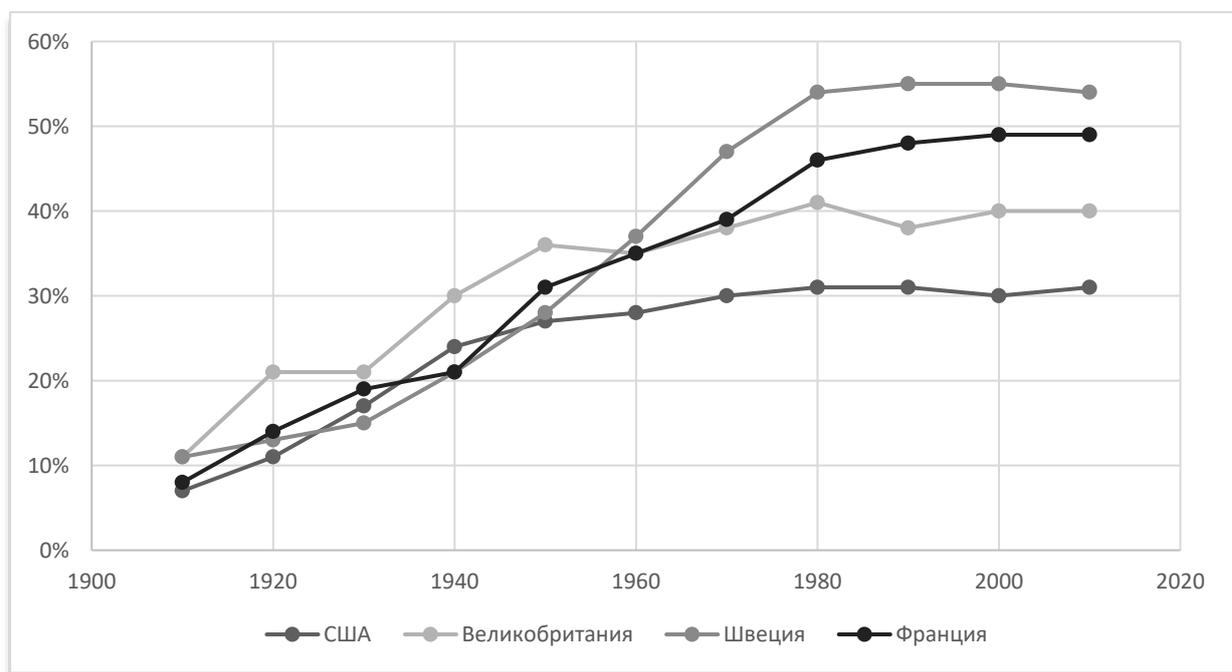


Рис. 1. Обязательные отчисления (налоги, сборы, социальные взносы) в США, Великобритании, Швеции и Франции с 1910 по 2010 гг., в % к национальному доходу

Источник: составлено автором по статистическим материалам, представленным в техническом приложении к книге: [Пикетти, 2015]. URL: <http://piketty.pse.ens.fr/en/capital21c2> (дата обращения: 11.08.2016).

² За время с окончания Первой мировой войны и до 1970-х.

Аналогично изменялись на протяжении века и государственные расходы. «В последние годы государственные расходы достигли рекордных уровней и сейчас составляют более трети валового национального продукта», — констатирует Стиглиц [Стиглиц, 1997, с. 6]. По мнению Джона Хикса (1904–1989) рост государственных расходов, покрываемых налоговыми поступлениями, особенно заметный в послевоенное время, был обусловлен «социалистическими тенденциями» в экономике, повышающими спрос на коллективные блага (Цит. по: Скидельски, 2005, с. 644). Налоги росли и государства получали возможность брать на себя больший объем социальных обязательств. К настоящему времени социальные траты составляют в разных странах от четверти до трети национального дохода. Эта сумма в сопоставимых пропорциях делится: во-первых, на государственные расходы на образование и здравоохранение, и во-вторых, на замещающие доходы и трансферты [Пикетти, 2015, с. 475].

Следствием усиления активности государства стал и заметный рост подконтрольных ему активов. По расчетам Пикетти к 1970-м гг., в сравнении с началом века, стоимость государственных активов Франции, Великобритании, США и Канады по меньшей мере удвоилась (с 50% национального дохода почти 100%). В Германии рост государственных активов, пусть и не столь значительный, был заметен с 1950-х по 1970-е гг. [Пикетти, 2015, с. 142–160] — (см. рис. 2).

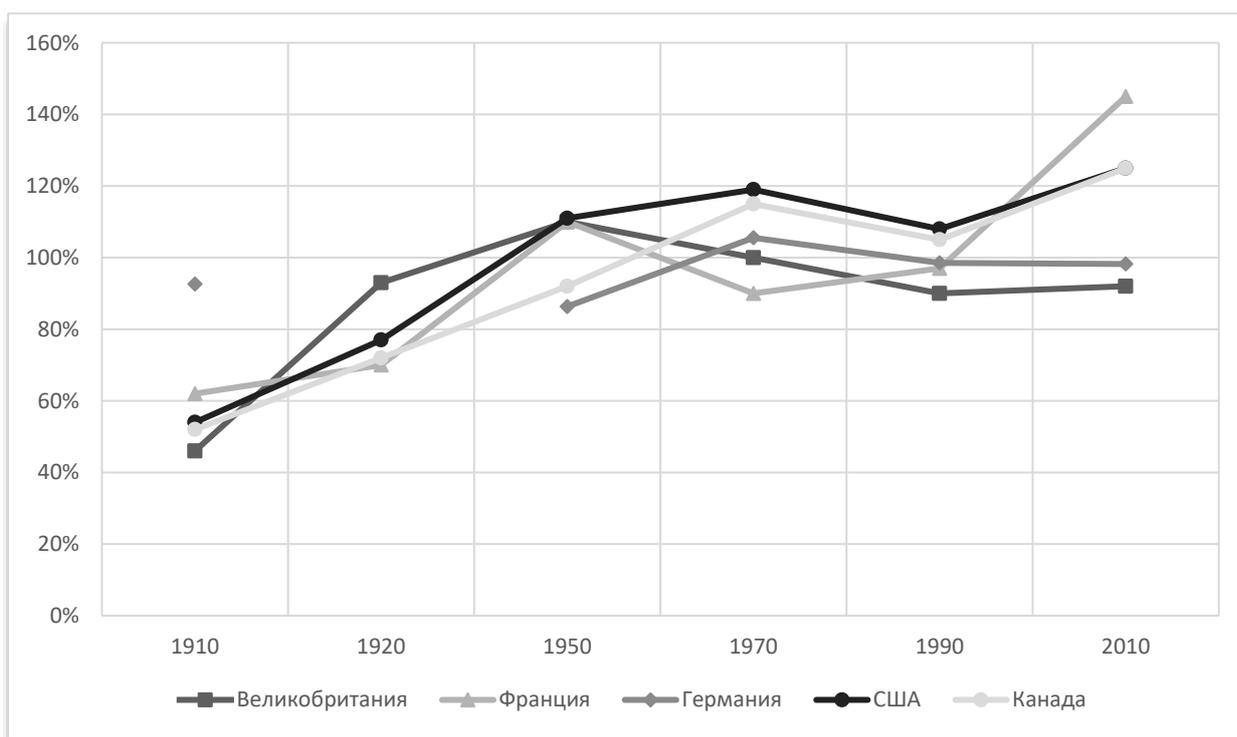


Рис. 2. Государственные активы Великобритании, Франции, Германии, США и Канады в 1910–2010 гг. (в % к национальному доходу)

Источник: составлено автором по статистическим материалам, представленным в техническом приложении к книге: [Пикетти, 2015]. URL: <http://piketty.pse.ens.fr/en/capital21c2> (дата обращения: 11.08.2016).

Значительные государственные активы накопились не только в растущей социальной сфере, но также в промышленной и финансовой сферах. Органы государственного управления получили возможность распоряжаться ресурсами вне обычных бюджетных процедур. Общественный сектор, таким образом, вышел за ограничения определений DF2-DF3 и все в большей степени стал приобретать свойства, отвечающие определениям DF4-DF6.

Эти изменения происходили на фоне становления макроучета — статистической системы национальных счетов (СНС). По существу, дискуссия о характере общественного сектора являлась частью более широкой полемики о концепции СНС и макроэкономическом видении экономики в целом. Первоначально, предметом обсуждения являлось по преимуществу государственное управление (правительство), как экономический субъект. Более широкое понятие общественного (государственного) сектора экономики, привлекло внимание экономистов и статистиков заметно позднее.

Сектор государственного управления в макроэкономических исследованиях XX в. и в СНС

Один из создателей СНС Ричард Стоун (1913–1991) следующим образом сформулировал глобальную задачу разработанной им универсальной модели макроучета: «показать состояние народного хозяйства в целом, иллюстрируя взаимоотношения между различными секторами»³. Изучению государственного управления он таким образом, придавал особенную цель —определить место и роль государства в проектируемой секторальной структуре макроэкономики и макроэкономической статистики.

Первой работой в области СНС принято считать «Белую книгу» (*White Paper*) британского казначейства 1941 г., в которой был опубликован свод национальных счетов Великобритании под заглавием «Анализ источников финансирования для ведения войны и оценка национальных доходов и расходов в 1938 и 1940 гг»⁴. Авторы разработки — первый проект Стоуна был выполнен совместно с Джеймсом Мидом (1907–1995)⁵ — не выделяя явно секторальные счета, «ввели в игру» [Vanoli, 2005, p. 20–21] бизнес, индивидуумов, государственное управление и остальной мир. Государственное управление (*government*)⁶ было представлено как отдельная счетная единица в таблице С «Оценки нетто-фондов в распоряжении государства из частных источников в 1938 и 1940 гг.».

Как известно, Стоун и Мид разрабатывали проект британских национальных счетов при поддержке Джона Мейнарда Кейнса (1883–1946) — «в кейнсианском

³ Ричард Стоун, цит. по: [Suzuki, 2003, p. 487].

⁴ “Белыми книгами” принято называть официальные отчеты Британского правительства. Отчет казначейства, о котором идет речь, был издан в очередной Белой книге в качестве приложения к бюджету за 1941 год.

⁵ О создании национальных счетов и их экономических и бухгалтерских началах см.: [Stone, 1984, p. 121; Beaudé, Dostaler, 1997, pp. 51-52; Studenski, 1958; Vanoli, 2005] и др.

⁶ Возможно, более точным будет перевод “правительство” или “государственная администрация”.

духе» [Блауг, 2008, с. 193]. Томо Сузуки (*Tomo Suzuki*) полагает, что именно интервенционизм Кейнса — сторонника преобладающей роли государства в финансово-экономической сфере — решающим образом повлиял на решение представить государство в качестве самостоятельной учетной единицы. Он называет подход Стоуна к макростатистике «тонкой пропагандой», приемом «риторического убеждения» в их (его) экономической значимости [Suzuki, 2003, p. 489].

Немногом ранее — во второй половине 1930-х — статистические обобщения национального дохода и богатства (за период с 1919 по 1935 гг.) были выполнены в США под руководством Саймона Кузнецца (1901–1985)⁷. Примерно в то же время работы по созданию национального счетоводства вели в Венгрии, Германии, Швеции, Норвегии, СССР, Франции и Италии [Studenski, 1958, p. 3; Елисеева, Плошко, 1990, с. 187]. Эти опыты еще не имели серьезной теоретической и методической основы. «Пришлось исхитряться и обходить стороной возникавшие концептуальные и статистические проблемы, — пишет Роберт Скидельски об участии Кейнса в макростатистических расчетах в конце 1930-х, — отсутствовало какое бы то ни было согласие в определениях национального дохода и национального продукта» [Скидельски, 2005, с. 232].

В книге Пола Студенски (1887–1961) «Доход наций. Теория, измерение и анализ: прошлое и настоящее» 1958 г. дискуссии о роли государства в финансово-экономической сфере посвящен специальный раздел под заголовком, который наилучшим образом отражает предмет спора — «суждение о государственном управлении» (*treatment of government*)⁸. Рассматривая природу государственных услуг, Студенски выделил три возможных толкования: (а) все государственные услуги являются промежуточными, не рыночными продуктами и на расчеты национального дохода не влияют, (б) все государственные услуги являются конечными продуктами, а государственное управление образует один из секторов экономики, генерирующих доход; (в) какие-то государственные услуги относятся к промежуточным, а какие-то к конечным продуктам и необходимо выработать ясные критерии их разграничения.

В русле первого толкования рассуждали основатели венгерского национального счетоводства Маттиас Матолчи (*Matthias Matolcsy*) и Стефан Варга (*Stephen Varga*). В работе 1938 г. «Национальный доход Венгрии 1924/25–1936/37» они писали: «Мы не рассматриваем [услуги, предоставляемые государством на некоммерческой основе... в качестве части национального дохода] ... руководствуясь тем, что оборудование, необходимое для поддержания порядка и обеспечения безопасности, как и для услуг обществу в целом, не генерирует ценность в дополнение к потоку потребительских товаров, но лишь служит поддержанию текущего экономического и общественного порядка и достигнутого уровня производства» (Цит. по: [Studenski, 1958, p. 196]). Матолчи и Варга со всей очевидностью выступали сторонниками ограниченной рыночной концепции производства и наци-

⁷ См: [Kuznets, 1937; Kuznets, 1937; Kuznets, 1938; Kuznets, 1941].

⁸ В советском издании книги Пола Студенски 1968 г. дан другой вариант перевода этой главы: «Трактовка правительства» [Студенски, 1968, с. 297].

онального дохода. Государственное хозяйство, полагали они, не имеет самостоятельного экономического значения и производит исключительно промежуточный продукт. «Ценность, которую эти (государственные. — *Д.Л.*) услуги производят, уже включена в стоимость потребительских благ (материальных и нематериальных), — отмечают венгерские авторы. — Если возрастают затраты на государственное управление, то это не значит, что национальный доход увеличивается, точно также как он не уменьшится, если сократить затраты на государственное управление, при условии, что цены на потребительские блага остаются неизменными... Мы не оспариваем полезности государственных услуг, однако нам кажется, что результаты полезности этих услуг появляются в стоимости произведенных товаров и услуг и включение таковых [в национальных доход] будет означать двойной счет» (Цит. по: [Studenski, 1958, p. 196])⁹.

Нерыночная интерпретация государственных услуг была данью прошедшему времени. Авторы первых работ по национальному счетоводству отмечали, что в «более отдаленном прошлом» операции государства было принято трактовать как непроизводительные, а стоимость государственных услуг приравнивать к нулю¹⁰. Хикс находил этот подход правомерным, но лишь в определенных условиях. Он мог иметь место при узком понимании экономического благосостояния, когда в список товаров включаются лишь те, что произведены для рынка и принимается допущение о постоянной потребности в этих товарах» [Hicks, 1940, p. 115]. Хикс соотносил этот подход со сравнительно либеральной экономикой, для которой он мог быть «мудрым решением» (очевидно, что чем меньше экономическая роль государства, тем менее актуальна проблема, как учесть его вклад в общее благосостояние).

Экономика 1930-х, строилась на ином допущении. Она в большей степени соответствовала кейнсианской модели, и государство уже нельзя было столь безыскусно «сбрасывать со счетов». Для этой экономики Хикс не видел другой альтернативы, кроме как «допустить, что государственные услуги имеют ценность для общества» [Hicks, 1940, p. 116]. Сходную позицию занимал Саймон Кузнец. «Государственные операции вносят слишком большой вклад в удовлетворение потребностей общества, — писал он, — и слишком крепко вплетены в сеть рыночных отношений, чтобы можно было не признавать их экономического и производственного характера» [Kuznets, 1941, p. 31]. Дискурс, основанный на таком признании, постепенно перемещался в новую плоскость: предметом обсуждения становились не только роль государственных услуг в экономике, но также их особенности и виды. Подход к толкованию государственных услуг, который Студенски обозначил буквой “в”, вызвал более всего споров и обнаружил множество разных суждений.

⁹ Перевод цитаты на основе советского издания: [Студенски, 1968, с. 300].

¹⁰ См., напр.: [Kuznets, 1941, p. 31]. Речь идет, в частности, о концепции национального дохода Адама Смита, «как чистой продукции отраслей материального производства», когда стоимость услуг правительства исключалась из расчетов [Студенски, 1968, с. 300].

Кузнец полагал — и это мнение разделяло в 1930–40-е годы большинство экономистов¹¹ — что одна часть государственных услуг является конечными продуктами, а другая часть — промежуточными. Этот подход нуждался в определении критериев разграничения между конечной и промежуточной продукцией государства, и Кузнец такие критерии сформулировал. Он считал, что услуга государства может быть признана конечной продукцией при условии, что она оказывается по индивидуальному запросу (например, услуга государственной больницы) и имеет аналоги на частных рынках (например, государственное образование, медицинское обслуживание, парки, театры и т.п.) — [Студенски, 1968, с. 305]. В то же время услуги государственных законодательных и высших судебных органов, армии, флота и т. д. — т.е. услуги, предоставляемые не отдельному индивиду, но обществу в целом, “повсеместные услуги” — следует рассматривать как промежуточную, а не конечную продукцию и не принимать их во внимание при расчете национального дохода.

Кузнец выступал за отделение, в целях макростатистических расчетов, государственных услуг как конечного продукта от услуг промежуточного характера. Отсюда следовало, что государство и государственное управление является сектором экономики в весьма усеченном виде (только в части конечных услуг).

Рассматривая конечные услуги государства, как аналоги рыночных, Кузнец был последовательным. Андрэ Ваноли (*André Vanoli*) отмечает, что государство он уподоблял рыночному предприятию, которое продает свои услуги за плату в виде налогов. При этом государство могло иметь профицит или дефицит, также как предприятие — прибыль или убыток. Единственное отличие заключалось в том, что взаимосвязь между уплаченными налогами и полученными услугами, незаметная на микроуровне, на государственном уровне становилась глобальным явлением [Vanoli, 2005, p. 253].

Оппоненты Кузнеца критиковали его за избирательность критериев разделения государственных услуг без должных на то оснований. Студенски отмечал, что большинство теоретиков и статистиков национального дохода, признающих наличие конечных и промежуточных правительственных услуг исходят из значительно более широких определений экономической деятельности и функций правительства, чем Кузнец. К категории конечных продуктов они относят значительно большее количество правительственных услуг [Студенски, 1968, с. 304]. Достаточно распространенным был подход, согласно которому, расходы на управление, суды или на обеспечение безопасности распределялись между конечными и промежуточными продуктами в определенной пропорции: при упрощенном варианте поровну, при более трудоемком — по специально рассчитываемому соотношению на основе данных о потреблении государственных услуг домохозяйствами и бизнесом. Р.В. Нельсон (*R.W. Nelson*) и Дональд Джэксон (*Donald Jackson*), например, делили расходы государства на строительство автомобильных дорог, с учетом данных о поездках на легковых автомобилях для удоволь-

¹¹ Такую оценку позиции экономического сообщества по рассматриваемому вопросу дал П. Студенски [Студенски, 1968, с. 304].

ствия (конечное потребление), на легковых автомобилях в производственных целях и на грузовых автомобилях (промежуточное потребление) — [Студенски, 1968, с. 308]¹². Кстати, один из упреков в адрес концепции Кузнецца, заключался именно в том, что его критерии разграничения конечного и промежуточного потребления не применимы, например, к услугам государственных дорог.

Трудности идентификации государственных услуг привели к появлению концепции, согласно которой все услуги государства являются конечными продуктами (толкование “б” по Студенски). Эту концепцию в разное время поддерживали Хикс и Герхард Кольм (1897–1968). Студенски обратил внимание на тот факт, что оба экономиста меняли свою позицию по этому вопросу, причем в противоположном направлении. Хикс первоначально был сторонником определения государственных услуг как конечных продуктов без различия их характера, а затем отказался от этого подхода к пользу теории Кузнецца. Кольм, напротив, со временем пришел к выводу, что стремление распределить расходы государства между промежуточным и конечным потреблением не приводит к желаемой точности и экономической обоснованности расчетов. «Подобная разбивка государственных услуг создала бы источники такой ошибки, которая может оказаться значительно большей, чем ошибки в результате отнесения промежуточных услуг правительства к национальному продукту или национальному доходу, — писал он. — Поэтому я считаю теперь, что лучше не делать никаких прямых или косвенных вычетов из стоимости государственных услуг, а включать все услуги государства в национальный продукт или национальный доход» [Colm, 1957, p. 121]¹³.

Не поддерживал позицию сторонников разделения государственных услуг между конечным и промежуточным потреблением и Стоун. В 1947 г. он подготовил, в рамках сотрудничества с ООН, доклад “Определение и измерение национального дохода и подлежащих сумм”, в котором был изложен первый международный проект системы национальных счетов (социальных счетов)¹⁴. Рядом стран этот проект был воспринят как руководство по формированию национального счетоводства¹⁵. Стоун предложил в нем четыре взаимосвязанных счета для макро-

¹² За основу расчета авторы взяли сведения о расходе бензина. «Если на фермерские машины приходится 20 процентов всего приобретенного бензина, значит 20 процентов пользы от эксплуатации автомобильных дорог распределилось на фермеров, — рассуждали Нельсон и Джексон, — а если 60 процентов приобретенного фермерами бензина предназначалось для поездок по работе, значит эти 60 процентов пользы классифицированы как вклад в средства производства» [Nelson, Jackson, 1938, p. 324].

¹³ Перевод частично по: [Студенски, 1968, с. 303].

¹⁴ Стоун называл свою систему макростатистики “социальные счета”. Это название, очевидно, возникло под влиянием другого кейнсианца — Джона Хикса. «Если мы хотим дать этому имя, — писал Хикс, — “социальный учет” даст верное представление, поскольку это не что иное, как учет всего сообщества или нации, также как “частный учет” — это учет отдельной фирмы» [Suzuki, 2003, p. 480].

¹⁵ На сайте ООН разработка 1947 г. представлена в качестве предтечи первой официальной СНС 1953 г. (Historic Versions of the System of National Accounts. URL: <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/hsna.asp> (дата обращения: 16.08.2016)).

статистических обобщений. Один из них, как и в британской версии национального счетоводства 1941 г., отводился для операций государства. Стоун пояснил, что конечным потребителем следует считать само государство. Дискуссия о том, кем и в каких целях могут потребляться государственные услуги, таким образом, утрачивала смысл. «Органы государственного управления рассматриваются, по существу, как агенты общества в обеспечении широкого разнообразия общих услуг, — аргументировал Стоун. — Следовательно, они сами могут считаться конечными покупателями товаров и услуг, которые они предоставляют, и здесь нет необходимости идти далее и пытаться представить индивидуумов и бизнес в качестве конечных потребителей [этих услуг]» [Stone, 1947, p. 32].

Аргументы Стоуна не убедили Ваноли. Он считал, что Стоун упустил из виду нерыночное — государственное — производство и поэтому отвел государству исключительную роль конечного покупателя [Vanoli, 2005, p. 256]. Действительно, Стоун был против отождествления государства с предприятием (фирмой) по примеру Кузнецца. «Представление об органах государственного управления как о коммерческих фирмах, продающих общие услуги в обмен на налоги неверно, — утверждал он, — поскольку отсутствует необходимая связь между уплатой налога и удовлетворением от услуги» [Stone, 1947, p. 32]. Он также не считал возможным использование по отношению к общественной сфере таких коммерческих категорий как “*losses*” (потери, убытки), в особенности для обозначения превышения стоимости услуг, предоставляемых органами государственного управления, над налоговыми поступлениями. «Иначе, — писал Стоун, — все операции органов государственного управления следует признать априори коммерческими по своему характеру» [Stone, 1947, p.32].

В 1947 г., следуя своей концепции, Стоун разделил национальные счета на счета производителей и конечных потребителей, а последние, в свою очередь — на счета домовладений и государственного управления. В этой многоуровневой структуре правительство (государственное управление) было представлено лишь в виде подсектора в секторе конечных потребителей¹⁶. В секторах производителей были также выделены подсекторы для государственных предприятий и социальных фондов. Стоун, безусловно, учитывал, что в сферу государственных интересов могут быть вовлечены разнообразные производственные и финансовые компании коммерческого типа, и отразил это в своей классификации. Однако, он не видел необходимости углубляться в обсуждение свойств государственных предприятий, оказывающих услуги коммерческого характера. «Даже если в государственном управлении есть предприятие коммерческого типа, например, по снабжению электричеством, только покрывающее свои расходы или работающее прибыльно, в большинстве стран это не значимая категория, — отмечал Стоун, —

¹⁶ Обращает на себя внимание то, что Стоун в этом проекте использовал разные словосочетания для обозначения частного и общественного. Частный сектор (*private sector*) он сочетал не с общественным (государственным) сектором (такого термина в его работе нет), а с “органами государственного управления (*public authorities*)”. “*Authority*” — администрация, орган управления — в словосочетаниях, обозначающих государственное (общественное) у Стоуна, указывает на то, что эта часть экономики, по его мнению, не сопоставима с коммерческим сектором.

поскольку большинство услуг органов государственного управления не предоставляется на коммерческой основе» [Stone, 1947, p. 33].

В 1953 г. под руководством Стоуна был подготовлен документ «Система национальных счетов и вспомогательных таблиц» [A System..., 1953], который принято считать первым “официальным” международным стандартом ООН в области национального счетоводства [Иванов, 2012, с. 81]. Этот стандарт сохранил трактовку деятельности государственного управления в русле теории Стоуна и проекта 1947 г. — как конечного потребителя [A System..., 1953, p. 5]. Вместе с тем, секторальная структура СНС 1953 заметно изменилась в сравнении с той, что была предложена ранее. Из пяти изначально спроектированных Стоуном секторов осталось два (предприятия и домовладения), а в дополнение к ним образован новый, самостоятельный сектор государственного управления¹⁷. Этот сектор, как и два других, был признан центром принятия экономических решений согласно критерию секторальной классификации, не упомянутому в СНС 1953, но сформулированному Стоуном в докладе, презентующем новый стандарт [Stone, 1951, p. 12].

По мнению Ваноли, обособление сектора государственного управления, как и вся секторальная классификация 1953 г., имело под собой скорее функциональную основу. «В действительности создаются три полюса, соответствующие основным экономическим функциям (рыночное производство — частное потребление — перераспределение и организация коллективных услуг), но не секторы, группирующие экономические субъекты, в полном смысле этого слова», — отмечал он [Vanoli, 2005, p. 46]. Действительно, в первом стандарте СНС функция перераспределения благ рассматривается как отличительное свойство государственного управления. Х.С. Эдей, А.Т. Пиакок и Р.А. Купер, авторы одной из первых работ по интерпретации СНС (1-е изд. 1954 г., 3-е изд. — 1967 г.), отмечали, что «строгое толкование этого утверждения ведет к исключению производительной деятельности из сектора государственного управления» [Cooper, Edey, Peacock, 1967, p. 43]. В ту пору, когда Стоун начинал свою работу над “социальными счетами”, объем такой деятельности был незначительным, как и повод к обсуждению секторального статуса государственных предприятий. К началу 1950-х, когда был подготовлен первый официальный стандарт СНС, положение кардинальным образом изменилось. Наиболее заметным это изменение было на родине Стоуна, в Великобритании, где в рамках кейнсианской экономической политики была принята масштабная национализация: в декабре 1945 г., британское правительство национализировало Банк Англии, в 1946 г. последовала национализация угольных шахт, гражданской авиации, связи и транспорта, в 1947 г. — электроэнергетики, в 1948 г. — газовой промышленности и черной металлургии [50 лекций..., 2004, с. 851]. В результате, всего лишь за пять лет граница между частной и общественной экономической деятельностью в Великобритании заметно сместилась. Половина от общей величины ежегодных капитальных затрат с этого вре-

¹⁷ С тех пор статус государственного управления как отдельного сектора экономики в СНС остается неизменным, как и его наименование — “general government”.

мени приходилась на государственный сектор, в т.ч. 40% — на долю национализированных отраслей промышленности [Millward, Singleton, 1995, p. 309]. К 1951 г. вся инфраструктура и 100% добывающей промышленности принадлежали государству (за исключением мелких компаний дорожного транспорта, горнодобычи и водоснабжения) — [Ibid, p. 310].

Форма взаимоотношений между правительством и национализированной промышленностью была определена в Британии в специальном законодательстве — Актах о национализации. Учрежденные этими актами государственные корпорации вступали во владение активами и принимали на себя обязательства национализированных отраслей. Они не являлись правительственными учреждениями и действовали как корпоративные предприятия, обладающие юридической самостоятельностью и финансовой независимостью, реализованной в праве создавать собственные резервы и заимствовать [Kelf-Cohen, 1973, p. 229–230].

Наделение государственных корпораций юридическими и экономическими правами, хотя и с ограничением по ряду полномочий¹⁸, превратило их в автономные центры принятия экономических решений. В этом качестве госкорпорации не могли быть признаны частью распределяющего и потребляющего сектора государственного управления. К тому же, несмотря на смену формы собственности и контроля — с частной на государственную — по своим экономическим функциям они оставались схожими с обычными коммерческими предприятиями. Указанные причины послужили основанием для отнесения, в СНС 1953, госкорпораций к сектору “предприятия”, с образованием особого подсектора “государственные предприятия”.

В ходе британской национализации конца 1940-х форма корпораций была придана нескольким отраслям, перешедшим под контроль государства (например, угольные компании стали государственной корпорацией «Управление национальной угледобычи», *National Coal Board — NCB*, а транспортные были переданы в управление «Британской транспортной комиссии», *British Transport Commission — BTC*). Вместе с тем, некоторые государственные предприятия остались не инкорпорированными, как, например, британская почта *Royal Mail*, имевшая, с основания в 1517 г., статус государственного ведомства¹⁹. Эдей, Пиакок и Купер отмечали, что с точки зрения национального счетоводства, различия между государственными корпорациями и не инкорпорированными государственными предприятиями были сродни различиям между корпоративным и некорпоративным частным бизнесом. На счетах национального дохода Великобритании профицит корпоративных государственных предприятий (т.е. доходы, не выплачиваемые в виде процентов на капитал) отражался, вместе с нераспределенными прибылями коммерческих компаний, как сбережения фирм. В то же время профицит некорпоративных государственных предприятий признавался платежами сектору государственного управления (доходом казны) — подобно прибылям некорпоративного

¹⁸ Одно из таких ограничений было наложено на учетную политику госкорпораций. Правительство Великобритании устанавливало правила учета для национализированных компаний и назначало им аудиторов [Kelf-Cohen, 1973, p. 230].

¹⁹ Почта получила статус корпорации в 1969 г. согласно Post Office Act 1969.

частного сектора, учитываемым в качестве дохода домохозяйств [Cooper, Edey, Peacock, 1967, p. 44].

В макроучете доходов разных типов государственных предприятий проявлялись, таким образом, различия их экономических и правовых взаимоотношений с государственным управлением. Комментируя эти различия Морис Р. Гарнер (*Maurice R. Garner*) пишет: корпоративные государственные предприятия вступают с правительством в отношения как внешняя сторона, в то время как ведомственные предприятия (*departmental enterprises*) или учреждения (*departmental agencies*) являются частью правительства и, как следствие, вступать с ним в отношения двух автономных сторон не могут [Garner, 1983, p. 4].

Гарнер ставит знак равенства между ведомственным предприятием и учреждением — в СНС, напротив, одной из ключевых задач, в рамках секторальной классификации, начиная с 1950-х годов, стала идентификация различий между ними. Постановка этой задачи была обусловлена, по всей видимости, влиянием на СНС институциональной теории. По мнению Ваноли, изначально предложенная Стоуном для СНС классификация секторов по их экономическим функциям: производители — потребители — государственное управление, постепенно замещалась новым подходом, сочетающим функциональную классификацию и институциональные формы в следующей триаде: предприятия (имплицитно, рынок) — домохозяйства — государственное управление [Vanoli, 2005, p. 269]. Согласно этому подходу, государственное управление противопоставляется предприятиям (рынку) и, как следствие, должно быть наделено иными свойствами. В его структуре нет места субъектам рынка, но лишь учреждениям, исполняющим отличные от предприятий, т.е. нерыночные функции.

В СНС 1953 новый подход был воплощен в самом определении государственного управления, сформулированном «от противоположного». «Государственное управление, — говорилось в стандарте, — включает государственные учреждения, как центральные, так и региональные и местные, которые ведут деятельность, *отличную от учреждений, включенных в категорию государственных предприятий* (курсив мой. — Д.Л.)». Оставалось установить, каковы должны быть эти отличия.

В сопоставлении государственных корпораций с другими видами государственных предприятий и учреждений отличия были очевидны и легко определяемы: правовая форма корпораций не вызывала сомнений в их институциональном характере. Однако в сопоставлении между неинкорпорированными государственными предприятиями и государственными учреждениями четкие правовые отличия отсутствовали (см. рис. 3), поэтому была предпринята попытка определить их экономическую и/или организационную индивидуальность.

В СНС 1953 и 1968 отмечалось, что все государственные предприятия, как инкорпорированные, так и ведомственные, имеют целью «производство товаров и услуг для продажи» [A System..., 1953, 1968], а именно тех, которые «обычно производятся коммерческими организациями» [Ibid]. Таким образом, первые стандарты СНС признавали деятельность государственных предприятий безусловно рыночной (вне зависимости от того, в какой организационной форме она

осуществляется), но с присущими ей особенностями. Так, например, стандарт СНС 1968 оговаривал, что правительственная политика может «обеспечить продажи по ценам, которые установлены ниже полных затрат на производство для организаций в частной собственности», вместе с тем, в этом случае платежи за такие товары и услуги должны быть пропорциональны их сумме (т.е. количеству и качеству) — [A System..., 1968, p. 72].



Рис. 3. Дифференциация государственных предприятий и учреждений по секторам экономики

Источник: составлено автором по: [A System..., 1953, pp. 11–12; 1968, pp. 74–75].

Деятельность государственных учреждений, напротив, рассматривалась в СНС как вне рыночная, направленная на безвозмездное предоставление (не продажу) коллективных услуг и исполнение функций администраторов экономической и социальной политики сообщества [A System..., 1953, 1968]. Разработчики СНС 1968 признавали, что при определенных обстоятельствах, государственные учреждения могли быть вовлечены в рыночные операции, и тогда различия между ними и государственными предприятиями сглаживались. За неимением иного подхода к разграничению государственных учреждений и предприятий они обратились к примерам. Так, согласно стандарту, национальные парки, а также учреждения, оказывающие услуги здравоохранения, образования, культуры, санитарии, а также выполняющие научные и технические разработки, не следовало считать государственной промышленностью, даже если эти услуги представлены на рынке — за исключением тех случаев, когда плата за них «приблизжена к полным затратам на производство» [A System..., 1968, p. 72]. Таким образом, обусловленность цены затратами была признана одним из уточняющих критериев для классификации государственных субъектов по секторам. Еще одним уточняющим

критерием служил удельный вес предоставляемых за плату товаров или услуг. В СНС 1968 он иллюстрирован следующими примерами: «Если продажа товаров сопровождается услуги правительственных учреждений, например, пиломатериалы в лесных заповедниках, продукция профессиональных училищ, открытки или художественные репродукции в музеях — в общем случае нежелательно и непрактично обособлять эту деятельность как государственную промышленность» [Ibid]. И, наконец, уточняющим критерием служила обязательность услуги. При оплате услуг по выдаче паспортов, лицензий, водительских прав, судебных издержек цена или удельный вес не имели решающего значения. Оказывающие их учреждения априори признавались нерыночными.

Дополнительные критерии имели целью исключить необоснованное отнесение некоторых видов деятельности государственных учреждений к рыночным и производственным. Одновременно стандарт определял критерий разграничения государственных предприятий и учреждений, имеющий прямо противоположную цель — выявить и перевести в сектор предприятий те государственные учреждения, которые, несмотря на свой юридический и административный статус, занимались производственными операциями. «К государственным предприятиям, — пояснялось в стандарте, — должны быть отнесены правительственные учреждения, организации и другие подразделения, которые снабжают само правительство товарами и услугами, аналогичными тем, что частным образом оказывают коммерческие организации» [A System..., 1968, p. 72]. Примером служили оружейные заводы, ремонтные мастерские, верфи, издательства и типографии, учреждения, занятые строительством и конструированием.

Установление аналогии, как способ идентификации товаров и услуг, использовал в своей теории еще Саймон Кузнец, но у него государственные услуги, подобные рыночным, признавались конечным продуктом правительства. В СНС 1968 все было устроено противоположным образом: услуги, имеющие аналоги на рынке и оказывающие их учреждения исключались из сектора государственного управления.

В таблице 2 сведены критерии разграничения государственных предприятий и учреждений, предложенные в СНС 1953 и 1968. Последним из них указана финансовая и административная автономия. Согласно первым стандартам СНС, такой автономией обладали государственные корпорации, в то время как правительственные не инкорпорированные предприятия являлись, также, как и учреждения, «финансово интегрированными с органами государственного управления» [A System..., 1953, p. 11] и «не владеющими и не управляющими финансовыми активами и обязательствами сверх своих текущих остатков и счетов к получению и выплате» [A System..., 1968, p. 78]. Критерий финансирования по существу стирал границу между ведомственными предприятиями и учреждениями, описанную с помощью других критериев секторальной классификации.

Таблица 2

Подходы к секторальной классификации и разграничению государственных предприятий и учреждений в СНС 1953 и СНС 1968

Сектор “предприятия”, государственные предприятия (корпорации и правительственные предприятия — квазикорпорации)	критерий классификации	Сектор “государственное управление”, государственные учреждения
рыночный	<i>характер деятельности</i>	нерыночный
производство товаров и услуг для продажи	<i>цель деятельности</i>	предоставление безвозмездных услуг на коллективной основе
как правило, покрывает полные затраты на производство	<i>плата за товары и услуги</i>	не взимается, или устанавливается в размере, лишь частично покрывающем затраты на производство
большая часть товаров и услуг предоставляется за плату	<i>удельный вес предоставляемых за плату товаров и услуг</i>	незначительное количество товаров и услуг предоставляется за плату
как правило, необязательные	<i>обязательность услуг</i>	в значительной степени обязательные
да	<i>снабжение правительства товарами и услугами, аналогичными рыночным</i>	нет
да — для корпораций, нет — для квазикорпораций	<i>финансовая и административная автономия</i>	Нет

Источник: составлено автором по: [A System..., 1953, pp. 11–12; 1968, pp. 74–75].

Надо отметить, что, ведомственные предприятия, подконтрольные правительству административно и финансово, не отвечали общепринятому в теории предприятия требованию автономии [Garner, 1996, p. 100]. В СНС обнаружилась, по выражению Мориса Гарнера, “институциональная недостаточность” правительственных предприятий [Ibid, p. 106]. Не отвечая всем признакам предприятия, они нуждались в особенном обозначении. Гарнер полагал, что для этой цели был вполне уместен “англосаксонский жаргонизм” *квази (quasi)*, например, “квазиавтономная организация”. Термин из того же ряда — квазикорпорация, введенный СНС 1968, оказался приемлемым и использовался во всех последующих редакциях стандартов.

Государственные предприятия как объекты статистического наблюдения, останутся камнем преткновения статистической науки на десятилетия. Будучи одним из авторов концепции СНС 1993, Ваноли заметит, как непросто сформировать четкое статистическое описание государственного производства, занятого безвозмездным или практически безвозмездным предоставлением нерыночных услуг [Vanoli, 2005, p. 244]. Традиционный подход к построению национального счетоводства с опорой на национальный доход, с неизбежностью, как полагает Ваноли, возвращает к дискуссии 1930–1950-х гг. о том, какие элементы следует включать в расчет национального дохода в дополнение к частным доходам (*private incomes*),

а позднее и в расчет индивидуального потребления (*private consumption*) и инвестиций (*capital formation expenditure*). Ванולי находит буквальное воплощение этого подхода (его можно было бы назвать “доходным”) в счетной концепции Стоуна. Последний создавал структуру счетов сектора государственного управления по аналогии с домохозяйствами, а не производственными предприятиями и вместо счета операций (*operating account*) правительства использовал счет текущих доходов и расходов.

По мнению Ванולי, первые редакции СНС во многом испытывали влияние Стоуна. В них, включая СНС 1953, правительственная деятельность не получила должного отражения («элементы счета производства правительства были рассеяны по разным таблицам»). Позднее — начиная с СНС 1968 — производственная деятельность государственного управления, особенно нерыночная, описывалась достаточно подробно, но терминология оставляла желать лучшего [Ibid].

Стоун исходил из предположения о том, что государство не сберегает и, как следствие, не инвестирует в капитал. «...Органы государственного управления... получают весь свой доход в виде налогов, — отмечал он, — иными словами в виде трансфертов от лиц и предприятий, частного сектора экономики. Они не получают какого-либо дохода от собственности или прибыли от торговли» [Stone, 1947, p. 32]. Если оперировать бухгалтерскими терминами, можно заметить, что такой подход ограничивает поле учета сектора государственного управления рамками простой камеральной формы. Впрочем, на начальном этапе развития СНС, ее авторы были далеки от идеи построения полного цикла учета — по примеру актуальной патримониальной бухгалтерской модели — не только для государственного управления, но и для сектора предприятий и в целом для СНС. Сходство между макро- и микро- учетом было в большей степени внешним (счета и двойная запись), нежели содержательным. Первые счетные модели СНС измеряли притоки и оттоки: акцент был сделан на измерение экономического роста, но не национального богатства. Так, например, счет капитала в СНС, вопреки привычному в коммерческой практике контексту, отражал не запасы, а поток — прирост или сокращение инвестиций.

Сузуки утверждает, что в первых стандартах СНС концепция учета запасов капитала была негласно исключена из описания национальной экономики [Suzuki, 2003, p. 490]. К аналогичным выводам пришел и Ванולי. В «Истории национального счетоводства» он пишет, что составители СНС в годы второй мировой войны и сразу после нее отвергали идею о возможности и допустимости измерения в национальном счетоводстве такого показателя, как национальное богатство [Vanoli, 2005, p. 283]. Оба автора опираются в своих выводах на публикации участников дискуссий тех лет. «Система социальных счетов не может быть полной без отчета об активах и обязательствах разных секторов, т.е. отчета о показателях запасов», — писали, например, Милтон Гилберт (1909–1979) и Стоун. Они отмечали и очевидный недостаток внимания к поставленной проблеме: «В прошлом исследования национального капитала проводились чаще, — читаем у них же, — однако с тех пор как были представлены социальные счета, их аналог, а

именно система национальных и секторальных балансов, крайне редко становилась предметом исследования» (Цит. по: [Suzuki, 2003, p. 490]). Альберт Гэйлорд Харт (*Albert Gailord Hart, 1909–1997*) вспоминал об ушедших в прошлое исследованиях национального капитала с явной ностальгией. «Были времена, — писал он, — когда измерения национального богатства являли собой вершину экономической статистики» [Hart, 1950, p. 82]²⁰.

По мере того, как интерес к измерениям национального богатства угасал, все большую популярность приобретали измерения национального дохода. Харт находил объяснение этому явлению в «обоснованных подозрениях о злоупотреблении оценками богатства» [Ibid]. К подобному выводу склонялся и Кристофер Томас Сондерс (*Christopher Thomas Saunders, 1907–2000*), но он был менее категоричен, оправдывая ненадежность оценки «серьезными трудностями из-за значительных изменений в ценах на протяжении жизни большей части существующих активов» [Saunders, 1955, p. 143]. Современные исследователи Тома Пикетти и Габриэль Зукман объясняют измену давней традиции изучения национального богатства, “капитальными потрясениями” 1914–1945 гг. После Великой депрессии акцент сместился в сторону изучения краткосрочных колебаний выпуска, к тому же хаотичное изменение цен на активы между двумя войнами серьезно усложнило измерение текущей рыночной стоимости богатства и его сопоставление с довоенными измерениями [Piketty, Zucman, 2014, p. 1263].

В конце 1940-х гг. тренд вновь изменился — сначала в научных работах, а затем и статистических стандартах обратились к измерениям национального богатства. Харт полагал, что интерес к учету национального богатства возобновился по ряду причин, как вполне естественных и мало меняющихся со временем, так и конъюнктурных. Естественно то, что люди в большей степени склонны размышлять о благосостоянии, нежели о доходе. И если наемный работник в урбанистическом обществе еще может мыслить в категориях дохода, то для сельского жителя (фермера) благосостояние всегда будет приоритетным. Измерения богатства, считал Харт, «добавляют конкретики в поверхностные аналогии между общественным и частным». Подтверждением этой интересной в теоретическом плане мысли у Харта служат специфические примеры времен второй мировой войны. Противники американской помощи Европе в то время стремились выяснить размер национального богатства, опасаясь истощения ресурсов страны и вместе с ними личного благосостояния [Hart, 1950, p. 82–83]. К необходимости измерения богатства подталкивало и потребительское поведение американских граждан. Откладывая траты до лучших времен, они накапливали, насколько это было возможно, ликвидные активы. Разумная на уровне домохозяйств, эта поведенческая стратегия на макроуровне спровоцировала исследования о влиянии текущих операций домохозяйств и компаний на структуру их активов и обязательств. «Рас-

²⁰ Харт, по всей видимости, имел в виду исследования национального богатства, предпринятые в XIX и начале XX вв. Генри Бееком (1800), Патриком Кохуном (1815), Эмилем де Жирарда (1853), Робертом Гиффеном (1889), Альфредом де Фовиллем (1893), Клементом Колсоном (1903), Карлом Хелфферичем (1913), Джозайей Стэмпом (1914), Вилфордом Избелом Кингом (1915), Артуром Боули (1920), Коррадо Джини (1922, 1925) — [Vanoli, 2005, p. 304; Goldsmith, 1950, p. 23; Piketty, Zucman, 2014, p. 1263].

суждая как теоретик, я надеюсь, что мы готовы отказаться от избыточного внимания к потокам, характерного для межвоенных теорий, — писал Харт, — и работать над исследованием взаимосвязей между потоками и запасами — над проблемой богатства» [Ibid, p. 83].

Сандерс отмечал, что включение богатства в круг объектов СНС в полной мере отвечает кейнсианской экономике, в силу «решающего значения, придаваемого лордом Кейнсом факторам, определяющим склонность к сбережениям и склонность к инвестированию» [Saunders, 1955, p. 141]²¹. У Раймонда Голдсмита и Роберта Липси необходимость статистического измерения богатства обоснована с позиций экономического анализа. Они подчеркивали важность расчета величины капитала для построения производственной функции Кобба-Дугласа и модели Харольда-Домара, в которой капитал является единственным фактором роста, а также в моделях потребления с учетом эффекта Пигу [Goldsmith, Lipsey, 1963, p. 10–11].

Постепенно складывалось представление о необходимости соединения в национальном счетоводстве статистики дохода и капитала, которое ясно выразил Чарльз Халтен. «Хорошо продуманная система счетов, должна учитывать подразделение дохода между потреблением и сбережениями, взаимосвязь между сбережениями и инвестициями и, соответственно, между запасами капитала и богатства, вклад услуг капитала в производство продукции и, наконец, распределение общей суммы доходов между капиталом и трудом, — писал он. — Все это разные аспекты капитала, они взаимозависимы и должны быть интерпретированы соответствующим образом с тем, чтобы представить на счетах точную картину текущего и будущего благосостояния» [Hulten, 1995, p. 149].

По общему признанию авторство первой модели новой послевоенной статистики национального богатства принадлежит упомянутому ранее Раймонду Голдсмиту. В 1950 г. он представил доклад о теоретических основаниях статистических измерений богатства [Goldsmith, 1950], а в 1951 г. — фундаментальную эмпирическую работу «Непрерывный учет запасов национального богатства» [Goldsmith, 1951], в которой были систематизированы и унифицированы статистические сведения о национальном благосостоянии США за период с 1805 по 1950 гг., т.е. за последние полтора века. Десятилетие спустя увидел свет двухтомник «Исследование национального балансового отчета Соединенных Штатов», под редакцией Голдсмита и Липси [Goldsmith, Lipsey, 1963]. В этой работе, очевидно, впервые были представлены статистические таблицы, отражающие национальное богатство в формате бухгалтерского баланса коммерческих предприятий. В Великобритании аналогичные статистические обобщения выполнил в 1960-е Джек Ревелл [Revell, 1967]. Американский и британский опыты построения статистического балансового отчета 1950-х-1960х гг. широко известны и часто упоминаются, однако следует отметить, что аналогичные опыты проводились примерно в то же время или чуть позже в Нидерландах, Франции и еще по меньшей

²¹ Интересно, что по мнению Ваноли, кейнсианство, напротив, привело к смещению фокуса экономических исследований на потоки, в ущерб исследованиям богатства [Vanoli, 2005, p. 304].

мере в десяти странах. Таким образом, в целом ряде национальных статистических школ формировались научные и эмпирические основания для включения балансового отчета в стандарты СНС.

Считается, что статистический балансовый отчет был введен в систему национального счетоводства в 1968 г. [см.: Provisional..., 1977, р. III; Vanoli, 2005, р. 105; Jones, 2000, р. 107]. Это верно лишь отчасти: действительно в стандарте СНС 1968 г. есть определение баланса, как «одного из счетов, демонстрирующих активы, обязательства и чистое благосостояние институциональной единицы или класса таких единиц по состоянию на определенную дату» [System..., 1968, р. 230], однако структура балансового отчета, также, как и концептуальные основы и методы его построения в нем не представлены. Надо отметить, что и сам баланс, как информационная, экономическая и институциональная модель, не оказал в тот момент сколько-нибудь существенного влияния на идеологию и концепцию СНС.

В 1977 г. были опубликованы «Предварительные международные директивы о национальных и секторальных балансовых отчетах, и контрольных счетах системы национальных счетов». Этот документ (подготовленный при участии Ревелла) стал основой для выработки правил балансового обобщения в стандарте СНС 1993, пришедшего на смену СНС 1968. В Директивах 1977 г., а затем и в СНС 1993, богатство было определено через балансовую категорию чистой стоимости активов (чистого капитала). «Итоговый чистый капитал всех институциональных секторов, т.е. экономики в целом, — пояснялось в п. 2.4. этого документа, — часто называют “национальным богатством”» [Provisional..., 1977, р. 6]. Классическая для коммерческих компаний форма баланса — активы, обязательства и капитал — была признана универсальной для микро- и макро- уровней экономики, а также для различных, прежде всего по их функциям, экономических секторов.

Опираясь на распространенную коммерческую практику, Ревелл полагал, что наличие отдельного баланса является ключевым условием обособления предприятий от их владельцев [Revell, 1966, р. 283]. В Директивах 1977 г. этот подход был выражен словосочетанием «статистическая единица для целей баланса» [Provisional..., 1977, р. 12]. Субъект статистического наблюдения, связанный с балансом, воспринимается иначе: он переходит в правовое пространство, в один ряд с понятиями собственности и правовой личности или (когда речь идет об образованиях, учрежденных людьми) — юридического лица. В СНС 1993 трактовка статистической единицы приобрела вполне завершённый, экономический и, вместе с тем, правовой вид. Она получила название институциональной и была определена как «экономическая единица, которая способна от своего имени владеть активами, принимать обязательства, участвовать в экономической деятельности и вступать в операции с другими единицами» [System, 1993, р. 103, 650]²². Под «владением активами», как правило, подразумевалась юридическая собственность, но

²² Перевод по: [Система..., 2008, с. 67].

в некоторых случаях речь могла идти о концепции т.н. экономической собственности²³, отвечающей бухгалтерскому определению активов.

Новый, “балансовый” подход к идентификации статистических единиц СНС 1993 оказал влияние на определение границ сектора государственного управления. В предшествующих стандартах, как мы помним, разделительная линия между государственным управлением и учреждениями с одной стороны, и государственными не инкорпорированными предприятиями — с другой, опиралась на множество разнообразных критериев. В стандарте 1993 г. и следующим за ним стандарте 2008 г. предложено всего два критерия: “экономически значимых цен” и “полного набора счетов”. Первый из них служит для идентификации нерыночного выпуска, производимого единицами сектора государственного управления по экономически не значимым ценам [Система..., 2008, с. 118]. Второй — для идентификации и выделения из сектора государственного управления государственных заведений, занятых производственной деятельностью — квазикорпораций. Согласно СНС 1993 и 2008 квазикорпорацией может быть признана институциональная единица, имеющая «полный набор счетов, который дает возможность отдельно идентифицировать и измерить ее прибыль, сбережение, активы и обязательства» (Цит. по: [Система..., 2008, с. 88]).

Наличие “полного набора счетов”, включающего баланс²⁴, рассматривается в современных стандартах как основание для отделения предприятия от органа государственного управления, которому оно принадлежит. Для того, чтобы статистическая единица признавалась квазикорпорацией, органам государственного управления следует предоставить ей значительную степень свободы в части использования средств: владения и распоряжения средствами на текущих счетах, возможности финансировать некоторые или все их расходы на капитальные вложения за счет собственного сбережения, накопленных амортизационных отчислений или заимствования [Система..., 2008, с. 88].

Новую интерпретацию в СНС 1993 и 2008 получили и сами органы государственного управления. Будучи также институциональными — государственными — единицами, они приобрели правовую характеристику как «уникальные типы юридических лиц, учрежденные в результате политических процессов, которые обладают законодательной, судебной или исполнительной властью в отношении других институциональных единиц в пределах данной территории» [Там же, с. 87]. Современные СНС, в силу универсального подхода в построении секторов, стремятся к преодолению границ традиционных правовых конструкций, различий между сферой гражданского права и публично-правовыми отношениями.

²³ Проект «Изменения в СНС 2008 по сравнению с СНС 1993» (<http://www.cisstat.com/council/45crcc/4/res4-sns.pdf>), с. 9. Согласно СНС 2008, изменение собственности с экономической точки зрения означает передачу всех, связанных с нею рисков, выгод, прав и ответственности [Система..., 2008, с. 678].

²⁴ «По существу, счет национального дохода и национальный баланс вместе составляют полную систему счетов (курсив мой. — Д.Л.) подобно традиционной системе коммерческого учета», — писали Голдсмит и Липси [Goldsmith, Lipsey, 1963, p. 9].

В пору, когда бытовало традиционное представление об общественном секторе как о суверенном правительстве, обладающем полномочиями по сбору и перераспределению налогов — т.е. о некоей не имеющей организационной формы общественной функции, эта проблема не обсуждалась. Положение изменилось с применением в СНС универсального “балансового” подхода к идентификации статистических единиц. Этот подход создал условия для распространения новой институциональной экономической теории, допускающей суждение о государстве как об организации или совокупности организаций. Признанный статистикой, он далее распространился на область менеджмента, юриспруденции, а затем и бухгалтерии.

«Государство, — пишут Эрик Фуруботн и Рудольф Рихтер в книге «Институты и экономическая теория», — может трактоваться и иногда действительно трактуется как фирма (“*Japan Incorporated*” или “*Standort Deutschland*”), как организация, максимизирующая доход или общественный продукт и принадлежащая одному правителю, правящему классу или народу в лице его представителей, ... исследуя государство и его организации можно вполне успешно применять аналитические концепции теории прав собственности, теории транзакционных издержек и теории контрактов...» [Фуруботн, Рихтер, 2005, с. 520]. Придавая государству свойства коммерческой организации, авторы прибегают к абстрактной аналогии, не учитывая потенциального распространения институциональной теории, возможности ее проникновения в прикладные области экономических знаний. Предполагается, что модель коммерческой организации верифицирована настолько, что она не требует апробирования при расширительном толковании и, что она пригодна как для простых, так и для сложных систем.

Заключение: о влиянии макроэкономических исследований и СНС на учетную модель в общественном секторе

Итак, концепция общественного сектора создается в экономической науке с начала XX в., являясь предметом множества дискуссий. Постепенно меняется содержание дискуссий и их объект: от обсуждения полезности государственных услуг, их участия в формировании национального благосостояния и влияния на расчет национального дохода к определению секторальных границ государственного хозяйства и его институциональной формы.

В 1930–1940-х гг., когда сложилась экономическая интерпретация функций государственного управления, представлялось, что ей в наибольшей степени отвечает традиционная (бюджетная, камеральная) бухгалтерия общественного хозяйства. Она может обеспечить учет государственных услуг, оплачиваемых из налоговых поступлений и формирование отчетности об исполнении бюджета. Эту модель бухгалтерии отличает от обычного коммерческого учета своеобразие учитываемых объектов — плановые и фактические денежные потоки — а также ее способность генерировать и обобщать информацию, не сопряженную с конкретным хозяйствующим субъектом.

Во второй половине XX в. определяющее значение для формирования сектора государственного управления и его учетной модели приобрело создание обширной зоны государственного предпринимательства. На смену изначально предложенному секторальному делению по экономическим функциям пришел новый подход, сочетающий функциональную классификацию и институциональные формы. При определении секторальных границ основным ориентиром стали идентификация и определение отличительных свойств экономических субъектов в каждом секторе. Государственное управление как самостоятельный сектор экономики, было противопоставлено предприятиям (рынку), в том числе предприятиям с государственным участием, и, как следствие, наделено иными, в сравнении с ними, свойствами. В состав субъектов сектора государственного управления должны были войти лишь органы управления и учреждения, исполняющим отличные от предприятий, т.е. нерыночные функции.

Первые попытки поиска таких критериев в 1950–1960-х убедили в сложности разделения государственного производства на рыночную и нерыночную составляющие. Вместе с тем, в этих попытках воплотилось стремление отделить от сектора государственного управления предприятия, принадлежащие государству, но по своей институциональной природе и характеру деятельности близкие к коммерческим компаниям. В статусе государственных корпораций, который приобрели эти компании, они были наделены полной финансовой и административной автономией, включая право вести учет и составлять отчетность по правилам и стандартам коммерческой бухгалтерии. В то же время, в секторе государственного управления сохранялась традиционная, бюджетная модель учета.

При последующих изменениях национального счетоводства границы государственной бухгалтерии, очерченные в середине XX в., были размыты. В 1980-е, когда перед СНС была поставлена задача определить влияние государства на экономику, обобщенное понятие общественного (государственного) сектора приобрело первостепенное значение. В этом понятии, дополняющем принятую секторальную структуру экономики, соединились субъекты сектора государственного управления и государственные корпорации. В версии СНС-1993 общественный сектор рассматривался, тем не менее, как “составной”, т.е. неоднородный, что допускало и неоднородность его бухгалтерии, сочетающей государственный бюджетный и корпоративный балансовый учет.

Немногом ранее, в 1950–70-е годы, получила признание идея соединения в национальном счетоводстве статистики дохода и богатства (доход — результат, поток; богатство — ресурс, запас). Как следствие, составление баланса, свойственного бухгалтерскому, микроучету было признано целесообразным и в макроучете. Это признание открывало возможность унификации бухгалтерии общественного и коммерческого секторов, преодоления неоднородности учетных методов в рамках единого общественного сектора экономики.

В дальнейшем баланс стал рассматриваться как обязательный элемент “полного набора счетов” — критерия идентификации самостоятельных участников экономического процесса, названных в последних стандартах СНС институциональными единицами. В этом подходе к установлению объектов статистического

наблюдения проявилось влияние неоклассического направления в его неинституциональном аспекте. Баланс, таким образом, стал атрибутом институциональной единицы статистического учета безотносительно ее принадлежности к государственному или коммерческому секторам экономики. Тенденция к секторальной унификации на уровне статистического обобщения стала очевидной. К этому надо добавить, что в дискуссиях о правовом статусе органов государственного управления все настоятельней высказывается мнение о необходимости создания конструкции “юридического лица публичного права”, призванной юридически поддержать неинституциональное суждение о государстве как об особой разновидности корпорации. Тем самым, стремление к распространению коммерческой учетной практики на область государственного управления получило еще одно обоснование.

С конца 1980-х проводником неоклассической экономической политики и институционализма в общественном секторе стала концепция нового общественного управления (*New Public Management — NPM*). Она предполагала сокращение общественного сектора и одновременное повышение его эффективности и прибыльности, переход от управления процессами к традиционному для рынка управлению продуктами и услугами. С признанием NPM утвердилось представление о секторальной нейтральности, формальной неразличимости государственного управления и менеджмента частных компаний. Не вызывало сомнений, что лучшей практикой в данных условиях должно быть использование в общественном секторе в целом (как в государственных корпорациях, так и в государственном управлении) стандартов бухгалтерского учета коммерческих компаний. Этот подход был реализован в первой глобальной реформе бухгалтерского учета в общественном секторе 1990–2000-х на основе стандартов IFRS (International Financial Reporting Standards) и специально разработанных для общественного сектора, но весьма схожих с IFRS стандартов IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

Таким образом, кардинальные преобразования в бухгалтерском учете общественного сектора рубежа XX и XXI вв. не следует рассматривать как имманентное развитие. Скорее их можно назвать неизбежной реформой, обусловленной современными представлениями об общественном секторе экономики. Такую реформу не остановить и не отменить *per se*: бухгалтерский учет в общественном секторе, как и бухгалтерия в целом, развивается в русле актуальной экономической доктрины, и меняется вместе с ней и для нее.

Литература

1. Блауг М. (2008) Сто великих экономистов после Кейнса / Пер. с англ. под ред. М.А. Сторчевого. СПб: Экономическая школа.
2. Елисева И.И., Плошко Б.Г. (1990) История статистики. М.: Статистика.
3. Иванов Ю.Н. (2012) История возникновения и развития системы национальных счетов. Вопросы статистики. №8. С. 79–83.
4. Пикетти Т. (2015) Капитал в XXI веке. М.: Ад Маргинем Пресс.
5. Система национальных счетов 2008 (2012). Нью-Йорк.

6. Скидельски Р. (2005) Джон Мейнард Кейнс. 1883–1946. Экономист, философ, государственный деятель. В 2-х книгах. Пер. с англ. яз. (Robert Skidelsky. John Maynard Keynes. 1883–1946. Economist, Philosopher, Statesman. Macmillan. 2003). М.: Московская школа политических исследований. Кн. 2.
7. Стиглиц Дж.Ю. (1997) Экономика государственного сектора / Пер. с англ. М.: Изд-во. МГУ: ИНФРА-М.
8. Студенски П. (1968) Доход наций (теория, измерение и анализ: прошлое и настоящее). Перевод с английского В.М. Кудрова. Под редакцией и со вступительной статьей Альб. Л. Вайнштейна. М.: Статистика.
9. Фуруботн Э.Г., Рихтер Р. (2005) Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории / Пер. с англ. Под ред. В.С. Катякало и Н.П. Дроздовой. СПб: Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та.
10. 50 лекций по микроэкономике (2004): Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям и направлениям / Экон. шк.; [Ред. кол.: В.С. Автономов и др.]. Т. 2. СПб: Экон. шк. и др.
11. A System of National Accounts and Supporting Tables (1953) Report Prepared by a Group of National Income Experts Appointed by the Secretary-General. A System of National Accounts and Supporting Tables. N.Y.: United Nations.
12. A System of National Accounts (1968) N.Y.: A System of National Accounts.
13. Beaudet M., Dostaler G. (1997) Economic Thought Since Keynes. A Dictionary and History of Major Economists. London & New York: Routledge.
14. Colm G. (1957) The Government Sector: A Re-examination of Controversial Issues In: Problems in the International Comparison of Economic Accounts. Princeton. Pp. 113–134.
15. Cooper R., Edey H.C., Peacock A.T. (1967) National Income and Social Accounting. London: Routledge.
16. Garner M.R. (1983) The Relationship Between Government and Public Enterprise. In: Government and Public Enterprise. Essays in Honour of Professor V.V. Ramandham. Edited by G. Ram Reddy. London: Routledge.
17. Garner M.R. (1996) The Theory of Public Enterprise Reconsidered. *Annals of Public and Cooperative Economics*, № 67 (1), pp. 85–115.
18. Goldsmith R. (1951) A Perpetual Inventory of National Wealth. In: Studies in Income and Wealth, Volume 14. Conference on Research in Income and Wealth. *NBER*. Pp. 5–73.
19. Goldsmith R. (1950) Measuring National Wealth in a System of Social Accounting. In: Studies in Income and Wealth. Conference on Research in Income and Wealth. *NBER*. Pp. 23–79.
20. Goldsmith R.W., Lipsey R.E. (1963) Main Features of National Balance Sheets. In: Studies in the National Balance Sheet of the United States. Edited by Raymond W. Goldsmith and Robert E. Lipsey Vol. 1. Princeton University Press. Pp. 9–40.
21. Hart A.G. (1950) Uses of National Wealth Estimates and the Structure of Claims. In: Studies in Income and Wealth. *NBER*. Pp. 81–104.
22. Hicks J.R. (1940) The Valuation of the Social Income. *Economica, New Series*, vol. 7, no. 26 (May), pp. 105–124.
23. Hulten Ch.R. (1995) Capital and Wealth in the Revised SNA. In: The New System of National Accounts. Edited by John W. Kendrick. Boston, Dordrech, London, 1995. Pp. 149–190.
24. Jones R. (2000) National Accounting, Government Budgeting and the Accounting Discipline // *Financial Accountability & Management*, 16(2), pp. 101–116.
25. Kelf-Cohen R. (1973) British Nationalisation. 1945–1973. London and Basingstoke.
26. Kuznets S. (1938) Commodity Flow and Capital Formation. Vol. 1. National Bureau of Economic Research. N.Y.
27. Kuznets S. (1937) National Income. *National Bureau of Economic Research Bulletin*, №66, September 27, pp. 1–16.
28. Kuznets S. (1937) National Income and Capital Formation, 1919–1935. A Preliminary Report. National Bureau of Economic Research. N.Y.

29. Kuznets S. (1941) *National Income and Its Composition, 1919–1938* / by Simon Kuznets, Assisted by Lillian Epstein and Elizabeth Jenks. Vol. 1. National Bureau of Economic Research. N.Y.
30. Lapsley I. (1985) Anthony Hopwood and Cyril Tomkins, Editors, *Issues in Public Sector Accounting* (Oxford: Philip Allan Publishers, Ltd., 1984, pp. ix, 247, £18.00 cloth, £8.95 paper). *The Accounting Review*, Vol. 60, No. 3 (Jul., 1985), pp. 573–574.
31. Millward R., Singleton J. (1995) *The Ownership of British Industry in the Post-War Era: An Explanation*. In: *The Political Economy of Nationalisation in Britain 1920–1950*. Edited by Robert Millward, John Singleton. Cambridge University Press, Pp. 309–320.
32. Nelson R.W., Jackson D. (1938) *Allocation of Benefits from Government Expenditures*. In: *Studies in Income and Wealth*. Vol. 2. NBER. Pp. 308–334.
33. Piketty T., Zucman G. (2014) *Capital is Back: Wealth-Income Ratios in Rich Countries 1700–2010*. *The Quarterly Journal of Economics*, №129 (3), pp. 1255–1310.
34. *Provisional International Guidelines on the National and Sectoral Balance-Sheet and Reconciliation Accounts of the System of National Accounts (1977)*. N.Y.: United Nations.
35. Revell J. (1966) *The National Balance Sheet of the United Kingdom*. *The Review of Income and Wealth*, vol. 12, Issue 4. Pp. 281–305.
36. Revell J. (1967) *The Wealth of the Nation. The National Balance Sheet of the United Kingdom 1957–61*. Cambridge University Press.
37. Saunders Ch.T. (1955) *Current Trends in National Income Statistics*. *Journal of the Royal Statistical Society. Series C (Applied Statistics)*, vol. 4, no. 3, pp. 133–144.
38. *System of National Accounts 1993*. Brussels — Luxembourg — New York — Paris — Washington, D.C.
39. Stone R. (1947) *Definition and Measurement of the National Income and Related Totals*. Memorandum submitted by Richard Stone. In: *Measurement of National Income and the Construction of Social Accounts*. Report of the Sub-Committee on National Income Statistics of the League of Nations Committee of Statistical Experts. Geneva, United Nations. Pp. 21–114.
40. Stone R. (1951) *Functions and Criteria of a System of Social Accounts*. *Income and Wealth. Series 1*, Pp. 1–74.
41. Stone R. *The Accounts of Society*. Nobel Memorial Lecture (Dec. 8, 1984).
42. Studenski P. (1958) *The Income of Nations. Theory, Measurement, and Analysis: Past and Present. A Study in Applied Economics and Statistics*. Washington, N.Y.: New York University Press.
43. Suzuki T. (2003). *The Epistemology of Macroeconomic Reality: The Keynesian Revolution from an Accounting Point of View*. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, is. 5, pp. 471–517.
44. Vanoli A. (2005) *A History of National Accounting*. Translated from the French Original by Marion Pinot Libreros and Gayle H. Hartman. Amsterdam — Berlin — Oxford — Tokio — Washington, DC: IOS Press.
45. Vass P. (1990) *Accounting Standards and the Public Sector*. *Public Money & Management*, №10(2), pp. 17–22.
46. Wieser von F. (1994) *A Theory of the Public Economy*. In: *Classics in the Theory of Public Finance*. Edited by Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock for the International Economic Association. The MacMillan Press Ltd. Pp. 190–201.

Способы подтверждения достоверности отчетности в организациях малого бизнеса в XXI веке

Аннотация

Статья посвящена вопросам подтверждения достоверности отчетности в организациях малого бизнеса. Рассмотрен вопрос проведения аудиторских проверок в малом бизнесе, потребность бизнеса в такой проверке и возможные альтернативы, которые будут интересны как малому бизнесу, так и аудиторскому сообществу. Особое внимание в статье уделено вопросам аудита и, как альтернативы, обзорной проверке для малого бизнеса. Ожидаемое и последовательное повышение пороговых значений для обязательного аудита повлечет за собой структурные изменения в аудиторской среде. В связи с этим обзорная проверка может стать возможной альтернативой обязательному аудиту в малом бизнесе. Для подтверждения этой гипотезы был проведен опрос крупнейших по объему выручки аудиторских организаций и сделаны выводы на основании полученных ответов.

Ключевые слова:

МСП, малый бизнес, аудит, обзорная проверка

Введение

В последние дни 2020 года все внимание аудиторского сообщества было приковано к проекту о повышении предельных значений для проведения обязательного аудита. Необходимость в пересмотре предельных значений назрела давно и, наконец, малый бизнес получил возможность сэкономить на налоге, которым по сути является обязательный аудит. Поэтому исследование ставит своей целью исследование альтернативных способов подтверждения достоверности отчетности в организациях малого бизнеса.

1. Предпосылки для применения обзорной проверки в малом бизнесе

Малый бизнес составляет финансовую отчетность по причине требований налоговых органов, необходимости принятия внутренних управленческих решений на ее основе, а также требований иных контрагентов (например, банков) [Lavigne В., 2002, сс. 28–29]. В связи с этим появляется потребность в верификации финансовой отчетности, которая решается посредством проведения аудита. По отношению к пользователям выделяют внутренний и внешний аудит. Последний в свою очередь разделяют по отношению к требованиям законодательства на обязательный и инициативный аудит [Шеремет А.Д., Суйц В.П., 2013, сс. 38–39]. Малые и средние предприятия (МСП) отличаются от крупного бизнеса не только размером, но и структурой собственности [Pigé В., 2002, с. 121]. Потребность в аудите в крупных компаниях основана на необходимости получения акционерами независимого мнения относительно результатов деятельности директоров при

управлении бизнесом от их имени. В малом бизнесе редко происходит разделение функций руководства и контроля [Collis J., Jarvis R., Skerratt L., 2004, сс. 99–98].

Создание системы внутреннего аудита организаций малого бизнеса (ОМБ) становится необходимым вместе с развитием и расширением организации. Пока ОМБ полностью контролируется владельцем, внутренний аудит будет представлять собой не слишком эффективную систему самопроверки. Существует риск того, что система внутреннего аудита станет простой формальностью из-за того, что служба может контролироваться руководством, или того, что работники службы внутреннего аудита могут недобросовестно выполнять свои обязанности, использовать уязвимости внутри организации. Поэтому создание системы внутреннего аудита в ОМБ не нашло широкого применения [Jiang L., Li X, 2010, с. 215].

Важным является вопрос проведения обязательного аудита. Очевидна проблема при определении критериев обязательного аудита: какой критерий будет в достаточной мере отражать необходимость проведения обязательного аудита. Пока наиболее часто используемым критерием является величина выручки организации. Можно также упомянуть такой критерий, как мнение владельца бизнеса о значении аудита, это может быть актуально для случаев, когда директор является нанятым сотрудником. Но невозможность количественного измерения этого критерия означает, что его будет трудно включить в законодательство, даже если регулирующие органы посчитают это необходимым [Collis J., Jarvis R., Skerratt L., 2004, сс. 97–100]. В России требования к обязательному аудиту устанавливаются ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности», положения которой неоднократно подвергались критике. В результате высокой инфляции, предельные значения выручки и величины активов не соответствуют изначально заложенной категории организаций, и в перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, попали ОМБ [Никифоров, 2015]. В настоящее время в Государственную Думу внесен Проект Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)», который устанавливает новые критерии к проведению обязательного аудита (таблица 1).

Таблица 1 — Критерии для проведения обязательного аудита

Ст. 5 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ]	П. 3 ст. 3 Проекта Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)» [Проект Федерального закона № 273179-7]
1	2
Если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;	
Если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;	Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;

Ст. 5 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ]	П. 3 ст. 3 Проекта Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)» [Проект Федерального закона № 273179-7]
1	2
Если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);	Организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй; Фонды (за исключением государственных внебюджетных фондов), поступления имущества и денежных средств которых за каждый из предшествующих отчетному году двух последовательных лет превышает три миллиона рублей;
Если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;	Организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозйственных кооперативов, союзов этих кооперативов), соответствующие хотя бы двум из следующих условий: а) объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) за каждый из предшествовавших отчетному году двух последовательных лет превышает 800 миллионов рублей; б) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец каждого из двух предшествовавших отчетному году последовательных лет превышает 400 миллионов рублей; в) среднесписочная численность работников за каждый из двух предшествовавших отчетному году последовательных лет превышает 100 человек.
Если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;	
В иных случаях, установленных федеральными законами.	В иных случаях, установленных федеральными законами.

Источник: разработка автора.

Сопоставив требования к проведению обязательного аудита с предельными значениями выручки, установленными постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» (рисунок 1), можно увидеть, что в настоящий момент ОМБ попадают под обязательный аудит, что «является для них по сути еще одним платежом или налогом. В итоге ОМБ оказались в ситуации, когда нужно обойти еще одно требование со стороны государства: получить аудиторское заключение без существенных финансовых затрат» [Никифоров, 2015]. Это обеспечивается посредством множества аудиторских фирм, которые нередко прибегают к демпингу, что, безусловно, сказывается на качестве аудиторских услуг.

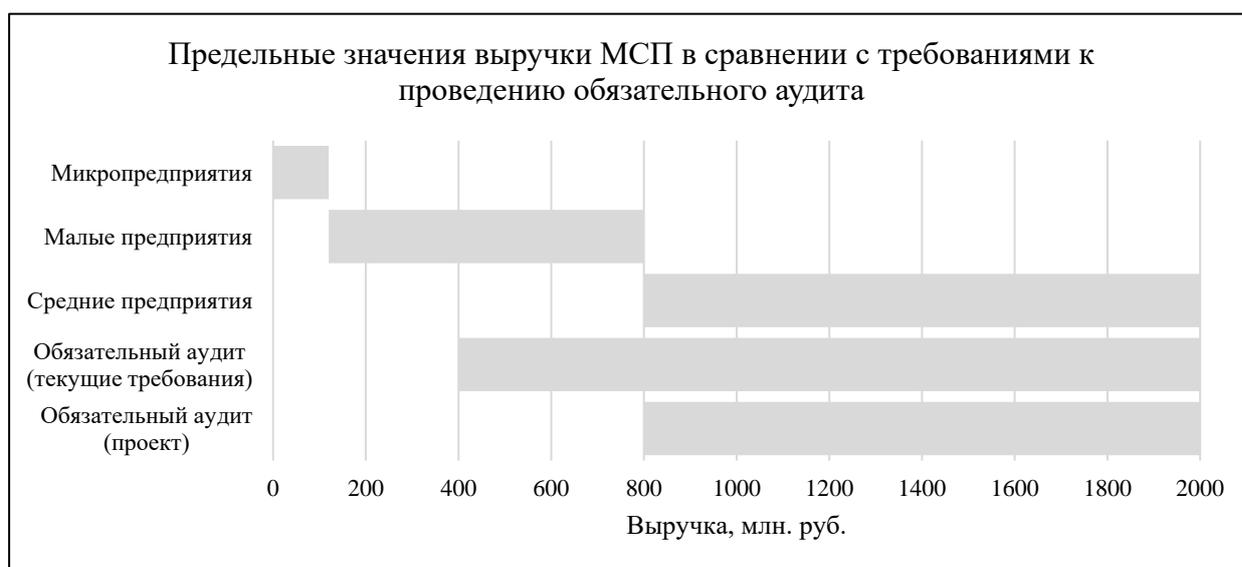


Рисунок 1 — Предельные значения выручки МСП в сравнении с требованиями к проведению обязательного аудита

Чтобы оценить рынок аудиторских услуг, можно обратиться к статистике распределения клиентов аудиторских организаций по объему выручки (таблица 2).

Таблица 2 — Распределение клиентов аудиторских организаций по объему выручки

Объем выручки клиентов	Доля в общем количестве клиентов, %	
	2014 год	2015 год
1	2	3
Менее 400 млн. руб.	63,3	65,0
От 400 млн. руб. до 1 млрд. руб.	19,2	18,4
От 1 до 2 млрд. руб.	7,4	7,3
От 2 до 4 млрд. руб.	4,2	4,0
Более 4 млрд. руб.	5,9	5,4
Итого	100,0	100,0

Источник: [Гутцайт, 2017, с. 516].

Из таблицы видно, что ОМБ составляют большую часть клиентов аудиторских организаций. Очевидно, что с принятием Проекта аудиторские организации лишатся определенного числа клиентов: не будет необходимости в затратах на аудит, который по своей сути был лишь формальностью. Статистические данные количества выданных положительных аудиторских заключений являются свидетельством этого (таблица 3). Естественно, что аудиторское сообщество, помимо крупнейших аудиторских организаций, которые и так не участвовали в аудите малого бизнеса, восприняло новость об увеличении нормативных значений негативно.

Таблица 3 — Распределение выданных аудиторских заключений по видам

Вид аудиторского заключения	Доля в общем количестве выданных аудиторских заключений, %			
	По результатам обязательного аудита		По результатам инициативного аудита	
	2014	2015	2014	2015
1	2	3	4	5
С выражением немодифицированного мнения	76,5	77,6	73,1	75,9
С выражением мнения с оговоркой	22,6	21,6	24,3	21,3
С выражением отрицательного мнения	0,5	0,5	1,6	1,8
С отказом от выражения мнения	0,3	0,3	1,0	0,9
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

Источник: [Гутцайт, 2017, с. 518].

В ряде стран, среди которых Дания, Франция и Эстония, для ОМБ возможно проведение обзорной проверки — проверки с выражением отрицательного мнения, то есть заключение свидетельствует о том, что нет оснований полагать, что есть существенные ошибки в финансовой отчетности организации. Например, в Эстонии аудит или обзорная проверка являются обязательными, если предприятие превышает определенные количественные пороговые значения. Субъект, подлежащий обзорной проверке, может вместо этого выбрать аудит. Обзорная проверка требуется, если превышены как минимум два из трех критериев: выручка 1,6 млн. евро, среднесписочная численность 24 человека, величина баланса 0,8 млн. евро. Аудит требуется, если превышены как минимум два из трех критериев: выручка 4 млн. евро, среднесписочная численность 50 человек, величина баланса 2 млн. евро [Doing business and investing in Estonia 2018, 2018].

Вопрос с разработкой стандартов, применяемых при аудите ОМБ, вызывает споры в профессиональном сообществе [Référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables]. Крупные аудиторские фирмы выступают за единый набор стандартов аудита, это означает, что МСА должны использоваться для аудита всех организаций, в том числе и ОМБ. Это позволяет осуществлять стабильно качественный аудит, повышает уверенность в надежности финансовой отчетности, снижает затраты аудиторских фирм, оказывающих услуги малому и крупному бизнесу из-за

отсутствия необходимости разработки двойных методологий и обучения. С другой стороны, требования к документации становятся более обширными и возникает вопрос, будет ли объективным применение «соразмерного» подхода к аудиту ОМБ и их документации при оценке мнения, высказанного в ходе проведения аудита [Fraser P. N., 2010]. Аудитор, проводящий проверку ОМБ, должен в той же степени разбираться в стандартах, как и аудитор, проводящий проверку крупной организации. Знание стандартов аудита в сочетании с опытом составления правильного профессионального суждения имеет важное значение для эффективности аудита ОМБ. Кроме того, ОМБ готовы платить не только за аудит, но и за бизнес-консультации [SME Audits: Challenges and Insights.]. Поэтому идея об отдельном наборе аудиторских стандартов для аудита ОМБ регулярно выносится на обсуждение. В 2015 году Федерацией бухгалтеров Северной Европы (Nordic Federation of Public Accountants, NRF) [Finnish Section of the Nordic Federation of Public Administration (NAF)] был предложен проект стандарта аудита малых организаций (standard of audits of smaller entities, SASE). Стандарт аудита малых организаций сопоставим с МСА, но не полностью соответствует ему, так как в нем используются те же основные принципы аудита [Audit standards for SMEs]. Целью разработки стандарта аудита малых организаций было создание высококачественного, основанного на принципах, отдельного стандарта аудита, специально предназначенного для аудита ОМБ. Стандарт аудита малых организаций построен с использованием основных принципов аудита (получение знаний об аудируемом объекте, выявление аудиторского риска (включая внутренний контроль), определение существенности, сбор достаточных соответствующих аудиторских доказательств и разумной уверенности). Требования к аудиторской документации в стандарте носят более обобщенный характер, в сравнении с МСА, что не отменяет получения достаточных и надлежащих доказательств, которые должны лечь в основу аудиторского заключения. Стандарт аудита малых организаций делает упор на использование профессионального суждения: аудитор должен учитывать определенные конкретные обстоятельства при разработке аудиторских процедур, а не выполнять набор обязательных процедур. Примеры областей, в которых этот стандарт придает большее значение использованию профессионального суждения: посещаемость при инвентаризации (аудитор самостоятельно определяет, требуется ли его присутствие при инвентаризации или нет); письмо-представление руководства (аудитор оценивает необходимость получения письма-представления для подтверждения определенных вопросов или для подтверждения других аудиторских доказательств, имеющих отношение к финансовой отчетности); признание выручки (вместо этого аудитор должен оценить наличие фактов мошенничества, связанных с признанием выручки). Стандарт аудита малых организаций предназначен для аудита ОМБ и поэтому не имеет конкретных требований, которые считаются не относящимися к таким организациям [Standard for audits of small entities]. Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) рассмотрел проект и в ответном письме Федерации бухгалтеров Северной Европы отметил, что предлагаемый проект стандарта аудита малых организаций

сильно отличается от МСА, что негативно скажется на качестве аудита, так как проект представляет собой очень краткое изложение требований МСА. Хотя стандарт аудита малых организаций может быть полезным руководством при проведении аудита в малом и среднем бизнесе, он не пригоден к ситуациям, выходящим за рамки базового сценария, и его может даже не хватить для некоторых базовых сценариев. Это особенно важно в отношении оценки риска и проверок по существу: МСА содержат множество требований, тогда как в проекте стандарта аудита малых организаций это освещается менее чем на двух страницах и в значительной степени рассчитано на использование профессионального суждения [IAASB Comments on Nordic Federation]. Кроме того, введение нового стандарта аудита, отличного от МСА и других, связанных с ним правил, приведет к увеличению затрат и сложности операций практикующих специалистов [Audit Obligation], а также увеличивает неопределенность на рынке, клиенты перестанут понимать, что это за стандарт и для чего он нужен.

Проверка ОМБ должна быть соразмерна масштабам бизнеса, отсутствие общественного интереса делает проверку существенной только для владельца и управляющего, поэтому актуальным может быть проведение обзорной проверки с выражением отрицательного мнения. Проведение обзорных проверок в Российской Федерации регламентируется МСОП: Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) [Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400] и Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) [Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2410]. МСОП являются переводом ISRE: International Standard on Review Engagements 2400 (previously ISA 910) «Engagements to review financial statements» [International standard on review engagements 2400] и International Standard on Review Engagements 2410 «Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity» [International standard on review engagements 2410]. Практика проведения обзорных проверок существует в ряде стран, в качестве примера можно привести Францию. Орден экспертов-бухгалтеров (L'Ordre des experts-comptables, ОЕС) [l'Ordre des experts-comptables] указывает на возможность проведения различных проверок в зависимости от размеров и потребностей организации: аудита, аудита МСП и обзорной проверки финансовой отчетности (d'examen limité des comptes annuels). ОЕС предлагает использование разработанных профессиональных стандартов Norme professionnelle applicable à la mission d'examen limité des comptes (NP 2400), которые являются переводом ISRE на французский язык. В NP 2400 содержится заявление, что данная проверка в большинстве случаев применяется для МСП. Несмотря на то, что российские и французские стандарты являются переводом с английского языка, перевод не является дословным.

Стратегия проведения аудита и обзорной проверки по своей сути является одинаковой и различается процедурами по существу и видом мнения. Заключение о проведении обзорной проверки содержит заявление, что по результатам проведенной обзорной проверки не выявлено фактов, которые дали бы основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно (либо не подготовлена) во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности [Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400]. В.Я. Соколов в своей работе обращается к «методу доказывания, который может быть либо катафатическим, либо апофатическим, первый ведет к положительному знанию о предмете, подтверждая его свойства, второй — к полному незнанию о предмете или его свойствах путем отрицания того, что предметом или его свойствами не является» [Соколов В.Я., 2006, с. 175]. В контексте данной идеи аудиторское заключение выступает катафатическим доказательством достоверности финансовой отчетности, а заключение о проведении обзорной проверки — апофатическим.

Проведение проверки в ОМБ может помочь владельцу-менеджеру в принятии управленческих решений для дальнейшего развития бизнеса. Затраты на аудит в ОМБ должны быть сопоставимы с масштабами деятельности организации, поэтому обзорная проверка может быть адекватной альтернативой аудиту. В то же время, проведение обзорной проверки в сравнении с аудитом, хотя и в некоторой степени снижает достоверность, позволяет сэкономить на затратах на проведение проверки. С этой точки зрения проведение обзорной проверки может быть интересно не только ОМБ, но также и аудиторским организациям: снижение стоимости услуг может привлечь новых клиентов, проведение полноценного аудита для которых является слишком дорогим и избыточным для их потребностей.

В МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» содержится определение аудиторских процедур:

1. Процедура проверки по существу — аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу включают:

1.1 детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации [Международный стандарт аудита (МСА) 330];

1.2 аналитические процедуры проверки по существу. Для целей МСА термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями [Международный стандарт аудита (МСА) 520].

2. Тестирование средств контроля — аудиторская процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности применения средств контроля с целью предотвращения или выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок [Международный стандарт аудита (МСА) 330].

При проведении аудита обязательно проведение всех аудиторских процедур для получения надлежащих доказательств. При проведении обзорной проверки проводятся в основном только аналитические процедуры проверки по существу и опросы, в результате чего «невозможно оценить риск неэффективности внутреннего контроля, инвентаризацию осязаемых активов, получить подтверждение документов, детализированных по операциям, или проверить их. По мнению аудиторов, аналитические процедуры позволяют выявить 27,1% ошибок, прогнозирование и дискуссии — 18,5% ошибок, но при этом аналитические процедуры обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на документы» [Робертсон Дж., 1993, сс. 122–123]. Исходя из указанных цифр, при проведении обзорной проверки возможно выявить 45,6% всех возможных ошибок.

2. Сравнение затрат на проведения аудита и обзорной проверки в малом бизнесе

Программа аудита ОМБ, предложенная в работе, основана на рекомендациях аудиторской фирмы DRT (в настоящий момент Делойт) и ограничена предельным значением в 300 человеко-часов. Если аудитор понимает, что проведение проверки займет больше, то рассмотренная в работе программа будет неэффективна [The DRT International guide to small audits, 1990, с. 1]. Из указанного времени как минимум одну треть занимает документирование, поэтому на сами процедуры остается не более 200 человеко-часов. С учетом количества процедур, на каждую из них может быть затрачено максимум 2 часа. Процедуры при проведении обзорной проверки в сравнении с процедурами при проведении аудита могут быть проведены в полном объеме (2 часа), в сокращенном объеме (1 час) либо не проводиться вовсе. Поскольку сочетание процедур и их объем является предметом суждения аудитора, проблематично получить абсолютно точное значение часов. Так, например, можно предположить, что чтение протоколов и проверка результатов инвентаризации заведомо займет больше времени, чем 2 часа, что нашло свое отражение в расчете времени. В то же время, чтение протоколов будет занимать одинаковое количество часов, как при обзорной проверке, так и при аудите, а проверка инвентаризации ограничится лишь аналитическими процедурами проверки по существу. В МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) указаны предпосылки, используемые аудитором для анализа различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти. Первая группа предпосылок — предпосылки о видах операций и событиях, а также соответствующего раскрытия информации за аудируемый период включают в себя: наличие (операции и события, зарегистрированные в учете или раскрываемые в отчетности, имели место, и данные операции и события имеют отношение к организации); полноту (все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено); точность (суммы и прочие данные, касающиеся

учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом, и раскрытие информации правильно оценено и описано); своевременность признания (операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде); классификацию (операции и события отражены на надлежащих счетах) и представление (операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, а связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности). Вторая группа предпосылок — предпосылки об остатках по счетам и соответствующее раскрытие информации на конец периода: существование (активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют); права и обязанности (организация владеет правами на активы или контролирует их, а обязательства представляют собой законные обязанности организации); полнота (все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено); точность, оценка и распределение (активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением, и правильно оценено или описано соответствующее раскрытие информации); классификация (активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на соответствующих счетах); представление (активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и однозначно описаны, и связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности) [Международный стандарт аудита (МСА) 315]. Процедуры проверки разработаны таким образом, чтобы покрывать наиболее часто встречающиеся на практике риски. В случае, если аудитор выявляет специфические риски, для них нужно разработать соответствующий ответ. Проверка будет наиболее эффективной, если она будет проводиться неожиданно: в случае, если проверка проводится не в первый раз, то, например, будут проверяться не только новые склады, но и те, которые уже проверялись в предыдущем году, т.к. сотрудники клиента могут ожидать, что проверка не коснется тех объектов, которые проверялись ранее. В таблице 4 представлена сводная информация о трудозатратах по разделам программы проверки.

Таблица 4 — Сравнение трудозатрат на процедуры при проведении обзорной проверки и аудита

№ п/п	Проверяемый раздел	Трудозатраты, человеко-часов		Разница	
		Обзорная проверка	Аудит	Человеко-часов	%
1	2	3	4	5	6
1	Общие сведения	8	8	0	0,00
2	Проверка учетных книг и регистров	6	6	0	0,00

№ п/п	Проверяемый раздел	Трудозатраты, человеко-часов		Разница	
		Обзорная проверка	Аудит	Человеко-часов	%
1	2	3	4	5	6
3	Реализация, дебиторская задолженность и выручка	13	22	9	40,90
4	Поступления, кредиторская задолженность и платежи	12	20	8	40,00
5	Заработная плата	9	26	17	65,38
6	Денежные средства	12	12	0	0,00
7	Инвентаризация	2	18	16	88,89
8	Основные средства	8	14	6	42,86
9	Вложения в ценные бумаги	4	4	0	0,00
10	Расходы будущих периодов и нематериальные активы	8	8	0	0,00
11	Оценочные обязательства и доходы будущих периодов	8	8	0	0,00
12	Кредиты и займы	4	10	6	60,00
13	Прямые налоги	6	10	4	40,00
14	Обязательства и условные обязательства	7	8	1	12,50
15	Капитал	4	4	0	0,00
16	Отчет о финансовых результатах	2	8	6	75,00
17	Обзор финансовой отчетности	8	8	0	0,00
18	События после отчетной даты	6	6	0	0,00
Итого:		127	200	73	36,50

Источник: разработка автора.

Из таблицы 4 следует, что при проведении обзорной проверки объем трудозатрат снижается на 36,50 % в сравнении с аудитом. Во многом объем трудозатрат будет зависеть от совокупности проверяемых разделов, например, не во всех ОМБ есть вложения, расходы будущих периодов или нематериальные активы. Тем не менее, даже такое сравнение позволяет оценить разницу в трудозатратах.

Для подтверждения факта снижения трудозатрат на сайте был проведен опрос 111 наиболее крупных по размеру выручки аудиторских организаций с отправкой ссылки на опрос по e-mail адресам, указанным на сайте Минфина в реестре аудиторских организаций [Реестр аудиторских организаций]. Поскольку доля доходов от оказания сопутствующих аудиту услуг в общих доходах аудиторских организаций за год в среднем по России составляет около 6,1%, это говорит о том, что обзорная проверка применяется небольшим количеством организаций и в небольшом объеме. В связи с этим, выборка среди всей совокупности аудиторских организаций не проводилась, опрос проводится среди 111 наиболее крупных по размеру выручки аудиторских организаций. Бремя выбора типа проверки ложится на аудитора, он должен определить, какой из существующих типов наиболее релевантен потребностям организации, т.к. в соответствии с МСА руководство аудируемых лиц не владеет необходимыми компетенциями в вопросах

аудита по выбору типа проверки. По этой причине опрос проводился среди аудиторских организаций, а не организаций малого бизнеса. Респондентам было предложено ответить на три вопроса, каждому ответу присвоен балл (таблица 5).

Таблица 5 — Структура анкеты для опроса организаций малого бизнеса

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Балл
1	2	3	4
1	Оказывает ли ваша фирма (либо планирует в обозримом будущем) услугу по проведению обзорной проверки?	Да	1
		Нет	0
2	Укажите фактическую (либо плановую) разницу в человеко-часах между обзорной проверкой и аудитом	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9
		20% (80% стоимости затрат на аудит)	8
		30% (70% стоимости затрат на аудит)	7
		40% (60% стоимости затрат на аудит)	6
		50% (50% стоимости затрат на аудит)	5
		60% (40% стоимости затрат на аудит)	4
		70% (30% стоимости затрат на аудит)	3
		80% (20% стоимости затрат на аудит)	2
		90% (10% стоимости затрат на аудит)	1
		Проведение обзорной проверки не планируется	0
3	Считает ли ваша фирма возможным осуществление обзорной проверки в малом бизнесе вместо аудита?	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
		Вероятность высока, так как есть спрос на услугу	2
		Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
		Нет, малый бизнеса нуждается именно в аудите	0

Источник: разработка автора.

В результате ответы были получены от 13 аудиторских организаций из категории «крупные аудиторские организации», ни одного ответа от «крупнейших аудиторских организаций» получено не было. Полученное количество ответов не позволяет говорить о том, что результаты исследования возможно экстраполировать на всю совокупность крупных аудиторских организаций. Тем не менее, исследование ставило своей целью апробировать расчет человеко-часов при проведении обзорной проверки, представленной в данной работе, а также рассмотреть перспективы применения обзорной проверки для малого бизнеса. Результаты опроса представлены на рисунках 2–4:



Рисунок 2 — Распределение ответов респондентов на вопрос 1 «Оказывает ли ваша фирма (либо планирует в обозримом будущем) услугу по проведению обзорной проверки?»

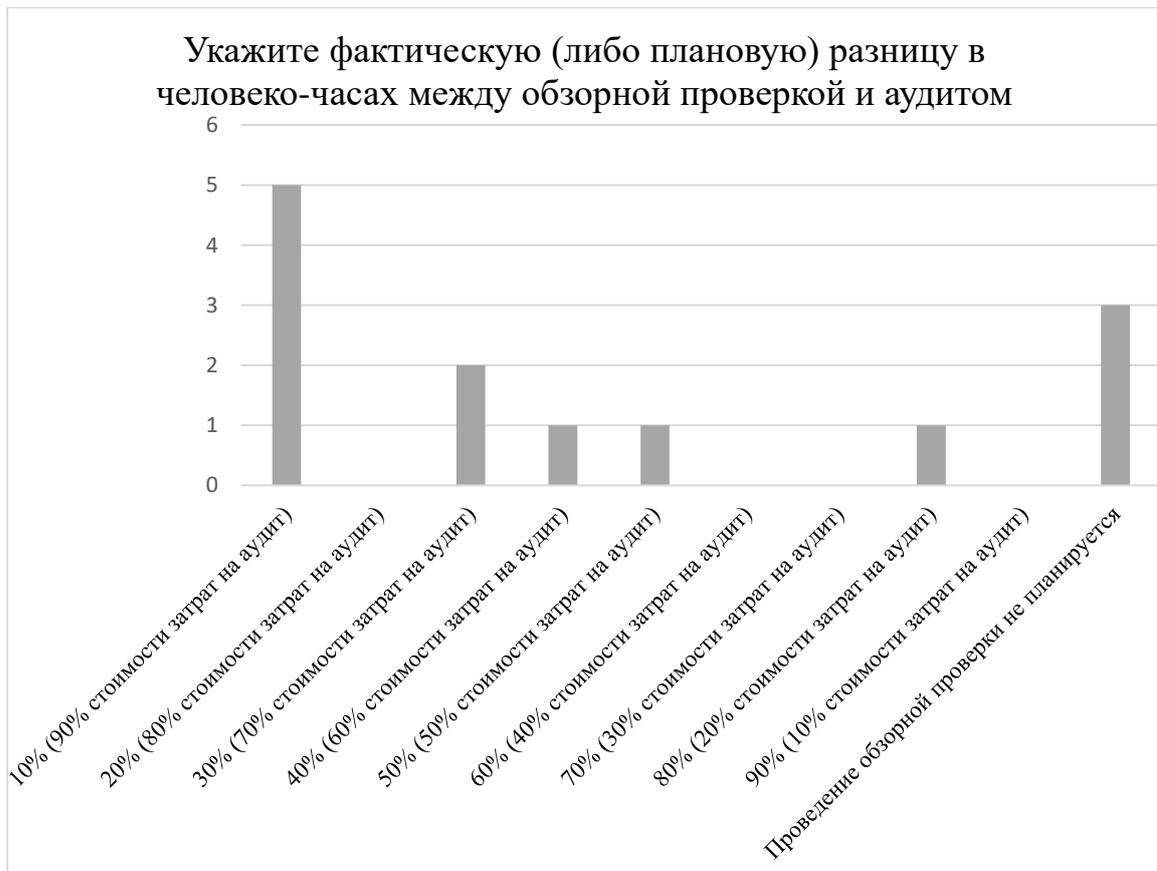


Рисунок 3 — Распределение ответов респондентов на вопрос 2 «Укажите фактическую (либо плановую) разницу в человеко-часах между обзорной проверкой и аудитом»



Рисунок 4 — Распределение ответов респондентов на вопрос 3 «Считает ли ваша фирма возможным осуществление обзорной проверки в малом бизнесе вместо аудита?»

Только три организации из опрошенных не оказывают услуги по проведению обзорной проверки. Разница в трудо-часах на проведение обзорной проверки в сравнении с аудитом, согласно опросу, колеблется в диапазоне от 10 % до 50 %. В данный интервал попадает рассчитанное в ходе работы среднее значение разницы в трудозатратах в размере 36,50 %. В вопросе перспектив применения обзорной проверки как альтернативы аудиту, ответы аудиторских организаций разделились практически поровну. Стоит отметить, что большинство ответов были в категории «да, это релевантно потребностям малого бизнеса» и «маловероятно, услуга не пользуется спросом». Можно предположить, это связано с тем, что услуга обзорной проверки пока не имеет в России широкого применения и ОМБ недостаточно информированы о возможности ее проведения. При этом значительная часть респондентов признает, что такая услуга является более подходящей ОМБ, чем аудит.

Обращаясь к зарубежному опыту можно отметить, что обзорная проверка пользуется спросом у ОМБ, это подтверждено в ходе совместной Конференции французского Национального общества аудиторов (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) [Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes] и Совета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards Board), где обсуждалось практическое применение этой проверки в различных странах, таких как Франция, Дания и США, а также вопрос унификации проверок на международном уровне [Normalisation des services aux PME].

Заключение

Целесообразность проведения полноценного аудита в ОМБ ставится под сомнение по причинам существенной стоимости для организации и качества проведения проверки со стороны аудиторских компаний. По этой причине обзорная проверка является адекватной альтернативой аудиту для ОМБ: несмотря на снижение уровня уверенности из-за состава проводимых процедур, снижается и стоимость самой проверки. Обзорная проверка может быть полезна, когда речь идет о продаже бизнеса, поиске новых инвесторов или получении банковского кредита, а также в других случаях, когда проведение аудита не является обязательным, но требуется проведение проверки. Кроме того, поскольку обзорная проверка основана на запросах и аналитических процедурах, это позволяет аудитору полагаться на профессиональное суждение и опыт. Таким образом, аудитор может распределить время и уделить внимание аспектам, связанным с характером бизнеса [Small and Medium Practices Committee. Guide to Review Engagements].

Поскольку бухгалтерия в ОМБ представлена либо руководством, либо небольшим штатом бухгалтерии, либо бухгалтером, оказывающим аутсорсинговые услуги, как правило, никто из них не является высококвалифицированным специалистом. ОМБ нуждаются в профессиональных проверках и консультациях по разумной стоимости, что можно осуществить в рамках обзорной проверки. Новые пороговые значения для проведения обязательного аудита, очевидно, приведут к недостатку в клиентах у аудиторских организаций. Его можно компенсировать, предложив ОМБ более привлекательную по стоимости услугу обзорной проверки как альтернативу аудиту.

Литература

1. Гутцайт Е.М. (2017) *Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистика, анализ, регулирование*. М.: ВивидАрт. 540 с.
2. Международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
3. Международный стандарт аудита (МСА) 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
4. Международный стандарт аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
5. Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
6. Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
7. Никифоров С. Л. (2015) *Мы его теряем? (О перспективе российского аудита)*. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=5701> (дата обращения 31.01.2021).

8. Проект Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)» (ред., принятая ГД ФС РФ в I чтении 14.12.2017). Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

9. *Реестр аудиторских организаций*. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации.. URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/auditor_org/ (дата обращения 31.01.2021).

10. Робертсон Дж. (1993) *Аудит*. Перев. с англ. М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт». 496 с.

11. Соколов В.Я. (2006) *Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии*. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов. 188 с.

12. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности». Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

13. Шеремет А.Д., Суйц В.П. (2017) *Аудит: Учебник*. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Инфра-М. 375 с.

14. *Audit Obligation (Obligación de auditoria)*. URL: <https://www.icjce.es/consultas-mas-frecuentes2> (дата обращения 31.01.2021).

15. *Audit standards for SMEs*. URL: <https://economia.icaew.com/features/november-2015/audit-standards-for-smes> (дата обращения 31.01.2021).

16. Collis J., Jarvis R., Skerratt L. (2004) *The demand for the audit in small companies in the UK*. Accounting and business research. Т. 34. №. 2. С. 87–100.

17. *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*. URL: <https://www.cncc.fr/> (дата обращения 31.01.2021).

18. *Doing business and investing in Estonia 2018*. PricewaterhouseCoopers (2018). URL: <https://www.pwc.com/ee/et/publications/DoingBusinessinEstonia/Doing%20Business%202018.pdf> (дата обращения 31.01.2021).

19. *Finnish Section of the Nordic Federation of Public Administration (NAF)*. URL: <https://www.nafnet.fi/en/> (дата обращения 31.01.2021).

20. Fraser P. N. (2010) *A single set of worldwide auditing standards: The road is long... // International Journal of Disclosure and Governance*. Т. 7. №. 4. С. 298–309. URL: <https://link.springer.com/article/10.1057/jdg.2010.20> (дата обращения 31.01.2021).

21. *IAASB Comments on Nordic Federation of Public Accountants' Proposed Standards on Audits of Small Entities*. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/iaasb-comments-nordic-federation-public-accountants-proposed-standards-audits> (дата обращения 31.01.2021).

22. *International standard on review engagements 2400 (previously ISA 910) «Engagements to review financial statements»*. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b010-2010-iaasb-handbook-isre-2400.pdf> (дата обращения 31.01.2021).

23. *International standard on review engagements 2410 «Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity»*. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b011-2010-iaasb-handbook-isre-2410.pdf> (дата обращения 31.01.2021).

24. Jiang L., Li X. (2010) *Discussions on the Improvement of the Internal Control in SMEs // International Journal of Business and Management*. Т. 5. №. 9. С. 214–216.

25. Lavigne B. (2002) *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*. Comptabilité-Contrôle-Audit. Т. 8. №. 1. С. 25–44.

26. *l'Ordre des experts-comptables*. URL: <https://www.experts-comptables.fr/> (дата обращения 31.01.2021).

27. *Normalisation des services aux PME*. l'Ordre des experts-comptables. URL: <http://sic.experts-comptables.com/sic-n%C2%B0-360/exercice-professionnel/normalisation-des-services-aux-pme> (дата обращения 31.01.2021).

28. Pigé B. (2002) *La gouvernance d'entreprise dans les PME: l'adaptation du profil du dirigeant aux besoins de l'entreprise*. Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise. T. 15. №. 2. С. 119–142. URL: <https://www.erudit.org/en/journals/ipme/2002-v15-n2-ipme5006322/1008809ar.pdf> (дата обращения 31.01.2021).
29. *Référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables*. l'Ordre des experts-comptables. URL: <https://www.paysdeloivre.experts-comptables.fr/wp-content/uploads/2017/07/referentiel-normatif-2016-2017.pdf> (дата обращения 31.01.2021).
30. *Small and Medium Practices Committee. Guide to Review Engagements*. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-SMP-Guide-to-Review-Engagements.pdf> (дата обращения 31.01.2021).
31. *SME Audits: Challenges and Insights*. URL: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/sme-audits-challenges-and-insights> (дата обращения 31.01.2021).
32. *Standard for audits of small entities. Draft — June 4th 2015*. URL: https://www.suomen-talintarkastajat.fi/content/download/1991/28251/version/1/file/NRF+SASE+Draft+Standard_in+english.pdf (дата обращения 31.01.2021).
33. *The DRT International guide to small audits* (1990).

Нефинансовая отчетность в современной экономике: причины распространения и возможности развития

Аннотация

Рассматриваются история развития практики нефинансовой отчетности, аспекты деятельности организаций, сформировавшие эту практику. Предпринята попытка установить взаимосвязь между корпоративными скандалами и регулированием нефинансовой отчетности во второй половине XX века, показывается, что наибольшее развитие нефинансовая отчетность получила параллельно с обсуждением вопросов корпоративной социальной ответственности и устойчивого развития. Обсуждается концепция корпоративной социальной ответственности в современной экономике, рассматривается формирующаяся как следствие этих идей практика новых типов нефинансовой отчетности организаций.

Раскрываются тенденции развития практики нефинансовой отчетности, характерные для всего периода формирования и распространения публичной корпоративной отчетности как элемента социально экономических отношений. Обсуждается гипотеза о наличии факторов развития практики нефинансовой отчетности, не связанных с ее информационным содержанием и удовлетворением информационных запросов потенциальных пользователей отчетных данных.

В данном эссе объединены результаты исследований, проведенные с 2016 -2020 год автором совместно с А.С. Асташкиной, А.А. Гусниевой, Д.С. Ивановой Д.С., Н.Г. Каныгиной и М.Л. Пятовым.

Ключевые слова:

Отчетность; информация; качество; достоверность; социальная ответственность; конкурентное преимущество; стандартизация.

1. Корпоративная социальная ответственность как предмет нефинансовой отчетности

Практику нефинансовой отчетности, как правило, связывают с институтом корпоративной социальной ответственности (КСО) [Shabana, Buchholtz, Carroll, 2017, Uyar, Karaman, Kilic, 2020]. В целом, идея социальной ответственности компаний предполагает, что в своей экономической деятельности, помимо стремления к прибыли и росту своей стоимости, фирма ориентируется на возможные последствия этой деятельности для общества в целом, учитывая здесь экологические, социальные, этические и т.п. вопросы. Это понятие и его реализация в экономических отношениях получают достаточное распространение во второй половине XX века, в связи с критическими масштабами агрессивной политики корпораций в процессе глобализации экономической деятельности.

В последнее время различного рода некоммерческие организации (Greenpeace, Transparency International и т.п.) привлекают все больше и больше внимания общественности к тем или иным «оплошностям» компаний. В первую очередь это достигается опубликованием негативных сведений о деятельности таких фирм в средствах массовой информации.

Так, например, самым громким корпоративным скандалом такого рода в 2017 году стал случай с United Continental Holdings Inc. 9 апреля 2017 года видео

насильственного удаления пассажира с рейса, выполняемого этой компанией, со скоростью «вируса» облетело весь мир. В следующие шесть месяцев оно было просмотрено более 5 миллиардов раз. И вот, такое отношение к пассажиру стоило компании потери репутации и около 1 млрд. долларов США стоимости холдинга. Уже 11 апреля 2017 года (спустя 2 дня после появления видео в сети) стоимость акций компании United Continental Holdings Inc успела упасть на 4% [Rushe&Smith, 2017].¹

Далее, с каждым годом растет количество свидетельств того, что покупатели самых разнообразных товаров при возможности (финансовой и выбора) отдают предпочтение так называемым «faire»² продуктам и услугам. Это неоднократно подтверждалось различными опросами общественного мнения. Однако интересен тот факт, что около 50% респондентов заявляют, что они заинтересованы в социальных и экологических товарах и услугах, но только лишь около 10% из них действительно ведут себя на практике соответствующим образом [Borgstedt S., Christ T. & Reusswig F., 2010, Daten zur Umwelt, 2009]. Такие результаты исследования могут быть обусловлены погрешностями при сборе данных, а также возможно, что интерес к социально ответственному (этическому) поведению выше из-за его, в определенном смысле, медийной привлекательности, но, при этом, превышает реальные возможности потребителей. Результаты исследования потребительских предпочтений с 1996 по 2016 года, опубликованные в 2019 году Министерством по окружающей среде Германии, демонстрируют динамику увеличения количества потребителей предпочитающих «faire» продукцию (с 27 % в 1996 г. до 39% в 2016 г.) [Umwelteinrichtung in Deutschland von 1996 bis 2016, 2019, с.31]. Опрос Nielsen Media Research в 2015 году показал, что 61% всех российских потребителей готовы больше платить за продукцию компаний, соблюдающих принципы экологической и социальной ответственности. Годом ранее такую готовность показали лишь 38% респондентов [The sustainability imperative, 2015, (см. подробнее Лаукканен, 2019)].

Далее, все чаще и чаще корпоративные инвесторы принимают решения о вложениях в ту или иную компанию, учитывая социальные и экологические критерии. В этой связи показательно высказывание бывшего управляющего директора Всемирного банка и основателя компании «Blue as a Orange Sustainable Capital» Бертран Бадре (Bertrand Badre) на Международном форуме «Атлантические диалоги», проходившем в декабре 2016 года в Маракеше (Марокко). Отвечая на вопрос журналиста: «Действительно ли, что уже в ближайшем будущем у всех управляющих активами не будет другого выбора, кроме как инвестировать в

¹ Видеозапись насильственного удаления пассажира с рейса компании United Airlines [Электронный ресурс] URL: https://www.youtube.com/watch?time_continue=20&v=iUxp5MUXuVs (Дата обращения: 06.02.2021)

² Faire — продукты — в переводе с англ. языка «faire» — буквально «чисто», «справедливо», «честно» — это продукт/товар/услуга характеризующийся максимальной прозрачностью процессов его создания и доведения до потребителя.

устойчивое развитие?»³, отметил следующее: «на горизонте от 20 до 30 лет, я думаю, что это данность. Конечно, это не произойдет в одночасье. Люди должны привыкнуть к этому — они должны будут поверить в идею устойчивого развития и понять, что это действительно работает».⁴

Соответствие хозяйственной деятельности идее устойчивого развития общества, частью которой является институт корпоративной социальной ответственности, становится все более актуальным для современной экономической жизни. Оценка компаний с позиций степени её соответствия концепции КСО становится все более значимым фактором при принятии инвестиционных решений, выборе бизнес-партнеров, заключении сделок по приобретению различного вида продуктов (товаров, работ, услуг) и т.п. Практика развития новых видов отчетности, отражающих позицию компаний в области КСО и их конкретные действия, реализующие идею КСО, показывает действительные потребности лиц, принимающих экономические решения в такого рода информации.

Однако такой интерес со стороны пользователей отчетности к нефинансовым данным стал наиболее характерен для второй половине XX века. Любой вид корпоративной отчетности, любой метод ее составления — это отражение специфики определенной эпохи, свойственных этой эпохе взглядов, норм права, общесоциального климата, категорий экономической этики и т.п. В своих работах на это обращают внимание отечественные и зарубежные авторы Zeff S.A., Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф., Соколов Я.В., Палий В.Ф., Пятов М.Л. [Zeff, 2003; Хендриксен, Ван Бреда, 1997; Соколов, 2000; Палий, 2007; Пятов, 2018].

С этой точки зрения, появление и/или преобладание определенной практики корпоративной отчетности всегда неслучайно. Если посмотреть на формирование социальных институтов как на следствие сочетания спроса и предложения на них, то можно увидеть, что общество, в частности, всегда имеет ту практику корпоративной отчетности, которая им востребована (нужна ему) в определенный исторический период.

В связи с этим, прежде чем начать обсуждать факторы распространения нефинансовой отчетности, мотивы социально-экономического поведения компаний и критику качества нефинансовой отчетности, нам следует разобраться, какова история развития практики нефинансовой отчетности, понять, какие аспекты деятельности организаций формировали эту практику, какие типы нефинансовой отчетности сложились в результате ее развития.

³ Термин устойчивое развитие (англ. Sustainable development) связывают с содержанием доклада «Наше общее будущее» Международной комиссии при ООН по окружающей среде и развитию, представленного в 1987 году. В нем понятие устойчивого развития было определено как деятельность, «отвечающая потребностям нынешнего поколения, не входя в противоречие с нуждами и стремлениями поколений будущего» [Благов, 2015, с. 169]

⁴ Интервью Bertrand Badre (2016) [Электронный ресурс] URL: <http://www.ocppc.ma/multi-media/interviews/bertrand-badre-ceo-blueorange-capital-visiting-fellow> (дата обращения: 01.12.2020)

2. История развития практики нефинансовой отчетности

2.1. Нефинансовые данные в отчетности компаний в XIX–начале XX вв.

Институт публичной корпоративной отчетности в ее современном понимании сформировался в XIX в. Характерно, что уже тогда нефинансовые данные, представляющие деятельность фирм, рассматривались как неотъемлемая часть их годовых бухгалтерских отчетов.

Говоря о России XIX в., мы можем выделить два этапа формирования практики публичной отчетности: до и после 1885 г., когда Законом «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентным и раскладным» была установлена обязательность для акционерных обществ публикации годовых баланса и отчета о прибылях и убытках [см. подробнее Пятов, Соловей, 2019].

До 1885 г. в России практика публичной бухгалтерской отчетности складывалась целиком инициативно. После 1885 г. компании стали публиковать определенные данные в части, превышающей объемы, определявшиеся законодательством. Изучение материалов таких газет, как «Акционер» (годы выхода в свет 1860–1863) и «Журнал для акционеров» (годы выхода в свет 1857–1860), а также исторических источников практики представления отчетности данного периода показывает, что в рамках осуществления своей хозяйственной деятельности компании инициативно публиковали свою отчетность уже с середины XIX века [Асташкина, 2017, Пятов и др., 2018].

Одними из первых представлять отчетность широкому кругу пользователей стали компании железнодорожной сферы. Наряду с финансовыми данными она включала значительный объем нефинансовой информации. В нее входили характеристика технических аспектов деятельности отчитывающихся компаний, данные об организации быта работников, мероприятиях по охране их здоровья, отчеты о постройке школ и училищ для детей работников, благоустройстве территорий, в частности, их санитарно-гигиеническое обеспечение. Данные о (в современной терминологии) социальной ответственности компаний включали отчеты о материальной поддержке семей погибших сотрудников и т. д. [там же, с. 469].

Схожую ситуацию мы можем наблюдать, обратившись и к данным, отражающим формирование практики публичной корпоративной отчетности после 1885 года. Практика включения в годовые отчеты нефинансовой информации в данный период продолжала развиваться. Это показывает содержание отчетности, опубликованной в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» за 1885–1900 гг. Так, если в 1885 г. инициативно опубликованные нефинансовые данные были представлены только в 85 из 260 опубликованных отчетов в целом, то в 1900 г. их количество возросло до 364 из 1191 опубликованного отчета [там же, с. 470].

Сюда можно отнести самые разные типы отчетов, размещавшиеся компаниями вместе с обязательной к публикации информацией: выписки из протоколов общего собрания акционеров; отчеты ревизионных комиссий; раскрытие содержания произведенных обществом за отчетный период хозяйственных операций;

раскрытие содержания нормативно-правовых актов, могущих повлиять на деятельность фирмы в будущем; производительность отдельных производств компании; «общий вывод фабрикации» и т. д.

Показательными здесь также являются исследования подобной практики в США, где, как отмечают исследователи, нефинансовая информация содержалась в годовых отчетах крупных предприятий уже в первой половине XIX в. Так, например, в статье Д. Флэшера (D. L. Flesher), В. Сэмсона (W. D. Samson) и Г. Превитса (G. J. Previts) приводятся примеры такой отчетности железнодорожных компаний [Flesher, Samson & Previts, 2003]. Она включала в себя кроме финансовой информации сообщения об экономической конъюнктуре; новых месторождений угля; таблицы со сравнением численности населения, количества построенных церквей, школ и магазинов [там же, с.72]. Важно обратить внимание на то, что способы представления отчетных данных в рассматриваемый период еще не были законодательно регламентированы [Хендриксен, Ван Бреда, 1997, с. 45].

Приведенные примеры свидетельствуют о существовавшей в рассматриваемый период потребности в нефинансовой компоненте публичной отчетности и показывают, что практика ее представления получала развитие и расширялась. При этом, в отличие от финансовой отчетности, она не была регламентирована нормативно-правовыми актами в течение всего XIX в.

Следует отметить, что в СССР практика инициативной публикации нефинансовых данных в составе отчетности предприятий в условиях строгой государственной регламентации хозяйственной жизни не могла получить развития. Не нашли нефинансовые данные места и в обсуждении вопросов так называемой частно-хозяйственной статистики [Кальмес, 1925, с. 21–26; Кальмес, 1926, с. 167–17, Пятов и др., 2018, Соловей, Иванова, 2020].

2.2. Развитие практики нефинансовой отчетности в XX веке

Одно из самых ранних упоминаний о необходимости и способах раскрытия нефинансовой информации в публичной корпоративной отчетности в специальной литературе можно найти в работах австралийского ученого Р. К. Йорстона (R. K. Yorston (1902–1983)). Р.Х. Андерсон и М. Дж. Р. Граффикин (*Anderson R. H. & Gaffikin M.J.R*) отмечают, что уже в своих ранних исследованиях (1946 г.) Йорстон заявлял, что информация в годовых отчетах не отвечает своему назначению, так как она не демонстрирует должным образом вклад компании в жизнь общества и непонятна для всех заинтересованных лиц. Для этого он, в частности, предлагал изменить форматы отчетности, избегать сложностей профессионального языка и отражать информацию о всех факторах, «повлиявших на деятельность компании» [Anderson and Graffikin, 2014].

Здесь интересно обратить внимание на исследование Н. Абдельрехима (N. Abdelrehim) и соавторов, в котором были изучены методы представления нефинансовой информации компаниями British Petroleum (далее BP) и Shell во время двух масштабных кризисов, — национализации нефтяной промышленности в Иране (1950–1951) и Суэцкого канала в Египте (1956–1957) [Abdelrehim N., Maltby J., Toms S., 2015, также см. подробнее Пятов, Соловей, 2019, Пятов и др.,

2018]. Целью авторов было выяснить, как эти события, значительно сказавшиеся на деятельности данных компаний, повлияли на отражение ими в отчетности нефинансовой информации в период с 1950 по 1958 гг.

Во время Иранского кризиса в 1950–1951 гг. в годовых отчетах ВР появилась подробная информация о взаимоотношениях компании с правительством Ирана и о негативном влиянии существовавшей ситуации на ее конкурентоспособность. В этот период значительно возрастает объем годового отчета ВР: с 23 страниц в 1949 г. до 33 в 1951 г. В отчете появляется информация о персонале, в частности, о социальных услугах, предоставленных иранским работникам. После кризиса в 1952 г. объемы представленных графических материалов сокращаются. В 1954 г., когда бизнес становится рентабельным, графические данные в том или ином виде полностью исчезают. Аналогичная картина наблюдается и в отчетности Shell [Abdelrehim N., Maltby J., Toms S., 2015].

Последствием таких кризисов стало усиление критики деятельности крупных американских корпораций в 60-е годы XX в. со стороны некоммерческих организаций и местного сообщества. Юридические и финансовые последствия экономических скандалов и кризисных ситуаций с участием корпораций, в частности, привели к повышению осведомленности общественности, и, как следствие, к желанию узнавать больше о деятельности компаний. Это, в свою очередь, способствовало разработке и принятию ряда законодательных актов в области этики бизнеса.

Так, например, развитие этой ситуации повлекло за собой принятие в 1977 г. в США Закона о коррупции за рубежом (Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)) [Закон о коррупции за рубежом, США, 1977]. Поводом для его создания стал так называемый Уотергейтский скандал (1972), в результате которого были выявлены факты участия крупных компаний в подкупе иностранных должностных лиц с целью получения деловой выгоды. Среди них оказались Lockheed corporation, Exxon, Mobil, Phillips Petroleum [Berghoff, 2013, с. 14]. В результате действия этого закона американские корпорации стали больше инвестировать в реализацию этических мер для минимизации последствий в случае соответствующих судебных разбирательств.

Однако Закон 1977 г. не содержал каких-либо предписаний об обязательности раскрытия соответствующих данных в корпоративной отчетности. Тем не менее, в конце 1960-х — начале 1970-х гг. обсуждению проблематики представления нефинансовой информации в публичной корпоративной отчетности начинает уделяться все большее внимание. Так, например, в 1973 г. в США исследовательская группа по целям финансовой отчетности предложила в качестве одной из основных ее целей считать «сообщение о тех видах деятельности предприятия, которые могут быть определены, описаны или измерены и которые влияют на окружающую среду предприятия» [Epstein, Flamholtz, McDonough, 1976, с. 24].

2.3. Практика нефинансовой отчетности и ее регулирование

В 1973 г. Комитет Национальной ассоциации бухгалтеров по вопросам учета корпоративной социальной ответственности (The National Association of Accountants' Committee on Accounting for Corporate Social Performance) выделил группы

показателей, подлежащих инициативному раскрытию в годовых отчетах транснациональных компаний: участие в общественной жизни; человеческие ресурсы; материальные ресурсы и воздействие на окружающую среду; влияние производимого продукта/оказываемой услуги на общество [Bowman, Haire, 1976, с. 13].

Все большее влияние на развитие практики нефинансовой отчетности во второй половине XX века продолжали оказывать и крупные корпоративные скандалы.

Так, например, одним из первых таких случаев послужила разработка в 1976 г. *Руководящих принципов для мультинациональных компаний* Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) [The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2001, Руководящие принципы ОЭСР для многонациональных предприятий, 2011].

Данные «принципы» постоянно совершенствуются (версии 1979, 1982, 1984, 1991, 2001, 2011 гг.). В частности за рассматриваемый период были включены дополнительные разделы о ликвидации детского и принудительного труда, об экологической составляющей деятельности компании, об антикоррупционной деятельности и борьбе со взяточничеством [The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2001].

Последняя версия принципов утверждена 25 мая 2011 г. На сегодняшний день их применение по-прежнему является добровольным, а содержание отражает практически все аспекты корпоративной социальной ответственности. Действующая версия *Принципов* содержит предписания по следующим блокам: права человека; трудовые и производственные отношения; охрана окружающей среды; борьба со взяточничеством; интересы потребителей; наука и технологии; конкуренция и налогообложение.

Принципы не содержат требования об обязательности составления отдельной нефинансовой отчетности, однако раздел III «Раскрытие информации» (версия с 2001 г.) предписывает необходимость своевременного и регулярного представления актуальной и полной информации относительно деятельности компании, ее структуры, финансового положения, производительности, собственности и управления. Согласно *Принципам* «компании должны иметь высокие стандарты качества в области раскрытия финансовой и нефинансовой информации» (Раздел III пункт 2) [Руководящие принципы ОЭСР для многонациональных предприятий, 2011]. Было определено, что в составе таких данных следует раскрывать дополнительную информацию, которая могла бы включать:

- оценочные заявления или заявления о ведении хозяйственной деятельности, предназначенные для публичного раскрытия, включая, в зависимости от их релевантности для компании, информацию о ее политике в отношении прав человека, трудовых и производственных отношений, охраны окружающей среды, борьбы с взяточничеством, интересов потребителей и конкуренции;
- политику компании и иные кодексы поведения, которые ею приняты с указанием даты их принятия;
- информацию о соблюдении указанных заявлений и кодексов;

- данные о системах внутреннего контроля, управления рисками и соблюдения установленных законом требований;
- положения об отношениях с работниками и другими заинтересованными лицами.

Следует обратить внимание на то, что в Разделе «Раскрытие информации» данного документа не были описаны принципы составления такой отчетности, не были сформулированы показатели, рекомендованные к раскрытию, тем самым компании получили свободу при выборе способов и методов представления «социально ответственных» аспектов их деятельности.

В конце XX начале XXI в. практика нефинансовой отчетности начинает стандартизироваться. Этому по-прежнему продолжает способствовать продолжающаяся череда корпоративных скандалов, затрагивающих как экологическую, так и социальную сферу жизни общества (например, захоронение нефтехранилища Brent Spar (1995), признание компанией Nike случаев использования детского труда (2001), банкротство Enron (2001) и WorldCom (2002)).

В 2000 г. принимается так называемый «Глобальный договор ООН», который продекларировал десять принципов в области прав человека, трудовых отношений, охраны окружающей среды и борьбы с коррупцией [United Nations Global Compact, 2016–2018]. Целью ГД ООН является призвать компании всего мира привести свою бизнес-модель в соответствие с универсальными международными принципами в области прав человека, трудовых отношений, защиты окружающей среды, противодействия коррупции, а также — с 2015 года — с планом реализации Целей устойчивого развития до 2030 года (ЦУР). Сегодня инициатива ГД ООН включает в себя около 10 000 компаний из 160 стран мира и 88 национальных сетей, созданных в соответствии с требованиями ГД ООН. Краткая история ГД ООН такова: в 1999 году Генеральный секретарь ООН Кофи Аннаном (Kofi Annan) в своём выступлении на Всемирном экономическом форуме в Давосе объявил об идее создания Глобального Договора ООН. Уже в 2000 году был дан официальный старт работе ГД ООН, в 2001 году была подписана первая Декларация о сотрудничестве между главным офисом и национальными сетями ГД ООН. В 2008 году сеть ГД ООН была создана в России. Сегодня ГД ООН — это механизм распространения передовых практик корпоративной социальной ответственности, эффективная площадка для обсуждения деловым сообществом важнейших задач в области устойчивого развития, поиска общих решений и налаживания диалога между государством и бизнесом⁵. В основе ГД ООН лежат 10 принципов, которые должны быть приняты деловым сообществом мира, они подразделяются на следующие группы: права человека, трудовые отношения, окружающая среда и противодействие коррупции:

В 2015 году ГД ООН был дополнен семнадцатью целями устойчивого развития и двухсот шестидесяти девятью соответствующими задачами со сроком реализации к 2030 году.

⁵ Подробнее см. Буклет о Глобальном Договоре ООН [Электронный ресурс] URL: http://www.globalcompact.ru/upload/iblock/08a/globalcompact_booklet.pdf (Дата обращения: 10.12.2020)

В настоящее время ГД ООН объединяет компании, некоммерческие организации, экспертов, волонтеров. Участие в инициативе подразумевает необходимость изменения деятельности компании таким образом, чтобы принципы ГД ООН стали неотъемлемыми элементами её управленческой и предпринимательской стратегии, культуры и повседневной жизни. Участник ГД ООН может использовать возможности по обмену опытом и участвовать в международных диалогах на различных площадках. ГД ООН — добровольная инициатива, которая не контролирует своих участников, но реализует ряд мер измерения вовлеченности компаний и выполнения ими взятых на себя обязательств. Одна из таких мер — это так называемое сообщение о прогрессе (*communication on progress*). Данный документ представляет собой отчетность перед заинтересованными сторонами в «прозрачной» и публичной форме о выполнении 10 принципов ГД ООН. Сообщение о прогрессе должно публиковаться ежегодно, оно зачастую содержит ценную информацию для заинтересованных сторон, однако может быть представлено в свободной форме, а глубина раскрытия информации может быть различна (например, существуют послабления для компаний малого и среднего бизнеса). ГД ООН предъявляет лишь минимальные требования к отчету:

- заявление первого лица, выражающее поддержку Глобального договора ООН;
- описание практических действий, которые компания предприняла или планирует предпринять для реализации принципов ГД ООН в каждой из четырех областей (права человека, труда, окружающей среды, борьба с коррупцией);
- измерение достигнутых за период результатов.

В это же время, в экспертной дискуссии к слабым сторонам ГД ООН относят отсутствие контрольных и санкционных механизмов за несвоевременное и недобросовестное представление отчетности, что приводит к тому, что ряд компаний используют членство в ГД ООН, как элемент маркетинга, оно даже получило название «blue washing» [Lau et.al., 2017]⁶. Этот термин означает дословно «синяя отмывка», это связано с тем, что компании участники активно размещают у себя на сайте синий логотип ГД ООН, а на самом деле не предпринимают никаких действий по поддержке принципов.

Важным является и тот факт, что хотя Глобальный Договор ООН уже очень масштабно представлен во всем в мире, в России на сегодняшний день существуют всего лишь 47 участников данной инициативы, причем 3 из них находятся в статусе «Noncommunicated», что означает, что они не представили своевременно отчет о достигнутом прогрессе.

⁶ «blue washing» — в буквальном переводе с английского языка «окрашивание в голубой цвет». Образное выражение, характеризующее искусственное предание отчётности и/или иной информации содержания приемлемого для требований ГД ООН (отсыл к голубому цвету эмблемы ГД ООН). Не буквально может быть переведено, как окрашивание в нужный цвет или придание нужного (требуемого) содержания.

На рис. 1 показан состав участников инициативы ГД ООН в России по состоянию на 1 марта 2019 г. и 1 февраля 2021 г.⁷

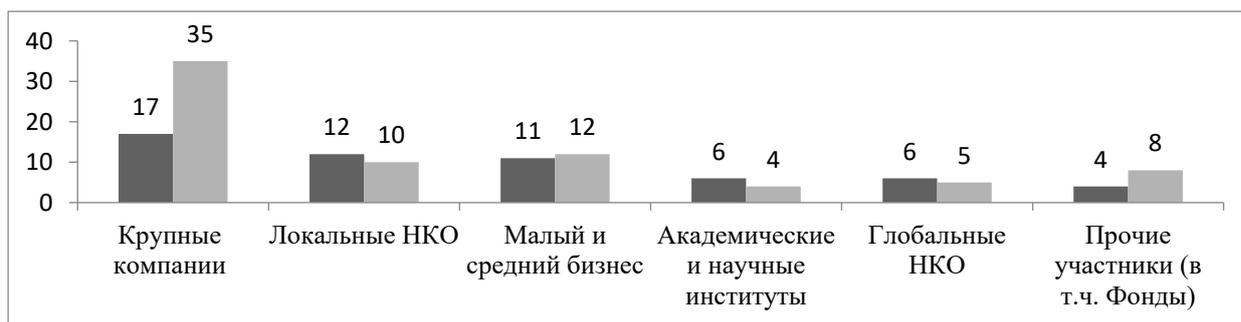


Рис. 1. Состав участников ГД ООН в России на две даты март 2019г. и февраль 2021г.

Источник: База данных отчетов ГД ООН, дата обращения: 1 марта 2019 и 1 февраля 2021 [United Nations Global Compact, 2016–2018]

Фактически, ГД ООН объединяет социально ответственные коммерческие и некоммерческие организации, предоставляя им возможность для коммуникации, но не регламентирует методы составления их отчетности. Практически за 2 года общее количество участников ГД ООН в России увеличилось с 56 до 74 (+18 участников), большая часть из которых это крупные компании, а среди локальных некоммерческих организаций и академических и научных институтов наблюдается незначительное сокращение количества участников. Столь незначительные изменения в количестве участников ГД ООН может быть объяснено финансовым кризисом, связанным с пандемией COVID-19, а также неготовностью большинства российских компаний на регулярной основе отчитываться о результатах своей деятельности в области устойчивого развития, «выжидательной стратегией», связанной с согласованием Проекта Федерального Закона «О публичной нефинансовой отчетности»⁸.

На сегодняшний день совместно с Global Reporting Initiative разработаны рекомендации по увязке десяти принципов ГД ООН и индикаторов отчетности в области устойчивого развития. В данных рекомендациях сформулированы этапы формирования отчета о достигнутом прогрессе, которые включают в себя опреде-

⁷Классификация групп участников ГД ООН представлена согласно данным сайта www.unglobalcompact.org, под крупными компаниями «Company» здесь понимаются юридические лица с общей численностью сотрудников более 2 500 чел., НКО подразделяются на локальные некоммерческие организации (в России) и глобальные, это зачастую представительства международных организаций (например, Международный центр спасения детей от киберпреступлений, Евразийская организация экономического сотрудничества), к прочим участникам отнесены фонды и различные ассоциации.

⁸Проект Федерального закона "О публичной нефинансовой отчетности" (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 27.08.2018)

[Электронный ресурс] URL:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=174862#017221902204663353>

ление границ включаемой информации и ее существенности, вовлечение заинтересованных сторон с целью выявления их запросов, описание действий, направленных на выполнение десяти принципов ГД ООН и описание достигнутых результатов [Blanco A., Bostwick S., Buck B., Kriege K., 2013)].

Отдельным направлением международной стандартизации методов составления нефинансовой отчетности стала Global Reporting Initiative (GRI) — международная организация, учрежденная в 1999 г., выпускающая стандарты корпоративной социальной отчетности. Ее цель определяется ею как помощь частным и государственным компаниям, властным органам и иным структурам в осознании и представлении заинтересованным лицам их влияния на окружающую среду, развитие общества и человека, противодействие коррупции и т. п.

За последние 8 лет, согласно информации, предоставленной в базе данных Sustainability Disclosure Database, количество опубликованных нефинансовых отчетов, созданных в формате GRI, увеличилось с 1509 в 2008 г. до 7330 в 2017 г. [База данных GRI, 2021]. Следует принять во внимание заявление, размещенное на сайте GRI Database, что последнее обновление регистра нефинансовой отчетности было в декабре 2020, дальнейшая его актуализация производиться не будет, чтобы не вводить пользователей в заблуждение отключена возможность просматривать отчеты за 2018, 2019 и 2020, так как процесс их регистрации еще не закончен, а оперативная информация может привести к неверным выводам пользователей. Из данного заявления можно предположить, что ряд компаний только недавно предоставил свою отчетность в GRI, что конечно может свидетельствовать о несвоевременности ее представления, кроме того ряд компаний ссылаясь на стандарты GRI (использую его при формировании отчетности лишь фрагментарно, не обязаны выполнять все требования стандартов) публикуют свою отчетность не за один отчетный год, а за два, что также может привести к искажению статистики в информационной базе GRI. Таким образом, несмотря на новое поколение стандартов GRI, опубликованных в 2016 году, в настоящее время ряд компаний предоставляют нефинансовую отчетность несвоевременно, а периоды за которые эта отчетность составляется сложно сопоставимы между компаниями.

Руководства GRI могут быть использованы компаниями различных отраслей и масштабов деятельности в качестве практического пособия по подготовке нефинансовых отчетов. Они содержат принципы, определяющие их содержание, стандартные показатели, характеризующие компанию и ее подходы в области менеджмента, специфические количественные показатели с описанием методики их расчета.

Показатели GRI объединены в три ключевые категории — экономическую, экологическую и социальную, последняя из которых включает в себя четыре подкатегории. Каждая категория освещает свои аспекты GRI. На сегодняшний день Глобальный совет по стандартам в области устойчивого развития выпустил пять поколений стандартов GRI — от G1, вышедших в 2000 году, до GRI Standards (Стандарты GRI), опубликованных в конце 2016 года. В настоящее время действующей версией Руководства является G4 «Руководство по отчетности в области устойчивого развития».

Десятилетия развития практики нефинансовой отчетности показывают, что на сегодняшний день однозначно оценить степень ее воздействия на экономическую жизнь общества не представляется возможным. Корпоративные скандалы и чрезвычайно негативные ситуации воздействия бизнеса на окружающую среду продолжают волновать общественность. К ним, например, можно отнести экологические скандалы, такие как взрыв платформы Deepwater Horizon (2010) и ситуацию с компанией Volkswagen (2015), а также финансовые скандалы, например, с компаниями Olympus (2011) и Imtech (2015).

Специалисты все чаще критикуют нефинансовую отчетность за ее декларативный, отчасти рекламный характер и отсутствие взаимосвязи с финансовой отчетностью [Garret, Hoitash, Prawitt, 2014, Lys, Naughton, Wang, 2015)].

2.4. Интегрированная отчетность и тенденции в регулировании нефинансовой отчетности

И вот здесь важным этапом в стандартизации практики представления компаниями нефинансовой отчетности стало создание в 2010 г. под эгидой организации «Учет для устойчивого развития» (Accounting for sustainability, A4S) и GRI Международного Совета по интегрированной отчетности (МСИО, IIRC) [THE IIRC. Integrated reporting. Home, 2021]. Долгосрочная цель МСИО определена довольно претенциозно: мир, в котором интегрированное мышление внедрено в деловую практику в государственной и частной сфере, а также развитие интегрированного мышления и отчетности, в результате которого ожидается эффективное распределение капитала, способствующее финансовой стабильности и устойчивому развитию.

В 2010 г. разработки A4S в области интегрированной отчетности были переданы МСИО, который продолжил работу над *Международным стандартом по интегрированной отчетности*, опубликованным в декабре 2013 г. В январе 2021 года была представлена обновленная версия стандарта.

Идея интегрированной отчетности — содержательно объединить финансовые и нефинансовые данные, характеризующие деятельность компании, показав состояние формируемых этой деятельностью ее «капиталов» — ресурсов и взаимоотношений, которые использует и на которые влияет организация. Капитал (в рамках Стандарта по интегрированной отчетности) — это запас стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется вследствие деятельности организации и результатов этой деятельности. В Стандарте выделяются следующие виды капиталов: финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный. При этом согласно Стандарту компании, готовящие интегрированный отчет, не обязаны применять эту категоризацию или структурировать отчет по капиталам, что вновь предоставляет компаниям полную свободу в формировании данного отчета (п. 2.10 версии 2021

года)⁹. Стандарт определяет лишь общие «рамочные установки» по подготовке отчетов в виде так называемых «ведущих принципов» и «элементов содержания».

Интегрированные отчеты отечественных компаний пока и по структуре, и по содержанию не существенно отличаются от отчетов в области устойчивого развития или обычных годовых отчетов, если не считать использование терминологии о капиталах (человеческом, природном и др.).

Наибольшее распространение в России в настоящее время получает следующая модель интегрированной отчетности: отчет, как правило, содержит общие данные, включающие анализ рынка компании и достигнутых ею финансовых и производственных результатов, отчет о корпоративном управлении в соответствии с требованиями Банка России, специфические отраслевые вопросы, обзор деятельности в области управления персоналом, охраны окружающей среды и социальных инвестиций, финансовую отчетность. При этом объем «нефинансовых» данных может варьироваться от нескольких страниц (что часто можно наблюдать в отчетах примерно десятилетней давности) до двух третей отчета (что чаще характерно для последних трех лет). Если Руководящие принципы для мультинациональных компаний Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), стандарты GRI и интегрированной отчетности является добровольным, то за последние десятилетия отмечается тенденция обязательного регулирования нефинансовой отчетности, так например, в своем исследовании Bartels, W., Fogelberg, T., Noballah, A., и Lugt C. показали и проанализировали ряд механизмов в 85 странах мира, которые стимулируют публиковать отчетность компаний во многих странах [Bartels et.al., 2020].

Таблица 1

Тенденции соотношения добровольных и обязательных механизмов, регулирующих составление нефинансовой отчетности

		2006		2010		2013		2016		2020	
Ключевые механизмы влияющие на составление	Обязательные	35	58%	94	62%	130	72%	248	65%	350	57%
	Добровольные	25	42%	57	38%	50	28%	135	35%	266	43%
	Всего	60		151		180		383		616	
Исследуемые страны		19		32		44		71		85	

*Составлено по: Bartels, W., Fogelberg, T., Noballah, A., & Lugt, C. T. (2020). Carrots and sticks: Global trends in sustainability reporting regulation and policy. Amsterdam: GRI.

Исследование показало, что государственное регулирование составляет наибольшую долю механизмов регулирования нефинансовой отчетности. При увеличении с 2006 года по 2020 год изучаемых механизмов более чем в 10 раз, в 2006 году в анализируемых странах было всего 35 обязательных механизмов, а в

⁹ International Integrated reporting Framework (2021) [Электронный ресурс] URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (Дата обращения: 02.02.2021)

2020 уже 350, количество добровольных механизмов изменилось с 25 до 266 соответственно, само соотношение обязательных и добровольных механизмов осталось практически неизменным. Проведенное исследование показало, что в 85 странах около 57% механизмов регулирования нефинансовой отчётности носят обязательный характер. От инициативы отдельных транснациональных холдингов составление такой отчётности перешло в область регулирования специальных правовых актов. Так, например, в рамках Европейского союза с 2017 года согласно Директиве 2014/95/EU, представление нефинансовой отчётности стало обязательным для публичных компаний, банков, страховых и общественных организаций [Non-financial reporting directive, 2015]. В 2019 году в дополнение к Директиве в Европейском Союзе была опубликована обновленная версия Необязательных руководящих принципов нефинансовой отчетности, изменения затронули вопросы существенности публикуемой информации, а также в большей степени показателей, связанных с изменением климата [Consultation document on the update of the non-binding guidelines on non-financial reporting, 2019].

В январе 2021 года была обнародована и рекомендована обновленная версия Международного Стандарта по интегрированной отчетности, разработанный Международным Советом по интегрированной отчетности (IIRC, МСИО) [International Integrated reporting Framework, 2021].

В России в 2017 году была принята Концепция развития публичной нефинансовой отчётности и план по её реализации (утверждена Распоряжением Правительства Р.Ф. от 5 мая 2017 г. № 876-р), а в 2018 году был представлен проект Федерального Закона «О публичной нефинансовой отчетности». Согласно разделу V данной Концепции «Этапы развития публичной нефинансовой отчетности», в первую очередь предполагается включить в состав организаций, для которых составление и публикация нефинансовой отчётности должны стать обязательными: государственные корпорации, государственные компании и публично-правовые компании. Также это требование планируется распространить на «хозяйственные общества, не менее 50 процентов акций которых находятся в государственной собственности, государственные унитарные предприятия, чей объем выручки (сумма активов) за отчётный период больше или равны 10 млрд. руб., или если среднесписочная численность работающих превышает 4000 чел. Представление такой отчетности, также, планируется сделать обязательным для прочих хозяйственных обществ, не менее 50 % акций которых находятся в государственной собственности и ценные бумаги, которых допущены к обращению на организованных торгах.

Как отмечает М.Л. Пятов, вопросам, связанным с практикой нефинансовой отчетности, была посвящена значимая часть дискуссий на Всемирном Конгрессе бухгалтеров в Сиднее в 2018 году (WCOA 2018) [Пятов, 2019, Пятов, 2019а, Пятов, 2019б].

Обобщая сказанное выше можно отметить, что характерными чертами современной практики нефинансовой отчётности являются: недостаточная детализация регулятивных предписаний в части методов составления новых видов отчётности;

(как следствие первого) практическое отсутствие общепринятых подходов к анализу и оценке таковой отчетности); отсутствие единых концептуальных основ нефинансовой отчетности; нечеткость предмета новых типов корпоративной отчетности.

Таким образом, с одной стороны наблюдается, рост масштабов практики новых видов отчетности компаний, с другой очевидны свидетельства того, что должная формализация этой практики и устойчивое восприятие ее участниками рынка как нормы хозяйственных отношений отсутствует. Это позволяет поставить вопрос о мотивах, которыми руководствуются компании, предоставляя нефинансовую отчетность.

3. Факторы развития нефинансовой отчетности в современной экономике

3.1. Критика качества нефинансовой отчетности

При развитии практики нефинансовой отчетности, обязательности ее представления в ряде стран, многочисленности стандартов имеет место критика ее качества, связанная с сопоставимостью и существенностью информации, представленной в ней.

В связи с этим можно предположить наличие факторов развития практики нефинансовой отчетности, не связанных с ее информационным содержанием и удовлетворением информационных запросов потенциальных пользователей отчетных данных. В настоящее время исследователями определены такие факторы распространения публичной корпоративной нефинансовой отчетности как: самопрезентация компаний, их легитимизация и поиск новых конкурентных преимуществ.

Вместе с тем, современное положение в практике нефинансовой публичной отчетности компаний позволяет допустить, что появление ее (отчетности) новых видов и скорость их распространения могут быть связаны отнюдь не только с удовлетворением информационных запросов участников экономических отношений. На это, прежде всего, указывает тот факт, что довольно стремительное их распространение в экономической практике сопровождается все расширяющимся объемом свидетельств очевидных недостатков качества и информативности такой отчетности.

В процессе выявления факторов влияющих на распространение нефинансовой отчетности нами было проведено исследование публикаций в 13 ведущих мировых журналах по экономике, менеджменту и бухгалтерскому учету и финансам за период с 1989 по 2014г. с целью проследить динамику публикаций, посвященных нефинансовой отчетности и ее качеству [Пятов, Соловей, 2017]. Проведенный анализ показал очевидный рост числа публикаций, посвященных вопросам качества отчетности, сопоставимый с общим увеличением статей об отчетности компаний. Более половины из отобранных статей (109) посвящены качеству отчетности (56), на втором месте статьи о корпоративной отчетности (18), третье

место заняли статьи о социально-экологической отчетности (12) и отчетности об устойчивом развитии.

При этом в периодических изданиях, встречаются публикации посвященные общим вопросам устойчивого развития и корпоративной социальной ответственности без фокуса на нефинансовую отчетность компаний. Самое большое количество статей, посвященных качеству отчетности, представлено в журналах по бухгалтерскому учету: в *Journal of accounting research* -71% статей о качестве отчетности, в *Journal of accounting research* - 20%.

Следует отметить стремительное увеличение количества статей, посвященных качеству отчетности, в журналах, анализирующих вопросы бухгалтерского учета: 1 статья в 1980–1989 годах, 2 статьи в 1990–1999 годах, 22 статьи в 2000–2009 годах и 30 статей в 2010–2014 годах. Очевидно, что финансовый кризис 2008 года должен был усилить интерес к качеству представляемой компаниями отчетности. Многие исследования за последние годы показывают, насколько «деликатным» остается вопрос качества отчетности и доверия к ней. Так, центр исследований мультинациональных корпораций (*Centre for Research on Multinational Corporations (SOMO)*) и Европейская Федерация государственного объединения по представлению услуг (*the European Federation of Public Service Unions (EPSU)*)¹⁰ в 2012 году опубликовали исследование «Энергетические компании менее прозрачны, чем заявлено. Несколько несоответствий, обнаруженных в отчетах об устойчивом развитии», в котором идет речь о систематических, распространенных и значительных расхождениях между заявленной компаниями информацией и той, которая действительно отражена в нефинансовой отчетности. Исследование Венского Университета¹¹ (2012) демонстрирует, как отчитывается 131 компания из списка *Forbes-250* о правах человека и как раскрыты в отчетности показатели труда. 86% компаний заявляют, что отчитываются по трудовым показателям, однако только 11% компаний это действительно делают. Похожая тенденция прослеживается в отношении прав человека: 62% компаний заявляют, что отчитываются по данным показателям, но 20% это реализуют на самом деле.

Германская сеть *Global Compact und и sneer e.V.* опубликовала исследование¹² о качестве отчетности 122 малых и средних компаний, участвующих в немецкой сети Глобального договора, демонстрирующее сильные различия в охвате и качестве отчетности в зависимости от размера компании, многие отчеты носили лишь поверхностный характер.

¹⁰ SOMO / EPSU (2012) Electricity companies less transparent than claimed — Multiple discrepancies found in sustainability reports [Электронный ресурс] URL: <http://www.epsu.org/a/9190> (дата обращения: 13.05.2017)

¹¹ Vienna University Studie (2012) CSR-reporting.blogspot.nl [Электронный ресурс] URL: <http://csr-reporting.blogspot.de/2012/11/false-claims-in-sustainability-reports.html> (дата обращения: 15.05.2017)

¹² Fortschrittsberichterstattung kleiner und mittlerer Unternehmen im deutschen Global Compact Netzwerk (2014) [Электронный ресурс] URL: http://www.globalcompact.de/wAssets/docs/Reporting/fortschrittsberichterstattung_von_KMUs_im_DGCN.pdf?tid_1=All (дата обращения: 05.09.2017)

3.2. Самопрезентация и легитимизация

Не меньшее количество публикаций выражает очевидные сомнения в благонамеренности компаний, активно включившихся в процесс представления нефинансовой отчетности о своей социальной ответственности, устойчивом развитии и динамике всех видов своего капитала.

Такие работы начинают появляться практически одновременно с «пропагандирующими» новую отчетность статьями 1970х годов. В них добровольно раскрываемая экологическая информация подвергается довольно жесткой критике за неточность данных, несопоставимость по методам формирования, непроверяемость, и за то, что «она публикуется исключительно в собственных интересах» [Dierkes and Preston, 1977; Churchill, 1978; Nader, 1978, Пятов и др., 2018].

В этой связи, причина стремления компаний представить заинтересованным лицам новые виды своих отчетов, в настоящее время определяется многими авторами как самопрезентация — попытка произвести на получателей отчетных данных «нужное» впечатление. Отчетность в данном случае выступает своеобразным типом рекламного продукта фирмы, оценивая содержание которого вряд ли стоит ожидать объективности и непредвзятости в представлении данных о ее деятельности.

Как отмечают, например, Ф. Хэфлин (Frank Heflin) и Д. Вэллас (Dana Wallace), «самопрезентация» как причина представления новых видов необязательных нефинансовых публичных отчетов предполагает, например, «дополнительное раскрытие информации об окружающей среде в целях управления впечатлением (мнением) заинтересованных пользователей. Часто случается так, пишут авторы, что компании, в действительности менее озабоченные защитой окружающей среды, раскрывают больше «экологической» информации, чтобы создать образ заботящейся об окружающей среде компании [Heflin and Wallace, 2017, с.338].

По мнению ряда авторов, можно выделить факты «самопрезентации» в отчетности носящие «наступательный» и «оборонительный» характер. О «наступательной» стратегии можно говорить в том случае, когда компания раскрывает дополнительную информацию, считая, что такое ее поведение, вероятно, будет воспринято публикой позитивно. «Оборонительная» стратегия используется, чтобы минимизировать критику сторонних лиц, что предполагает раскрытие дополнительной информации в отчетности от случая к случаю [Chiang et al., 2015, Samkin and Schneider, 2010].

Характерной здесь является ситуация с предоставлением отчетности компаниями — участниками Международной Инициативы ГД ООН¹³. Начиная с 2001 года, данной организацией декларируется ежегодное увеличение числа компаний — участниц. Они должны ежегодно предоставлять отчетность о достигнутом прогрессе в области своей социально ответственной деятельности, с ее последую-

¹³ База данных участников Global Compact: <https://www.unglobalcompact.org/engage-locally>

щим размещением на сайте ГД ООН. В ряде проведенных исследований отмечается «импульсивный» характер вступления в данную организацию.¹⁴ Это означает, что, пройдя формальную процедуру вступления в ГД ООН и получив статус участника этой инициативы, компании, в дальнейшем, не выполняют требований по ежегодному представлению нефинансовой отчетности.

Это подтверждают и данные самой ГД ООН за период с мая 2016 по март 2018 по Германии, России и США.¹⁵

Статистика GC свидетельствует, что общее количество участников Инициативы в России за рассматриваемый период сократилось на 55% (66 компаний), в 2016 году доля компаний со статусом «Нет обратной связи» составила 31,9% (38), в 2018 году — 30% (16). Участники ГД ООН со статусом «Для удаления из списка» были удалены с сайта GC, поэтому всего в России к марту 2016 году было зарегистрировано 119 компаний, в 2018—53. Данную ситуацию можно было бы объяснить нехваткой ресурсов у отечественных компаний для составления нефинансовой отчетности, текущей экономической ситуацией, когда компании в целях экономии средств могли отказаться от составления такого отчета. Однако, данные ГД ООН показывают схожую ситуацию и в Германии и США. Всего число компаний участниц в США сократилось на 47%, (в 2016 году их было 1926, в 2018 — уже 1026). В Германии число компаний участниц Инициативы уменьшилось на 14,2 %, (в 2016 году — 1056, в 2018—908 участников).

Приведенные данные показывают, что значимая доля компаний — участников Инициативы, получив статус участника, в дальнейшем либо вообще не публикуют соответствующей отчетности, либо публикуют ее в течение одного-двух лет. При этом, содержание этой отчетности нередко носит чисто формальный характер «исполнения обязательства», необходимого для сохранения искомого статуса [см. подробнее Solovey, 2019, Solovey, Kanygina, 2018].

В ряде работ, «самопрезентация» определяется лишь как одна из причин обсуждаемого нами явления. Так, например, Н. М. Бреннан (Niamh M. Brennan) и Д. М. Меркль-Дэвис (Doris M. Merkl-Davies) выделяют три главных «актива», которые компании, по их мнению, стремятся защитить посредством нефинансовой информации: имидж, репутация, и так называемая «легитимность». [Brennan and Merkl-Davies, 2013]. При этом, Г. Самкин (Samkin Grant) и А. Шнайдер (Schneider Annika) рассматривают «самопрезентацию» именно как способ достижения так называемой «легитимности» [Samkin and Schneider, 2010]. Легитимность определяется здесь как состояние, при котором система ценностей организации конгруэнтна с системой ценностей более крупной социальной общности, частью которой является эта организация [Lindblom, 1993]. Исходя из этого, если данные системы ценностей не совпадают, то возникает угроза легитимности такой организации. В

¹⁴ SOMO / EPSU (12/2012) Electricity companies less transparent than claimed — Multiple discrepancies found in sustainability reports, <http://www.epsu.org/a/91903>

Vienna University Studie 12/2012, CSR-reporting.blogspot.nl <http://csr-reporting.blogspot.de/2012/11/false-claims-insustainability-reports.html>

¹⁵ Выбор анализируемого периода был обусловлен тем, что после 2016 года GC было принято решение исключить из списка компаний — участниц организации, не предоставившие требуемые данные в течение более двух лет.

данной трактовке стремление компании к обеспечению легитимности включает в себя: соблюдение норм действующих регулятивов; создание положительного имиджа; демонстрацию успешной деятельности.

Продолжая дискуссию о «самопрезентации» и стремлению к «легитимности» как факторах распространения нефинансовой отчетности, представляется интересным рассмотреть взаимосвязь теории сигналов и публикации нефинансовой отчетности. Основоположником теории сигналов является Майкл Спенс (Michael Spence), доказавший, что на рынке труда «сигналом», позволяющим работодателю выделить высококвалифицированных работников, является — высшее образование [Spence, 1973]. Работодатель, доверяя институту высшего образования, может уменьшить информационную асимметрию, возникающую в результате «желания» потенциального работника представить себя в более выгодном свете и его действительными компетенциями, отдавая предпочтение кандидатам с высшим образованием. В ряде работ теория сигналов рассматривается как один из факторов распространения нефинансовых отчетов, предполагается, что компании, уделяющие большое внимание вопросам корпоративной социальной ответственности, с большей вероятностью будут добровольно публиковать нефинансовую отчетность, в отличие от компаний с менее активной социальной деятельностью [Hahn, Lülfs, 2014, Uyar, Karaman, Kilic, 2020].

Таким образом, публикуя годовые отчеты, содержание которых значимо превосходит «обязательный минимум», организации могут тем самым стремиться продемонстрировать обществу «легитимность» своей деятельности в определенном выше значении данного понятия. Для таких организаций публикация нефинансовой отчетности может быть «сигналом», направленным на заинтересованных сторон, демонстрирующих им свою активную позицию в области устойчивого развития.

3.3. Поиск новых конкурентных преимуществ

Если допустить, что большинство изменений в бухгалтерском учете в целом — это прямые или косвенные последствия диффузии инноваций, то это открывает возможность обсуждать тенденции распространения новых видов корпоративной отчетности по аналогии с «диффузией» нового продукта, определяющей масштабы его потребления [см. подробнее Пятов и др., 2018].

Итак, если допустить сравнение новых видов корпоративной отчетности и методов их формирования с товаром, на который существуют условные спрос и предложение, то можно предположить, что их распространение на практике может быть подчинено определенным закономерностям потребления новых продуктов [см. подробнее Пятов, 2016]. И вот здесь следует обратиться к работам экономистов и социологов, показывающих, что далеко не на все товары спрос формируется как обусловленный исключительно их потребительскими свойствами.

Так, в настоящее время, американский экономист Р. Фрэнк (Robert Frank) пишет, что основным фактором, заставляющим потребителей приобретать определенные товары, может быть свойство владения им, создающее конкурентное преимущество, не связанное с полезными свойствами этого продукта [Фрэнк, 2013, с.

55–56]. Факт наличия такого товара у участника общественных отношений демонстрирует его принадлежность к той или иной социальной группе, подчеркивая определенный уровень экономических возможностей его владельца. Позиционируя, таким образом, индивида в различных общественных структурах, факт обладания таким товаром приобретает роль конкурентного преимущества перед теми, кто соответствующим благом не владеет и не имеет, соответственно, возможности продемонстрировать его наличие обществу в лице заинтересованных конкурирующих лиц. Таким образом, наличие или отсутствие этого товара начинает влиять на динамику социального статуса обладающего или не обладающего им субъекта.

Эта идея отнюдь не нова. Ее (без отсылки к работам Дарвина) высказывали Г. Тард (Gabriel Tarde; 1843–1904) в его «Теории подражания» [Тард, 2011, с. 14–21, 82] и Т. Веблен (Thorstein Veblen; 1857–1929) в «Теории праздного класса», вводя понятие «демонстративного потребления» [Веблен, 2010, с. 108–133]. Позднее эти мысли стали основой идеи «переломной точки» в распространении нового продукта, увидевшей свет в работе Ф. Басса (Frank Bass; 1926–2006). Согласно Бассу, успех товара, о потребности в котором, до появления его на рынке покупатели даже не подозревали, и, следовательно не могли меть потребности именно в его качествах, зависит от того, приобретет ли этот товар определенное критическое число покупателей — первопроходцев. Случится это, или не случится — предсказать чрезвычайно сложно, так как реализация и первого и второго сценария всегда будет зависеть от множества случайных переменных. Однако, если продажам нового товара удастся пройти требуемую в конкретном случае «критическую точку», он (товар) тем самым как раз и приобретет свойство продукта, уже отсутствие которого у участника общественных отношений будет рассматриваться как характеристика, лишаящая его конкурентных преимуществ в определенной социальной среде [Bass, 1969].

В настоящее время мы можем наблюдать реализацию этой идеи Басса, например, на продажах новых моделей смартфонов, или на вхождении новых пользователей в те или иные социальные сети.

Допущение возможности оценивать тенденции в поведении социальных групп как определяемые закономерностями в поведении индивидов, дает возможность предположить, что формирование конкурентных преимуществ посредством демонстративного потребления тех или иных благ, может быть свойственно не только частным лицам, но и их группам как самостоятельным участникам общественных отношений. В первую очередь в качестве таких групп можно рассматривать юридические лица и их объединения. В этом случае, мы можем допустить сравнение представления компаниями новых видов отчетности с потреблением ими нового блага.

Аналогично с практикой приобретения новых видов товаров, принципиально не известных потребителям до их появления на рынке, для того, чтобы новый вид отчетности смог получить повсеместное распространение, первоначально, количество инициативно публикующих его компаний должно достигнуть определенного «критического числа». Это, как и в случае с новыми видами благ будет зави-

сеть от целого ряда переменных, в число которых объективная потребность в содержащейся в такой отчетности информации может даже и вовсе не входить. И вот как раз на рубеже XIX и XX веков мы можем наблюдать ситуацию, когда практика инициативной публикации нефинансовой отчетности в силу уникального набора наличествовавших тогда факторов не сделала ее необходимым условием функционирования предприятий. Эта роль тогда досталась исключительно отчетности финансовой.

В конце же XX века уже иной набор переменных позволил процессу распространения нефинансовой отчетности пройти требуемую «критическую точку», тем самым наделив ее наличие у фирмы свойством конкурентного преимущества. Именно это свойство отчетности, лежащее за пределами её информационных характеристик, способно создать ситуацию, при которой наличие у фирмы отчетов определенного вида становится ценным не столько своей информационной функцией, сколько тем, что, они у нее просто есть.

С развитием практики публикации новой отчетности, «не столь важное» уступает место тем данным, которые необходимы участникам хозяйственных отношений. Но пока этого не произойдет, собственно составление отчетности играет роль «знака качества» фирмы. Такой «знак» и становится ее конкурентным преимуществом. В этом случае, независимо от предписаний действующих регулятивов, отсутствие нового типа публичной отчетности становится негативной характеристикой фирмы. И только затем, как ответ на динамику хозяйственной жизни, создающую необходимость в формализации получивших достаточное распространение процессов, публичность нового типа отчетности начинает устанавливаться нормами права.

С этого момента возможным конкурентным преимуществом начинает выступать не сам факт наличия у компании определенного типа отчетности (это обязательное предписание стандартов, а, следовательно, то, что фирма представляет такую отчетность, уже не может положительно ее охарактеризовать в сравнении с другими компаниями), а ее определенные качественные характеристики. В этой связи, в настоящее время, значимо изменить сложившуюся ситуацию с качеством нефинансовой отчетности может именно установление Директивой ЕС обязательности ее представления.¹⁶

Говоря о возможности учесть опыт ЕС в развитии практики публичной нефинансовой отчетности в России, в духе идей «морали права» Л. Фуллера (Lon L. Fuller; 1902–1978), можно предположить, что после установления обязательности её публикации, условием использования такой отчетности как конкурентного преимущества может стать повышение ее качества в сравнении с требованиями стандартов [Fuller, 1964]. Подтверждением данному предположению служит развитие практики представления компаниями «традиционных» годовых отчетов, наполненных данными, включение которых не регламентируется ни МСФО, ни соответствующими GAAP или иными национальными стандартами. «Необходимый

¹⁶ Directive 2014/95/EU of the European Parliament and the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups."

минимум» годового отчета — это финансовая отчетность. Однако, данные, представляемые компаниями в своей отчетности, в том числе и раскрывающие представляемые финансовые показатели, как правило намного этот «минимум» превосходят.

3.4. Изоморфизм и дилетантизм как факторы распространения нефинансовой отчетности

Изоморфизм — процесс, стимулирующий схожее поведение нескольких организаций, находящихся в одной и той же среде [DiMaggio, Powell, 1983]. Можно предположить, что на развитие практики корпоративной нефинансовой отчетности влияют изоморфные процессы. Shabana1 К.М., Buchholtz А.К., Carroll А.В. предлагают трехэтапную модель, где в рамках каждого этапа присутствует определенный уникальный изоморфный механизм, который формирует причины внедрения и ведения компаниями нефинансовой отчетности (см.Рис.2) [Shabana1, Buchholtz, Carroll, 2017].

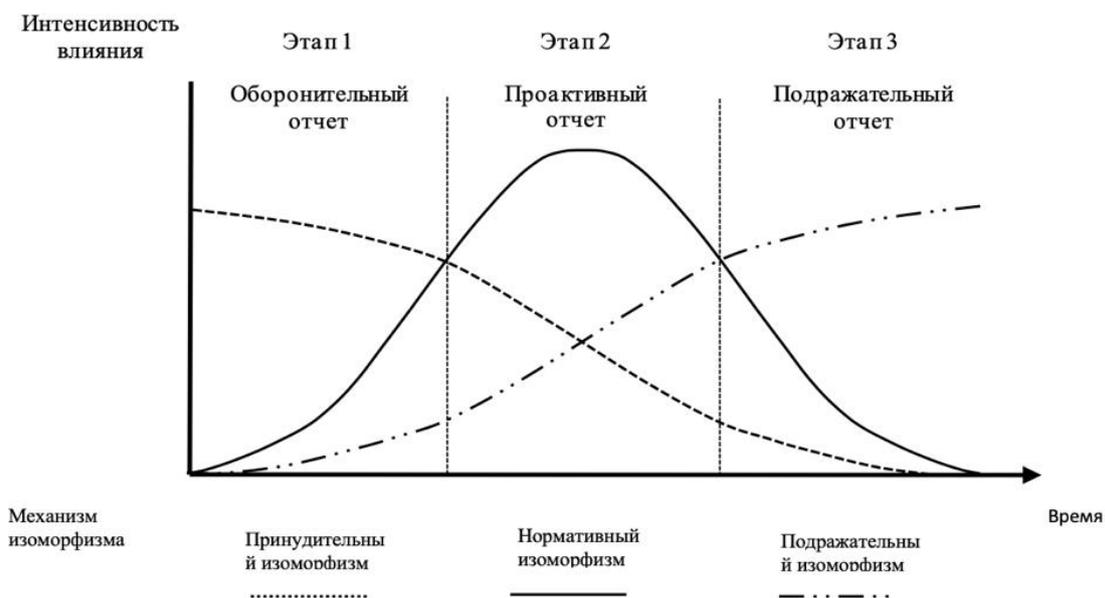


Рис.2 Трехэтапная модель воздействия изоморфных механизмов

Составлено по: Kareem M. Shabana1, Ann K. Buchholtz, Archie B. Carroll. The Institutionalization of Corporate Social Responsibility Reporting// Business & Society. — 2017. № 56(8) — P. 1107–1135.

«Защитный характер ведения отчетности» — это первый этап предложенной модели, который подразумевают под собой «принудительный изоморфный механизм». Первый этап характеризуется тем, что компании ведут свою нефинансовую отчетность под давлением институциональных мотивов (так, например государства, местного сообщества, поставщиков и покупателей). Связано это в основном с корпоративными скандалами и как следствие с ухудшением имиджа компаний в глазах заинтересованных пользователей. Авторы приводят в пример случай в нефтяной отрасли, когда произошел разлив крупного объема нефти компании

Еххон Valdez. Данная ситуация привела к финансовым потерям у самой компании и ее контрагентов, к негативным последствиям для окружающей среды, что естественным образом сказалось и на местном сообществе.

Авторы обращают внимание на то, что зачастую опубликованная нефинансовая отчетность под действием изоморфного механизма носила формальный характер. Компании пренебрегали одним из принципов составления отчетов — сбалансированность, тем самым умалчивали о каких-то негативных последствиях своей деятельности, делая акцент на положительные аспекты. Или же публикация нефинансовой отчетности происходит с целью «перенаправить внимание» заинтересованных сторон с одних результатов деятельности на более благоприятные.

Второй этап данной модели называется «Проактивный характер ведения отчетности», который предполагает «нормативный изоморфизм». Вторым этапом характеризуется тем, что практика ведения нефинансовой отчетности уже получила достаточное распространение как раз благодаря первому этапу изоморфизма. Компании понимают, что нефинансовая отчетность может быть инструментом для достижения конкурентного преимущества.

«Имитационное распространение» — это третий этап представленной модели, который подразумевает под собой «подражательный изоморфизм». На данном этапе ведение нефинансовой отчетности распространилось на еще большее количество компаний, чем на втором этапе. На третьем этапе организации осознают, что публичная нефинансовая отчетность является уже неким «мейнстримом», поскольку ее публикуют большинство окружающих компаний, на данном этапе организации ведут нефинансовую отчетность, потому что «так принято и так делают все». Модель, предложенная авторами, демонстрирует какие внешние и внутренние факторы «мотивируют» публиковать нефинансовую отчетность на различных временных этапах.

Распространения нефинансовой отчетности под влиянием изоморфных процессов подразумевает подражательное поведение компаний, на которое влияют разные факторы (стремление обезопасить себя от критики заинтересованных сторон — принудительный изоморфизм, стремление быть «как все» — нормативный изоморфизм, стремление не остаться «белой вороной» — подражательный изоморфизм).

Тенденция подражательного поведения компаний проявляется не только в наличии нефинансового отчета, потому что так делают «другие», но и в информационном наполнении отчёта, упрощение ее подачи через отказ от «избыточной» профессионализации и т.п. Отсутствие должной детализации правил формирования, (как следствие) сложность проверки представляемых данных, неприменимость логически обоснованных методов анализа к содержащимся в такой отчетности данным, — компенсируется чрезвычайной наглядностью, псевдопонятностью, «дружелюбностью» подачи, ориентацией на любого заинтересованного пользователя и т.д. [Пятов, 2019в]. Эти характеристики — основные критические моменты, свойственные нефинансовой отчётности, это и проблема сопоставимости данных из-за большого количества стандартов и регулятивов и желание компаний показать себя в лучшем свете, не отражая в отчёте негативные аспекты

корпоративной социальной деятельности [Bartels et.al, 2020]. В связи с этим в дальнейшем представляется актуальным определить роль такого фактора, как «современный дилетантизм» на распространение нефинансовой отчетности. Современный дилетантизм — это формируемая развитием информационных технологий самоидентификация человека как субъекта, способного принимать решения и действовать на основе иллюзии непосредственного взаимодействия с глобальной средой данных посредством предлагаемых ему поисковых алгоритмов [Пятов, Рогожникова, 2020].

Широкий круг заинтересованных сторон компании (потенциальные работники, представители НКО, покупатели и поставщики и др.) зачастую ищут информацию о компании в сети Интернет. Для прочтения и анализа финансовой отчетности необходимы знания соответствующей терминологии (активы, пассивы, чистая прибыль и т.д.), кроме того, отчетные формы выглядят в виде таблиц, для понимания которых нужно зачастую обратиться к соответствующим приложениям и пояснениям. Нефинансовая же отчетность содержит информацию, представленную в свободной форме, которая в настоящее время еще строго не регламентирована, тем самым у пользователя может возникнуть иллюзия понятности данных, представленных в такой отчетности, что может повлечь за собой принятие экономических решений. Принимая во внимание современную критику качества нефинансовой отчетности и существенности информации, содержащейся в ней, можно предположить, что иллюзия понятности информации может быть связана с желанием компании показать себя с лучшей стороны, при этом вуалируя негативные аспекты своей деятельности [Bartels et.al, 2020, Uyar, Karaman, Kilic, 2020].

Выводы

Заканчивая, необходимо отметить, что при современном уровне развития практики нефинансовой отчетности, характеризующейся ее достаточным распространением в современной экономике, серьезной стандартизацией, соответствием реальным потребностям участникам экономических отношений, сохраняется ряд вопросов, которые можно и следует рассматривать в качестве определяющих для исследований в данной области и соответствующих методологических разработок.

В частности, к таким вопросам можно отнести:

Сохраняющуюся критику качества нефинансовой отчетности

Отмечается формальный подход к публикации нефинансового отчета, с целью сохранить статус участника в международных организациях, несопоставимость данных нефинансовой отчетности компаний одной отрасли, отсутствие единых принципов составления нефинансовой отчетности, как следствие большого количества стандартов как международного так и национального уровней, в формальном вовлечении заинтересованных сторон в процесс определения существенных тем для раскрытия в нефинансовой отчетности, в несбалансированности

публикуемой информации, характеризующей компанию только с «лучшей» стороны и избегание негативных фактов.

Самопрезентацию компаниями своей деятельности, как фактор распространения нефинансовой отчетности

Нефинансовая отчетность компании в определенном смысле выступает в роли ее рекламного продукта. Рекламная функция отчетности, как правило, не способствует повышению качества ее данных. Отсутствие регламентации детализированных принципов и методов формирования нефинансовой отчетности в настоящее время затрудняет оценку ее достоверности, что способствует значимости такой рекламной компоненты в ее содержании.

Необходимость легитимизации деятельности компании

Причиной инициативной публикации нефинансовой отчетности может выступать стремление компаний к так называемой легитимизации — соответствию тенденциям, характерным для развития общества или определенной его части в текущий период времени.

Темы, затрагивающие вопросы с изменения климата, социальной ответственности компаний, реализации целей устойчивого развития ГД ООН становятся все более актуальными и приобретают глобальный масштаб. Публикация компаниями нефинансовой отчетности может быть рассмотрена как ее реакция на информационные запросы заинтересованных сторон. Следовательно, нефинансовая отчетность в этом случае — это не ответ на потребности заинтересованных лиц, а необходимость соответствия неким формирующимся знакам принадлежности к прогрессивной части бизнес-сообщества.

Позитивная сигнализация через публикацию нефинансовой отчетности

Компании, уделяющие большое внимание корпоративной социальной ответственности, с большей вероятностью будут добровольно публиковать нефинансовую отчетность, в отличие от компаний с менее активной социальной деятельностью. Таким образом, публикацию нефинансового отчета можно рассмотреть как «позитивный сигнал», посылаемый компанией заинтересованным пользователям.

Поиск новых конкурентных преимуществ

Не менее значимым фактором в развитии практики нефинансовой отчетности следует считать выполнение ею функций источника конкурентных преимуществ для публикующей её компании. В этом случае, достижение практикой инициативной публикации новых видов отчетности определенных масштабов способно сделать их отсутствие у компании её (фирмы) отрицательной характеристикой, лишая преимуществ в конкурентов с лицами, такую отчетность публикующими. В данном случае наличие нефинансового отчета у компании рассматривается вне зависимости от ее качества.

Подверженность процессам изоморфизма при публикации нефинансовой отчетности

Изоморфизм — процесс, стимулирующий схожее поведение нескольких организаций, находящихся в одной и той же среде. Этот фактор можно рассматривать как обобщающий, поскольку «принудительный изоморфизм» предполагает формирование «оборонительного отчета», предполагающего демонстрацию компании в более выгодном свете, чтобы заинтересованные стороны были более лояльны к компании. «Нормативный изоморфизм» предполагает публикацию «проактивного отчета» с целью получению новых конкурентных преимуществ, здесь компании уже могут конкурировать качеством опубликованной информации или же соответствием тех или иных стандартов. «Подражательный изоморфизм» актуален, когда практика публикации нефинансовой отчетности широко распространена, а отсутствие нефинансовой отчетности, воспринимается как несоответствие «негласным» требованиям, предъявляемым к компаниям той или иной отрасли.

Таким образом, описанные выше характеристики существующей практики нефинансовой отчетности и факторы ее распространения не связанные с ее информационным наполнением и качеством, могут быть свидетельством того, что нефинансовая отчетность сегодня проходит ту стадию формирования, которую финансовая бухгалтерская отчетность проходила во второй половине XIX века. Ее инициативное представление и/или содержание дает возможность рынку определить, какой тип такой отчетности будет максимально востребованным в ближайшем будущем. Следующим шагом развития практики нефинансовой отчетности вероятно должна стать гораздо более детальная стандартизация ее содержания и разработка единых концептуальных основ ее представления.

Литература

1. База данных GRI в области отчетов об устойчивом развитии: [Электронный ресурс] URL: https://www.globalreporting.org/services/reporting-tools/Sustainability_Disclosure_Database/Pages/default.aspx (Дата обращения: 06.02.2021)
2. Благов Ю.Е. (2015) *Корпоративная социальная ответственность: эволюция концепции*. — СПб.: Высшая школа менеджмента, 272 с.
3. Видеозапись насильственного удаления пассажира с рейса компании United Airlines [Электронный ресурс] URL: https://www.youtube.com/watch?time_continue=20&v=iUxp5MUX-uVs (Дата обращения: 06.02.2021)
4. Асташкина А.С. (2017) Дискуссия по вопросу публичности бухгалтерской отчетности в конце XIX века в России. *Международный бухгалтерский учет*, том 20, выпуск 1, с. 35–46.
5. Закон о коррупции за рубежом, США, (1977) § 78dd-1 (g) [Электронный ресурс] URL <https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-english.pdf> (дата обращения: 01.03.2019).
6. Руководящие принципы ОЭСР для многонациональных предприятий, редакция 2011. [Электронный ресурс] URL <https://mneguidelines.oecd.org/guidelines/MNEGuidelinesRussian.pdf> (дата обращения: 01.03.2019)
7. Кальмес А. (1925) *Фабричная и торговая статистика*. М.: Экономическая жизнь, 354 с.
8. Кальмес А. (1926) *Фабричное предприятие*. М.: Экономическая жизнь, 288 с.

9. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и План по её реализации (утверждена Распоряжением Правительства Р.Ф. от 5 мая 2017 г. № 876-п) [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/49565.html/> (дата обращения 01.06.2019)
10. Лаукканен А. (2019) Жизнь для всех. Ответственное потребление — реальная модель развития мира. *Экология и право*. № 76, с. 8–11.
11. Палий В.Ф.(2007) *Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы*. М.: «Бухгалтерский учет», 88 с.
12. Проект Федерального закона "О публичной нефинансовой отчетности" (подготовлен Минэкономразвития России) (не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 27.08.2018) [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=174862#018000963301577766> (дата обращения: 09.05.2019)
13. Пятов М.Л. (2016) Отчетность как элемент конкурентных преимуществ компаний: тенденции и закономерности. *Вестник НГУЭУ*, №2, с. 10–31.
14. Пятов М.Л.(2018) Корпоративная отчетность на пути от эпохи доверия к времени дилетантизма. *Вестник НГУЭУ*, (1), с. 30–48.
15. Пятов М.Л. (2019) Всемирный конгресс бухгалтеров — 2018 в Сиднее и наше вероятное завтра. *БУХ ИС* [Электронный ресурс] URL: <https://buh.ru/articles/documents/80970/> (дата обращения: 02.02.2021)
16. Пятов М.Л. (2019а) Филипп Дикхонер: бухгалтерский учет и экономика доверия. *БУХ ИС*. [Электронный ресурс] URL: <https://buh.ru/articles/documents/86364/> (дата обращения: 02.02.2021)
17. Пятов М.Л. (2019б) Айша Ханна: «Нужно ли бухгалтерам бояться искусственного интеллекта?» *БУХ ИС*. [Электронный ресурс] URL: <https://buh.ru/articles/documents/87237/> (дата обращения: 02.02.2021)
18. Пятов М.Л. (2019в) Дилетантизм и экономическая жизнь в условиях современности. *Вестник НГУЭУ*, № 1. С. 10–28.
19. Пятов М.Л., Рогожникова В.Н. (2020) Современный дилетантизм. *Вопросы философии*. № 7. С. 202–213.
20. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. (2017) Практика распространения нефинансовых отчетов компаний как способ формирования их конкурентных преимуществ. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*, № 3. С. 29–39.
21. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. (2019) Нефинансовая отчетность: история и современность. *Бухгалтерский учет*, № 5. С. 81–90
22. Пятов М. Л., Соловей Т. Н., Сорокина А. С., Гусниева А. А. (2018) Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX — начала XXI в. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*, Т. 34. Вып. 3. С. 465–492. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2018.306>
23. Соколов Я.В. (2000) *Основы теории бухгалтерского учета*. М.: Финансы и статистика, 496 с.
24. Соловей Т.Н, Иванова Д.С. (2020) Нефинансовая отчетность предприятий СССР: актуальность в условиях современной экономики. *Международный бухгалтерский учет*, Т. 23. № 10 (472), с. 1162–1181
25. Тард Г. (2011) *Законы подражания*: пер. с фр. М.: Академический проект, 304 с.
26. Фрэнк Р. (2013) *Дарвиновская экономика. Свобода, конкуренция и общее благо*. М.: Издательство института Гайдара, 352 с.
27. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. (1997) *Теория бухгалтерского учета*: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 576 с.
28. A local lens for global change. United Nations Global Compact. Engage Locally. 2016–2018. URL <https://www.unglobalcompact.org/engage-locally> (дата обращения: 20.02.2018)
29. Abdelrehim N., Maltby J., Toms S. (2015) Narrative reporting and crises: British Petroleum and Shell, 1950–1958. *Accounting History*, Vol. 20, no. 2. P. 138–157.
30. Anderson R. H., Gaffikin M.J.R. (2010) The life and thought of Robert Keith Yorston: An advocate for accounting reform. *Accounting History*, Vol. 19(4). pp. 533–556.

31. Bartels, W., Fogelberg, T., Hoballah, A., & Lugt, C. T. (2020) Carrots and sticks: Global trends in sustainability reporting regulation and policy. Amsterdam: GRI.[Электронный ресурс] URL: <https://www.carrotsandsticks.net/media/zirbzabv/carrots-and-sticks-2020-interactive.pdf>
32. Bass F.M. (1969) A New Product Growth For Model Consumer Durables. *Management Science*. Vol. 15. Issue 5. pp. 215–227.
33. Bauske E., Kaiser F.G. (2019) Umwelteinstellung in Deutschland von 1996 bis 2016: Eine Sekundäranalyse der Umweltbewusstseinsstudien [Электронный ресурс] URL: https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2019-10-17_texte_128-2019_sekundaer-analyse-umweltbewusstseinstudie.pdf (дата обращения: 16.01.2021)
34. Berghoff H.(2013) From the Watergate scandal to the compliance revolution: the fight against corporate corruption in the United States and Germany, 1972–2012. *BULLETIN OF THE GHI*, (53) P. 7–30.
35. Blanco A., Bostwick S., Buck B., Kriege K. (2013) Making the Connection: Using the GRI G4 Guidelines to Communicate Progress on the UN Global Compact Principles. [Электронный ресурс] URL https://www.unglobalcompact.org/docs/communication_on_progress/Tools_and_Publications/Making_the_Connection_G4.pdf (дата обращения: 10.03.2019)
36. Borgsted S., Hipp T. & Reusswig F. (2010). *Umweltbewusstsein in Deutschland 2010* Ergebnisse einer repräsentativen Bevölkerungsumfrage.
37. Bowman E. H., Haire M. (1976) Social impact disclosure and corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, no. 1. P. 11–21.
38. Brennan N., Merkl-Davies D. (2013) Accounting narratives and impression management. *The Routledge Companion to Communication in Accounting*. London: Routledge. pp. 109–132.
39. Chiang H., Li-Jen, H., & Cang-Fu Shiao (2015) Financial reports quality and corporate social responsibility. *Asian Economic and Financial Review*, 5 (3). pp.453–467.
40. Churchill T. (1978) A. Reporting on Corporate Social Responsibility: A Progress Report. *Journal of Contemporary Business*, Winter. pp. 5–17.
41. Consultation document on the update of the non-binding guidelines on non-financial reporting (2019) [Электронный ресурс] URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/2019-non-financial-reporting-guidelines-consultation-document_en.pdf
42. Daten zur Umwelt Ausgabe 2009 [Электронный ресурс] URL: <https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/publikation/long/3876.pdf> (дата обращения: 16.01.2021)
43. Dierkes M., Presort L. (1977) Corporate Social Accounting Reporting for the Physical Environment: A Critical Review and Implementation Proposal. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 2, issue 1. pp. 3–22.
44. DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*. № 48. pp.147–160.
45. Epstein M., Flamholtz E., Mcdonough John J.(1976) Corporate social accounting in the United States of America: state of the art and future prospects. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, no. 1. P. 23–42.
46. Flesher D. L., Samson, W. D., Previts (2003) Accounting, economic development and financial reporting: the case of three pre-Civil War US railroads. *Accounting Histor*, Vol. 8 (2). pp.61–77.
47. Fuller Lon L. (1964) *The Morality of Law* — Yale University Press, p.250
48. Garret J., Hoitash R., Prawitt D. F. (2014) Trust and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Research*, Vol. 52, iss. 5. P. 1087–1125. doi: 10.1111/1475-679X.12063
49. International Integrated reporting Framework (2021) [Электронный ресурс] URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> (Дата обращения: 02.02.2021)
50. Hahn, R., Lülfs, R. (2014) Legitimizing negative aspects in GRI-oriented sustainability reporting: a qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *J. Bus. Ethics*, 123 (3), pp. 401–420.

51. Hefflin F., Wallace D. (2017) The BP Oil Spill: Shareholder Wealth Effects and Environmental Disclosures. *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(3) & (4), March/April 2017. pp. 337–374.
52. Shabana1 K.M., Buchholtz A.K., Carroll A.B. (2017) The Institutionalization of Corporate Social Responsibility Reporting. *Business & Society*, № 56(8) pp.1107–1135.
53. Lau C.L.L., Fisher C.D., Hulpke J., Kelly W.A., Taylor S. (2017) United Nations Global Compact: the unmet promise of the UNGC. *Social Responsibility Journal*, Vol. 13 Issue: 1, p.48–61.
54. Lindblom C.K. (1993) The Implications of Organisational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. Conference Paper, *Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York.
55. Lys T., Naughton J. P., Wang C. (2015) Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, iss. 1. P. 56–72.
56. Nader R. (1978) Corporate Disclosure: The Public Right to Know. *Journal of Contemporary Business*, Winter. pp. 25–32.
57. Non-financial reporting directive (NFRD), Directive 2014/95/EU (2015) [Электронный ресурс] URL: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en#how-to-report (дата обращения: 01.11.2020)
58. Rushe D. & Smith D. (2017) United Airlines CEO offers softer apology after stock nosedives [Электронный ресурс] URL: <https://www.theguardian.com/us-news/2017/apr/11/united-airlines-shares-plummet-passenger-removal-controversy> (дата обращения: 06.02.2021)
59. Samkin G. and Schneider A. (2010) Accountability, narrative reporting and legitimation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23(2). pp. 256–289.
60. Spence M. (1973). Job Market Signaling. *Quarterly Journal of Economics*. 87 (3), pp. 355–374.
61. Solovey T. (2019) *Corporate social responsibility and financial reporting. Separate pasts and common future in integrated reporting*. Schmidpeter, R., Capaldi, N., Idowu, S. O. & Stürenberg Herrera, A. (ред.). Springer, (CSR, Sustainability, Ethics and Governance)
62. Solovey T., Kanygina N. (2018) Corporate social responsibility of small and medium enterprises in developed and emerging economies: cases of Germany and Russia. *New challenges of economic and business development — Productivity and economic growth. Proceedings*. pp. 661–671.
63. THE IIRC. Integrated reporting. Home. The IIRC. [Электронный ресурс] URL: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/> (дата обращения: 20.02.2018)
64. The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, Policy Brief, June 2001. [Электронный ресурс] URL <http://www.oecd.org/investment/mne/1903291.pdf> (дата обращения: 01.03.2019)
65. The sustainability imperative (2015) Nielsen Global [Электронный ресурс] URL: <https://www.nielsen.com/ssa/en/insights/report/2015/the-sustainability-imperative-2/> (дата обращения: 25.12.2020)
66. Umwelteinstellung in Deutschland von 1996 bis 2016: Eine Sekundäranalyse der Umweltbewusstseinsstudien (2019) [Электронный ресурс] URL: https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/1410/publikationen/2019-10-17_texte_128-2019_sekundaeranalyse-umweltbewusstseinstudie.pdf (дата обращения: 16.01.2021)
67. Uyar A., Karaman A.S., Kilic. M. (2020) Is corporate social responsibility reporting a tool of signaling or greenwashing? Evidence from the worldwide logistics sector. *Journal of Cleaner Production*, No. 253.
68. Zeff, S.A. (2003) How the US accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17.3, pp.189–205.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Ирина Николаевна Вейнер — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Наталья Викторовна Генералова — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Юрий Николаевич Гузов — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Татьяна Олеговна Дюкина — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Екатерина Игоревна Зуга — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Светлана Николаевна Карельская — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Виталий Валерьевич Ковалев — доктор экономических наук, профессор кафедры теории кредита и финансового менеджмента, Санкт-Петербургский государственный университет.

Дина Алексеевна Львова — доктор экономических наук, профессор кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Отар Леонтьевич Маргания — кандидат экономических наук, профессор кафедры экономической теории и экономической политики, Санкт-Петербургский государственный университет.

Михаил Алексеевич Осипов — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Михаил Львович Пятов — доктор экономических наук, профессор кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Генриэтта Валентиновна Соболева — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Вячеслав Ярославич Соколов — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Анастасия Александровна Соколова — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Наталья Александровна Соколова — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Татьяна Николаевна Соловей — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории и социальной политики, Санкт-Петербургский государственный университет.

Татьяна Олеговна Терентьева — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учёта и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет.

Екатерина Андреевна Фенева — ассистент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	3
--------------------------	---

Бухгалтерский учет и аудит: проблемы и перспективы

<i>Гузов Ю.Н.</i> Направления цифровизации учета и аудита	7
<i>Ковалев В.В.</i> Бухгалтерский учет и финансы: современные тенденции и вызовы	20
<i>Пятов М.Л.</i> Вероятное технологическое «завтра» бухгалтерского учета: по мотивам Всемирного Конгресса бухгалтеров в г. Сиднее (WCOA 2018).....	34
<i>Соколов В.Я.</i> Задачи бухгалтерии 21 века в России	76

Бухгалтерское образование

<i>Дюкина Т.О.</i> Подготовка финансистов и бухгалтеров в системе высшего образования в России: тенденции, факторы развития и перспективы	95
<i>Соболева Г.В., Вейнер И.Н., Зуга Е.И.</i> Влияние цифровизации экономики на состояние рынка труда учетных специальностей: российский опыт	116
<i>Соболева Г.В., Вейнер И.Н., Терентьева Т.О.</i> Бухгалтерское образование в двадцать первом веке	129

История учета и современность

<i>Гузов Ю.Н.</i> Эволюция профессии «аудитор» в России.....	140
<i>Карельская С.Н., Зуга Е.И.</i> Администрирование государственных доходов от производства и продажи алкоголя: от винной монополии к ЕГАИС	154

Бухгалтерская отчетность и ее анализ

<i>Генералова Н.В., Соколова Н.А., Соколова А.А.</i> Финансовая отчетность российских компании в XXI веке: реалии, тренды и вызовы	166
<i>Львова Д.А.</i> О влиянии макроэкономических и статистических исследований на учетную модель общественного сектора.....	190
<i>Осипов М.А., Фенева Е.А.</i> Способы подтверждения достоверности отчетности в организациях малого бизнеса в XXI веке	216
<i>Соловей Т.Н.</i> Нефинансовая отчетность в современной экономике: причины распространения и возможности развития	233

Сведения об авторах	262
----------------------------------	-----

Научное издание

Бухгалтерский учет в XXI веке

под ред. Ю.Н. Гузова, В.В. Ковалева, О.Л. Маргания

Подписано в печать 30.06.2021.

Печ. л. 16,56. Формат 60×90 1/16. Бумага офсетная.

Заказ 7260.

Отпечатано в типографии «Скифия-принт»

197198 С.-Петербург, ул. Б. Пушкарская, д. 10, лит. А. пом. 32-Н