

ХРОНИКА НАУЧНОЙ ЖИЗНИ

В. В. Ковалев

О НОВЫХ МОДЕЛЯХ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ОБЗОР МАТЕРИАЛОВ ФОРУМА ПО ОТЧЕТНОСТИ БИЗНЕСА И ЭКОНОМИЧЕСКОМУ РАЗВИТИЮ

В последние годы представители науки и, главным образом, практикующие инвесторы и менеджеры ведущих экономик Запада неоднократно поднимали вопрос о совершенствовании корпоративной отчетности, мотивируя это тем обстоятельством, что принципы, заложенные в технологию составления и представления отчетных данных, не вполне соответствуют запросам ключевых игроков бизнес-среды. Строго говоря, критика форматов публичной отчетности, равно как и современного бухгалтерского учета в целом, с большей или меньшей интенсивностью продолжается уже не одно десятилетие (см., напр.: [Ковалев, 2004, с. 107–124]), однако особенно она усилилась после кризиса 2008 г.

В контексте упомянутой проблемы в Москве в отеле «Интерконтиненталь» 26 мая 2014 г. состоялся представительный Форум по отчетности бизнеса и экономическому развитию на тему «Новые модели отчетности для бизнеса». Форум был организован авторитетной профессиональной организацией — Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, играющей весьма значимую роль в формировании общемировых тенденций развития теории и практики бухгалтерского учета.

Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW*) является крупнейшим профессиональным объединением бухгалтеров в Великобритании, которые имеют право предлагать публично свои услуги в области учета и аудита. Институт создан в 1880 г. и в настоящее время имеет более 140 тыс. членов в 160 странах мира. По сути, он является международной организацией со штаб-квартирой в Лондоне и представительствами в Бельгии, Гонконге, Китае, Малайзии, Сингапуре и др. Институт сыграл важную роль в консолидации бухгалтерской профессии, в частности, в ходе создания Международной федерации бухгалтеров (*International Federation of Accountants, IFAC*). ICAEW имеет зарегистрированные права на аббревиатуру *FCA* (*Fellow of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), дословно: «член Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса». Этот профессиональный титул присваивается лицам, имеющим надлежащую базовую подготовку, прошедшим обучение в ICAEW, сдавшим квалификационный экзамен, подписавшим кодекс профессиональной этики, являющимся членом ICAEW и удовлетворяющим его требованиям в области поддержания высокого уровня квалификации путем непрерывной переподготовки и обучения¹.

¹ Подробно об ICAEW, а также в целом об идее бухгалтерских институтов как негосударственных институциональных образований, основными целями которых являются представление интересов бухгалтерской профессии в бизнес-среде, подготовка и сертификация профессиональных бухгалтеров как основных носителей аудиторской профессии, см. в работах: [Ковалев, 2004; Львова, 2005].

Форум проводился при поддержке Министерства финансов Российской Федерации, а в его работе приняли участие представители западной и российской академической и бизнес-среды. На Форум прислали своих представителей крупнейшие российские компании (Газпром, Роснефть и др.), российские профессиональные бухгалтерские объединения (Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Российская коллегия аудиторов и др.), крупные аудиторские фирмы, ведущие отечественные университеты (Московский гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, С.-Петерб. гос. ун-т, Высшая школа экономики и др.). Этим был обеспечен достаточно высокий уровень дискуссий по обсуждавшейся проблематике. Работа Форума была организована в виде трех последовательных панельных дискуссий, на каждой из которых с краткими сообщениями выступили несколько спикеров; по результатам этих выступлений в дальнейшем разворачивались дискуссии.

Форум открыл **М. Ицца** (*Michael Izza*), главный исполнительный директор ICAEW, который в своем кратком выступлении сформулировал общую характеристику существующей проблематики, а также описал логику проведения форума, его основные темы и дискуссионные моменты. Настрой на дискуссионность и признание важности тематики прослеживался в выступлении заместителя министра финансов Российской Федерации **С. М. Шаталова**. По его мнению, бухгалтерам не следует замыкаться в профессии, а потому целесообразно рассматривать проблематику учета и отчетности прежде всего в плане расширения состава публичных данных за счет включения сведений нефинансового характера. Это замечание было поддержкой идеи, озвученной М. Иццей: отчетность, по возможности, должна быть нацелена в будущее, а информация, в ней представленная, содержать прогностический потенциал предвидения нарождающегося локального кризиса, грядущих финансовых затруднений.

Модератором *первой панельной дискуссии* на тему «*Новые модели отчетности для бизнеса*» был **Р. Ходжкинсон** (*Robert Hodgkinson*), исполнительный директор ICAEW по вопросам стратегии и совершенствования технологий в области аудита, отчетности, корпоративных финансов, налогообложения и др. Предваряя сообщения спикеров панели, Ходжкинсон в первую очередь отметил существенный вклад представителей ICAEW в постановку вопросов в отношении отчетности и возможных путей решения проблемы. Дело в том, что еще в 2003 г. исследовательская группа ICAEW подготовила для членов Института документ под названием «Новые модели отчетности для бизнеса», в котором был сделан краткий обзор проблемных публикаций, посвященных направлениям совершенствования публичной отчетности. В 2009 г. была представлена новая редакция этого документа под названием «Развитие новых моделей отчетности». По мнению Ходжкинсона, запрос на новую отчетность возник еще 30 лет назад, однако больших успехов в решении этой проблемы пока не достигнуто. Отвечая на формирующиеся вызовы в отношении публичной отчетности, необходимо иметь в виду четкую формулировку и понимание трех ключевых моментов: 1) что нужно бизнесу (первичны не желания профессии, но запросы бизнеса); 2) какова должна быть роль регулятора учета; 3) какова должна быть роль профессии. Иными словами, нужно находить точки соприкосновения в триаде {*бизнес — бухгалтерская профессия — регулятор учета и отчетности*}. Именно поэтому уместно вести речь об интегрированной отчетности, в которой должны найти место разнообразные информативные сведения.

Первым из спикеров панели выступил **Д. Грей** (*David Gray*), управляющий партнер *Price-waterhouseCoopers Audit* (Россия). По итогам 2013 г., эта фирма заняла первое место в рейтинге ведущих аудиторско-консалтинговых фирм в России по данным рейтингового агентства «Эксперт РА»: в 10 офисах фирмы в нашей стране работает более 2400 специалистов, а ее суммарная выручка за 2013 г. превысила 10,2 млрд руб.² По мнению Грея, более чем 20-летний опыт работы с крупнейшими российскими клиентами в различных областях экономики (нефте- и газодобыча, металлургия, банковский сектор, телекоммуникации и др.) подтверждает складывающиеся

² См.: [<http://expert.ru...>].

мировые тенденции в области учета и публичной информации — востребованность не только финансовой, но и социально-ориентированной отчетности.

Выступивший далее **А. Н. Сироус**, управляющий партнер, председатель наблюдательного совета ООО «Бейкер Тилли Русаудит» (36-е место в рейтинге российских аудиторских фирм) также подтвердил востребованность данных, по которым можно было бы не только выполнять ретроспективный анализ, но и оценивать влияние деятельности фирмы на окружающую среду, а также выявлять точки и драйверы роста. Отчетность должна в том числе выполнять функцию информационного помощника в выборе направлений развития бизнеса.

Председатель Правления фонда «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» **И. А. Козырев**, в целом согласившийся с прозвучавшими ранее тезисами, поднял важнейшую проблему инертности пользователей отчетности. Себя он отнес к скептикам в отношении расширения целевых и информационных возможностей публичной отчетности именно по причине слабой культуры пользователей — инвесторов, участников финансовых рынков, потенциальных собственников и др. Можно готовить отчетность в сотни страниц, но если она не будет востребована, то все усилия будут напрасными и не дадут нужного эффекта.

Представитель некоммерческого партнерства «Аудиторская Ассоциация Содружество» (НП ААС), профессор МГУ им. М. В. Ломоносова **В. Т. Чая** и профессор Высшей школы экономики **Т. В. Шишкова** высказали мнение о том, что при реализации идеи формирования отчетности, ориентированной не только и не столько на финансовые результаты, в значительной степени могут быть использованы разработки методик комплексного экономического анализа, созданные представителями московской аналитической школы под руководством А. Д. Шеремета (МГУ им. М. В. Ломоносова).

В последовавшей дискуссии с участием спикеров и участников Форума поднимались вопросы о трактовке понятий «финансовая отчетность», «интегрированная отчетность», «социально-ориентированная отчетность» и др., обсуждались проблемы надлежащей подготовки потенциальных пользователей публичных данных бухгалтерского учета, а также совершенствования методик и практики корпоративного планирования, отмечалась целесообразность отражения в отчетности различных рисков, освещался отдельный опыт из практики ведущих стран Запада. Было признано, что, к сожалению, реальных запросов на данные нефинансового характера, которые можно было бы включать в корпоративные отчеты, со стороны российских пользователей не так много (в частности, А. Н. Сироус заметил, что не более 10% клиентов ООО «Бейкер Тилли Русаудит» проявляют заинтересованность в подобных данных).

Модератором *второй панельной дискуссии* на тему «Роль регулирования в отчетности бизнеса» был также Р. Ходжкинсон. В своем вступительном слове он отметил важность регулирующих органов и собственно регулятивов в формировании публичных данных, в необходимости преодоления возможного конфликта интересов.

Директор департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина РФ, профессор **Л. З. Шнейдман** посвятил свое выступление характеристике требований к отчетности в Российской Федерации, выдвигаемых регулятором, и обеспечению их выполнения. Спикер отметил, что в своей работе в данном сегменте регулирования Минфин РФ руководствуется базовым посылом — регулятивы должны быть в русле интересов как составителей, так и пользователей данных. На практике гармонии добиться невозможно, а потому чаще всего приходится склоняться в ту или иную сторону — а именно: регулятор в большей степени ориентируется на интересы, возможности и запросы составителей отчетности (так сложилось исторически в работе Министерства финансов). Вместе с тем, сознавая необходимость учета интересов пользователей и одновременно не наблюдая их реальных запросов, регулятор ставит задачу в дальнейшем снижать давление регулятивов на практику составления и представления публичных данных. Иными словами, требования к финансовой отчетности не должны быть слишком обременительными в том числе и потому, чтобы не ущемлять интересы пользователей. По мнению Шнейдмана, должна быть существенно усилена роль отраслевых профессиональных ассоциаций. Государство не может и не должно устанавливать

унифицированные стандарты на все случаи жизни — отраслевая специфика может учитываться в локальных регулятивах, разрабатываемых профессионалами, в большей степени понимающими значимость тех или иных отраслевых особенностей. Еще одна проблема — качество отчетности (отчетов); сейчас оно явно не на должном уровне; среди причин — отсутствие инициативности, стремление формально следовать регулятивам. В решении этой проблемы также могли бы сыграть значимую роль отраслевики-профессионалы. Наконец, еще одна проблема — повышение роли профессионального бухгалтерского сообщества. Нередко бухгалтеры замыкаются в себе, учитывают лишь свои интересы. Всем известен расхожий тезис — бухгалтерский учет является языком бизнес-сообщества. Но если бухгалтеры замкнуты в себе, то о каком бизнес-сообществе можно говорить? Главная задача — свести вместе инвесторов, бухгалтеров и аудиторов, чтобы они совместно выработали требования к публичным данным.

Выступление следующего спикера — **Т. Б. Крыловой**, руководителя отдела развития предприятий Конференции ООН по торговле и развитию (*United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD*), было посвящено раскрытию международного опыта регулирования отчетности бизнеса. Были сформулированы три проблемы: 1) гармонизация систем и моделей бухгалтерского учета на основе МСФО (мероприятия в этом направлении уже вышли за пределы стадии теоретических дискуссий и сдвинулись в сторону практических действий); 2) расширение информативных возможностей отчетности за счет включения нефинансовых данных (сообщество уже активно работает в этом направлении, в частности проблематика представления в отчетности экологической составляющей бизнеса обсуждается более 20 лет); 3) формулирование мероприятий и действий по переходу на интегрированную отчетность (т. е. отчетность, не замыкающуюся лишь на финансовые аспекты бизнеса).

Выступление члена Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России), профессора СПбГУ **В. В. Ковалева** было посвящено оценке возможностей и рисков при использовании регулирования для улучшения отчетности бизнеса.

Спикер прежде всего отметил, что регулирование означает задание положений и правил, обеспечивающих производство продукта, востребованного пользователем. В истории бухгалтерии много примеров, когда игнорирование интересов пользователей приводило к невостребованности продукта; упомянем, в частности, о двух наиболее ярких примерах: а) начало деятельности Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (*International Accounting Standards Committee, IASC*), когда востребованность стандартов была довольно низкой; б) проблема потери релевантности данных управленческого учета (см.: [Johnson, Kaplan, 1991]). Именно поэтому, оценивая драйверы рисков в подготовке, представлении и использовании публичной финансовой отчетностью, нужно рассматривать проблему комплексно, а именно с позиции четырех субъектов, имеющих очевидное отношение к ней: бухгалтер (т. е. профессия), пользователь, регулятор, система подготовки кадров. Неучет интересов и возможностей хотя бы одного из этих субъектов приводит к неэффективности усилий по формированию новой отчетности, к потере сил и времени, к появлению и (или) росту специфических рисков.

В последние десятилетия происходит очевидная переоценка функционального предназначения бухгалтерского учета, меняются требования к учету, его содержание: коммуникативная функция учета становится доминирующе важной по сравнению с функцией контроля, имеет место уход от предписательности в вариативность (например, выбор методов, оценок, учет риска и др.), делается акцент на профессионализм и инициативность, отмечается несомненное взаимопроникновение учета и финансов.

Исключительно актуальна (особенно в России) проблема формирования широкого класса интеллигентных пользователей (по сути, сейчас в стране реальными пользователями отчетности являются лишь представители налоговых органов), привитие в широкой бизнес-среде уважения к бухгалтерскому учету, обучение менеджеров, инвесторов, финансистов навыкам культуры пользования публичными финансовыми данными. Национальная специфичность отмеченной спикером проблемы проявляется и в том, что в России, как, вероятно, ни в одной экономически развитой стране, бизнес ведется в условиях, которые можно выразить сентен-

цией «никто никому не верит»³. Безусловно, создание доверительной среды в немалой степени зависит от уровня подготовленности основных участников бизнес-отношений.

Что касается регулятора учета и отчетности в России, то здесь можно остановиться на трех проблемах. Во-первых, Минфин РФ должен определиться в своих взаимоотношениях с представителями профессии (множественность профессиональных организаций, их относительная незначительность в плане финансовых и интеллектуальных возможностей влияния на процессы разработки регулятивов, отсутствие стимулов к консолидации сообщества) и реально подключить их к регулированию учета и отчетности. Во-вторых, регулятор должен, наконец, определиться с выбором подхода к формированию стандартов: ориентация на принципы (британский подход) или на правила (американский подход) (подробнее о сути и различиях в подходах см.: [Ковалев В., Ковалев Вит., 2012, с. 288]). В-третьих, давно назрела потребность в разработке и реализации проекта по четкой идентификации различий между российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО и срокам и мероприятиям по их нивелированию⁴.

На первый взгляд роль высшей школы в выборе подходов к формированию новых моделей отчетности не представляется важной. Однако это далеко не так. Дело в том, что, как указывалось выше, любой продукт, в том числе и новая отчетность, может найти применение лишь в том случае, если он востребован пользователем. В приложении к публичной отчетности к та-

³ Причины этого многообразны, упомянем лишь о роли компаний, представляющих публичные отчеты. К сожалению, доля российских компаний, искажающих отчетность, довольно велика: по данным Института экономики переходного периода, который ежегодно опрашивает менеджеров 710 предприятий, она составляет около 25% (см.: [Ведомости. 2008]). Скорее всего, приведенная оценка весьма оптимистична, т.е. является заниженной. Данная проблема не является чисто российской — не случайно в западной практике существует понятие «креативный учет», понимаемый как совокупность операций учетного характера, имеющих целью представление имущественного и финансового положения фирмы в желаемом или целесообразном ракурсе, причем подобное приукрашивание не обязательно находится в рамках действующих регулятивов (вспомним, что в дореволюционном российском учете подобные процедуры назывались вуалированием баланса). Весьма образно о креативном учете именно в таком понимании высказался британский ученый И. Гриффитс (*I. Griffiths*): «Все компании... совершают махинации с прибылью. ... Всякий стоящий бухгалтер подтвердит, что это не голословное заявление» (цит. по: [Мэтьюс, Перера, 1999, с. 457]).

⁴ Уместно упомянуть об имеющемся опыте ведущих стран. В начале девяностых годов прошлого столетия американские специалисты озаботились идентификацией различий между двумя наиболее влиятельными в мире системами учетного регулирования — международными стандартами финансовой отчетности (*International Financial Reporting Standards, IFRS, МСФО*) и общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (*Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP, ГААП США*). *IFRS* разрабатываются Советом по международным стандартам финансовой отчетности (*International Accounting Standards Board, IASB*), являющимся с 2001 г. правопреемником Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (*International Accounting Standards Committee, IASC*), а *US GAAP* — американским регулятором — Советом по разработке стандартов финансового учета (*Financial Accounting Standards Board, FASB*). В 1996 г. был опубликован подробный отчет о наиболее существенных различиях в регулятивах, в котором было идентифицировано 255 различий (см.: [The IASC-U.S. Comparison Project..., 1996]). В 2002 г. *FASB* и *IASB* заключили меморандум о взаимопонимании, известный как Норволкское соглашение (*Norwalk Agreement*), которым было принято решение о реализации проекта конвергенции учетных регулятивов, предполагающего нивелирование ключевых различий. Проект конвергенции еще не закончен, тем не менее все стороны отмечают значительный прогресс в его реализации. Свидетельством тому является то обстоятельство, что Комиссия по ценным бумагам и биржам США (*The US Securities and Exchange Commission, SEC*) в 2007 г. разрешила иностранным компаниям, котирующим ценные бумаги на американских фондовых биржах, не приводить свою отчетность в соответствии с *US GAAP*, если эта отчетность составлена согласно *IFRS*. Фактически предполагается, что по завершении проекта будет сформирован так называемый «Глобальный ГААП» (*the Global GAAP*), на который будут, по сути, вынуждены ориентироваться другие страны. Именно поэтому проект конвергенции получил общемировое признание — в 2008 г. лидеры «Большой двадцатки» (G20) высказались за удвоение усилий в области гармонизации систем и моделей бухгалтерского учета и за распространение проекта на другие экономики (подробнее см.: [Ковалев, 2004]).

ковым относятся прежде всего представители бизнес-среды: инвесторы, менеджеры, финансисты, экономисты и др. Отсюда и следует очевидный вывод о том, что именно в экономических программах высшей школы должен закладываться фундамент знаний будущих интеллигентных пользователей и бухгалтеров. Между тем в связи с переходом к двухуровневой системе образования «бакалавр — магистр» ситуация только ухудшилась, причем как в общецелевом предназначении программ (активно продавливается тренд на усиление роли макро- и микроэкономики и эконометрики и ползучее выдавливание из программ блока учетно-аналитических и финансовых дисциплин), так и в содержательном наполнении программ определенных профилей (кафедральная и профильная «местечковость» не способствует формированию блока дисциплин, реально востребуемых студентами (слушателями) и практикой, и, по сути, ограничивает свободу выбора студентов⁵). Отчасти этим объясняется прозвучавший на Петербургском международном экономическом форуме (май 2014 г.) тезис о том, что при всем обилии выпуска экономистов в бизнес-среде ощущается очевидная нехватка специалистов. Наконец, весьма любопытным видится опыт взаимодействия британских университетов и профессиональных институтов: например, все университеты Шотландии представляют свои учебные программы и контрольно-измерительные материалы в области учета профессионалам — Институту присяжных бухгалтеров Шотландии (*Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS*) для неформального согласования; этим в определенной степени достигается соответствие уровня подготовки бакалавров и магистров реальным запросам бизнес-среды.

В дискуссии, последовавшей за выступлениями спикеров, была высказана поддержка основным тезисам, сформулированы некоторые предложения по их реализации. Модератор панели особое внимание обратил на то обстоятельство, что в обсуждении проблематики и формулировании предложений нужно прежде всего говорить не о деталях и частностях, но о принципах и глубинной идее.

Предваряя выступления спикеров *третьей панельной дискуссии* на тему «Роль профессии в отчетности бизнеса», ее модератор **М. Ицца** поделился общей информацией о том, какую роль играет профессия в Великобритании, отметил главное, на его взгляд, целевое предназначение бухгалтеров и аудиторов — способствование росту бизнеса и недопущение действий и представлений, вводящих пользователей в заблуждение. Он также упомянул о нарастающей востребованности стандартов учета и аудита и призвал участников форума обратить особое внимание на сложившееся у западных специалистов устойчивое мнение о непрерывно усиливающейся роли учета и профессиональных бухгалтерских организаций в развитии экономики.

Общую тональность в освещении темы задала **Л. И. Хоружий**, президент ИПБ России, проректор Российского государственного аграрного университета — Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева. Она обратила внимание на усиливающуюся роль профессионального бухгалтерского образования, подчеркнула достоинства сертификационных программ, предлагаемых ИПБ России, их соответствие международным профессиональным образовательным стандартам, задаваемым Международной федерацией бухгалтеров (*International Federation of Accountants, IFAC*) (подробнее см.: [Ковалев В., Ковалев Вит., 2012, с. 360–362]). Президент одной из крупнейших отечественных аудиторских фирм — «Финансовые и бухгалтерские консультанты», ФБК — **С. М. Шапигузов** отметил, что в России становым хребтом бизнеса

⁵ Любопытную информацию озвучил на Петербургском международном экономическом форуме, проходившем в Санкт-Петербурге в мае 2014 г., В. А. Садовничий, ректор МГУ им. М. В. Ломоносова. По инициативе студентов в Университете была объявлена возможность любому из них записаться на занятия по дисциплинам, не только не предусмотренным учебным планом, но и, более того, предлагаемым другими факультетами. То есть студент в дополнение к основной программе мог выбрать те дисциплины, которые ему представляются наиболее полезными с позиции его возможной будущей работы и востребованности на рынке. В первый же день записалось более 17 000 студентов. Опыт работы бизнес-школы кафедры теории кредита и финансового менеджмента экономического факультета СПбГУ также свидетельствует о том, что число студентов неэкономических факультетов, которые хотели бы прослушать экономические прикладные дисциплины, весьма велико.

являются компании с участием государства, малый и средний бизнес развивается недостаточными темпами, а потому рассчитывать на его участие в формировании идей в отношении публичной отчетности проблематично. Он согласился с тезисами о разобщенности аудиторского сообщества и необходимости формирования класса квалифицированных пользователей отчетности. **О. Б. Кушнир**, начальник Управления внешней отчетности блока «Разведка и добыча» ОАО «НК «Роснефть», акцентировала внимание аудитории на противоречиях между требованиями регулятора и запросами бизнеса, что негативно сказывается на формировании отчетности и ее востребованности. В развернувшейся дискуссии был отмечен тренд в работе многих аудиторских фирм в сторону предложения услуг, не связанных непосредственно с аудитом и зачастую подразумевающих те или иные формы консультирования. По сути, остался без ответа заданный Шнейдманом вопрос о том, что может предложить бизнесу (в отношении публичной отчетности) само аудиторское сообщество. Правда, было отмечено, что новые форматы не должны навязываться сверху (имеется в виду регулятором) или предлагаться бухгалтерами (аудиторами), но должны рождаться спросом. Звучали различные мнения о том, кто должен или может играть ведущую роль в определении состава, структуры и наполнения отчетности — бухгалтер, аудитор, регулятор или бизнес.

Завершающее заседание форума было посвящено обсуждению направлений развития отчетности. Каких-то конкретных рекомендаций принято не было, однако все согласились с тезисом о необходимости и целесообразности формирования интегрированной отчетности, которая подразумевает нахождение здорового баланса между финансовыми и нефинансовыми показателями. Кстати, дискуссии, ведущиеся по этому поводу в профессиональных бухгалтерских кругах, с очевидностью корреспондируют с озвученными в последние годы идеями о необходимости совершенствования количественных и качественных индикаторов контрольно-оценочной и мотивирующей направленности для различных категорий лиц, имеющих интерес к данной фирме; в частности, можно упомянуть, как минимум, о двух уже довольно распространенных идеях: а) системе сбалансированных показателей (*balanced scorecard, BSC*), б) системе ключевых индикаторов деятельности (*key performance indicators, KPI*).

Размышления по итогам форума

Обзор материалов форума позволяет сделать ряд выводов, имеющих теоретическое, исследовательское и организационное значение.

1. Состоявшиеся дискуссии в очередной раз подчеркнули недостаточность динамики исследований в области теории бухгалтерского учета. Вспомним, что исходным пунктом в формулировании концептуальных основ учета является идентификация интересов лиц, имеющих отношение к бизнесу и заинтересованных в основном продукте бухгалтерии — публичной отчетности как наиболее информативной и приемлемо достоверной исходной базе для принятия управленческих решений. Сама по себе идентификация круга заинтересованных лиц не представляет труда, но вот учет их специфических интересов и обеспечение конгруэнтности целевых установок в условиях постоянно меняющейся экономико-правовой среды представляют собой гораздо более сложную задачу. Именно поэтому среди западных ученых в последние десятилетия с меньшей или большей активностью обсуждается вопрос о необходимости формирования новой учетной парадигмы (см.: [Ковалев, 2013]).

2. Частью проблематики, связанной с формированием новой парадигмы, является вопрос о новых моделях отчетных данных для бизнеса. Обзор исследований западных специалистов, выполненный специальной исследовательской группой *ICAEW*, позволил идентифицировать несколько предложений, получивших определенный резонанс у научной общественности и в бизнес-среде. В их числе:

- система сбалансированных показателей (идея Р. Каплана и Д. Нортон, впервые представленная ими в 1992 г. (см.: [Kaplan, Norton, 1992]));
- разработки Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*), известные как «Отчет Дженкинса» (впервые были опубликованы в 1994 г.; основная идея заключается в том, что фи-

нансовые показатели — это лишь часть возможных публичных данных, а потому нужно говорить не о финансовой, а о бизнес-отчетности, в которой существенную роль играют нефинансовые показатели);

- исследования английских ученых из Королевского общества стимулирования ремесел, производства и торговли (*The Royal Society for the Encouragement of Arts, Manufactures & Commerce*) (1995 г.), обосновывающие нарастание значимости нематериальных факторов в генерировании дополнительной ценности для акционеров и, следовательно, в необходимости их идентификации в аналитических разделах отчета; отчет должен готовиться в различных вариантах и представлениях, в частности, публичная отчетность должна быть ориентирована не только на акционеров, но, прежде всего, на стейкхолдеров;
- разработки специалистов ICAEW (1999 г.), акцентирующих внимание на современных информационных технологиях, благодаря чему возможно как существенное сокращение временного лага между подготовкой отчетности и ее представлением заинтересованным лицам, так и расширение объема предоставляемых данных;
- предложения специалистов ICAEW (1999 г.) о том, что отчетность должна быть в большей степени ориентирована в будущее, а потому в ней нужно демонстрировать данные о стратегии компании и драйверах формирования ценности для акционеров;
- предложения американских аудиторов из фирмы *Arthur Andersen* Р. Болтона (*Richard E. Boulton*), Б. Либерта (*Barry D. Libert*) и С. Сеймека (*Steve D. Samek*) (2000 г.) о необходимости раскрытия аналитических данных о текущей ценности активов, включая нематериальные активы, не отражаемые в отчетности; отчетность не следует составлять, ориентируясь лишь на требования регулятивов, она должна отражать динамику генерируемой ценности;
- разработки специалистов американской некоммерческой организации *Global Reporting Initiative*TM (2000 г.), обосновывающие необходимость представления в отчетности не только данных финансово-экономического характера, но и сведений о социальной направленности бизнеса и вкладе в сохранение окружающей среды как факторах обеспечения устойчивости роста экономики;
- исследования специалистов из американского Института Брукинга (*Brookings Institution*) (2001 г.), согласно которым экономический рост не может характеризоваться только наращиванием вложений в материальные активы — гораздо важнее инвестиции в интеллектуальные, институциональные, организационные и репутационные активы; именно этот аспект должен находить отражение в отчетности.

3. Значительная часть предложений ориентирует фирмы на большую транспарентность публичных данных, их спецификацию под конкретных пользователей, нацеленность на современные информационные технологии формирования, представления и использования данных, раскрытие различных аспектов деятельности фирмы, включая ее вклад в устойчивый рост экономики. Это, в свою очередь, с очевидностью подразумевает как оправданную инициативность производителей отчетности, так и надлежащий уровень профессиональной подготовки пользователей.

4. По мнению специалистов ICAEW, которое было четко представлено на форуме, речь не идет о безальтернативном выборе той или иной модели, поскольку оптимальной модели не существует в принципе. Дать какое-то более или менее строгое формализованное описание подобной модели вряд ли возможно. Многие вопросы, касающиеся объемов отчетности, используемых оценок, структуры, содержания и аналитичности публичных данных, однозначно не могут быть решены. А потому ключевым является тезис о том, что существующая модель учета и отчетности должна постоянно развиваться и подстраиваться под запросы заинтересованных лиц.

5. Основные направления дальнейших исследований и дискуссий организаторы форума видят в следующем: а) проблемы оценки, учета и представления нематериальных активов (в том

числе не отражаемых в системе учета); б) конструктивность (деструктивность) роли оценок по справедливой стоимости в формировании кризисных явлений в экономике; в) проблема сбалансированности в публичной отчетности данных финансовой и нефинансовой природы; г) отражение драйверов роста ценности фирмы в публичной отчетности; д) исследования в отношении выявления новых факторов и причин постоянного совершенствования модели публичной отчетности; е) проблема сбалансированности вынужденности (т.е. следование предписаниям регулятивов) и добровольности (т.е. инициатива составителей, обусловленная, в частности, требованиями финансовых рынков и окружающей бизнес-среды) в формировании отчетности; ж) риски бизнеса и модель отчетности; з) проблема наполняемости отчетности (объем демонстрируемых данных, оценки и др.); и) место публичной отчетности в информационном обеспечении бизнес-среды и рынков.

б. Уместно, наконец, обратить внимание читателя на культуру и динамизм проведения форума, в частности на отсутствие затянутых докладов, ориентацию на панельные выступления и поощрение дискуссий. Как показывает опыт последних лет, это общая тенденция в организации и проведении публичных форумов.

Литература

- Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5: Экономика. 2013. Вып. 2. С. 91–113.
- Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. 720 с.
- Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2012. 880 с.
- Львова Д. А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. М.: ИПБ России: Инф-ное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005. 160 с.
- Мэтьюс М., Перера М. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
- Johnson H. T., Kaplan R. S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston, Massachusetts: Harvard Business Press, 1991. 270 с.
- Kaplan R. S., Norton D. P. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance // Harvard Business Review. 1992. January-February. P. 71–79.
- The IASC-U.S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut, 1996. 426 с.
- URL: <http://expert.ru/ratings/spisok-krupnejshih-auditersko-konsaltingovyih-grupp-rossii-po-itogam-2013-goda/> (дата обращения: 03.06.2014).
- Ведомости. 2008. 19 июня. С. А01.

Статья поступила в редакцию 19 июня 2014 г.

Контактная информация

Ковалев Валерий Викторович — доктор экономических наук, профессор, Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9; vk48@list.ru