

CZU: 657.1+657.6

СОВРЕМЕННЫЕ ПАРАДИГМЫ И СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА: ПОЗИЦИИ РОССИЙСКИХ И ЗАРУБЕЖНЫХ УЧЕНЫХ

Тамара ВОРОНЧЕНКО

*Российская таможенная академия,
г. Москва, Российская Федерация*

Рассмотрены и проанализированы позиции российских и зарубежных ученых относительно современных парадигм и стратегий развития бухгалтерского учета и аудита. Особое внимание автор уделяет предпосылкам возникновения и развития новых парадигм, а также возможностям их внедрения в национальные и наднациональные системы учета и аудита, на основе международного опыта их эволюции и генезиса научной мысли, развивающей идеи, механизмов и инструментов стандартизованного и глобализационного учета, а также системно-ориентированного и риск-ориентированного аудита, в целях повышения их значимости для различных пользователей.

Ключевые слова: аудит, учет, парадигмы, риски, системы, стратегии.

MODERN PARADIGMS AND STRATEGIES FOR THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND AUDIT: POSITIONS OF RUSSIAN AND FOREIGN SCIENTISTS

The article discusses and analyzes the positions of Russian and foreign scientists on modern paradigms and strategies for the development of accounting and auditing. The author pays special attention to the prerequisites for the emergence and development of new paradigms, as well as the possibilities of their implementation in national and supranational accounting and audit systems, based on international experience of their evolution and Genesis of scientific thought, developing ideas, mechanisms and tools of standardized and globalized accounting, as well as system-oriented and risk-oriented audit, in order to increase their importance for different users.

Keywords: audit, accounting, paradigms, risks, systems, strategies.

Введение

В современных условиях глобализации социально-экономических процессов возрастает роль национальных и международных систем управления и их пользователей, которые, обладая разными компетенциями и возможностями, постоянно обмениваются новыми знаниями и взаимодействуют в рамках исследования теории и практики создания эффективной структуры экономики и обеспечения ее высокой конкурентоспособности. В этой связи, особое внимание уделяется формированию экономики знаний, предполагающей такой характер взаимоотношений между наукой, экономикой и обществом, когда инновации служат основой социально-экономического прогресса, являющегося, в свою очередь, стимулом для научных исследований.

Методы и основная часть исследования

Фундаментальные и прикладные исследования, технологические разработки и внедрение их результатов в наукоемкое производство ведут к развитию инновационной инфраструктуры, воспроизводству знаний и технологий посредством подготовки высококвалифицированных специалистов для науки и руководителей для организации и управления экономикой. Это касается также теории и практики бухгалтерского учета и аудита, являющихся важными элементами управленческой инфраструктуры современной экономики, требующих, по мнению В.Ф. Палий, «изменения вектора развития бухгалтерской практики и ее приведения в соответствие с объективными условиями развития экономики» [1].

Отметим, что период рыночных реформ в России и других странах, охватывающий конец XIX - начало XXI века, отмечен многочисленными попытками российских и зарубежных ученых выработать теоретико-методологические подходы к формированию новых парадигм учета и разработке стратегий их внедрения в практику. Некоторые работы российских и зарубежных ученых последних десятилетий содержат новые концепции и стратегии развития теории и практики учета и их развитие, в т. ч.:

- процессуальную; конъюнктурную и информационную (Зефф С.А.) [2];
- этическую и корпоративную (Е.С. Хендриксен и Ф. Ван Бреда) [3];
- стратегическую (М.А. Вахрушина и В.Э. Керимова) [4] и др.

По мнению М.И. Сидоровой, «большинство из выделенных направлений содержат всего лишь оригинальные способы организации учета, его новые технологии и исследовательские подходы, но не затрагивают его основного системообразующего фактора – двойственности отражения фактов хозяйственной жизни, поэтому нет оснований считать их новыми парадигмами» [5]. Это связано, в том числе, со спецификой формирования учетной теории, включая исследования Я.В. Соколова, не совпадающие с принципами учета в англоязычных странах, активно внедряемыми в российской практике [6]. В данном контексте, при решении проблем внедрения западных учетных парадигм и стратегий в отечественную практику, необходимо детальное исследование и анализ именно англо-американских стратегий, среди которых основное место занимают *нормативная* и *позитивная* парадигмы.

К нормативной, характерной для традиционных учетных школ, Р. Маттессич относит немецкую этико-нормативную (И.Ф. Шер, Х.Никлиш, Э.Шмаленбах), британскую нормативную (А.Хоупвуд, Д.Купер, Т.Хопер, А.Пауелл и др.) и прагматико-нормативную (В.Э. Пэтон, М.Мунитц, Р.Спрауз, Л.Голдберг) [7]. Позитивная, основанная на неоклассической экономической, портфельной и агентской теориях, стала главенствующей парадигмой в 70-х годах прошлого столетия и внесла серьезный вклад в развитие концептуальных основ бухгалтерского учета [8]. Однако в новых условиях хозяйствования позитивная теория не смогла обеспечить решение возникших задач учета. Это привело к необходимости развития не только теории, но и нормативной составляющей учета. Так, возникновение необходимости в социальной и экологической информации, вызванной переходом к постиндустриальной фазе развития экономики, обусловило необходимость разработки теории социального и экологического учета, учета человеческого и интеллектуального капитала и других нефинансовых показателей и их нормативного обоснования.

Полагаем, что для гармонизации учета очевидна необходимость одновременного развития и совершенствования обеих парадигм. Это подтверждает и Э.Хендриксен, не принимая в качестве единственно возможного ни один из подходов и предпочитая эклектический подход, при котором любая теория используется в конкретной ситуации посредством выбора логических принципов, методов и процедур [9].

Следует, на наш взгляд, отметить также, что глобализационные процессы, происходящие в современном мире, вызывают необходимость смены не только учетных, но и отчетных парадигм. В этой связи уместно сравнение отличительных характеристик *континентальной* и *англо-американской* моделей учета. Первая из них предусматривает исчисление налогов на основе отчетности путем ее корректировки, то есть, учет выполняет не только информационную, но и фискальную функцию. Вторая модель предусматривает параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета, составление финансовой отчетности преимущественно в интересах внешних пользователей, а налогового учета – для исчисления и уплаты налоговых платежей.

Кроме того, по аналогии с зарубежной практикой, в России, с началом рыночных реформ, наряду с традиционным финансовым учетом, ведется управленческий учет и составляется управленческая отчетность, показатели которой используются руководителями разных уровней для принятия экономически обоснованных управленческих решений. Таким образом, современная парадигма российского учета, основанная на англо-саксонской модели, ориентирована на подготовку различной информации для разных целей и разных пользователей. Она приобретает все большую налоговую направленность, но, оставаясь ретроспективной, не удовлетворяет интересы многих пользователей, нуждающихся в получении информации об устойчивом развитии и социальной ответственности, носящей, в основном, нефинансовый характер. В данном контексте, имеет обоснование мнение М.А. Вахрушиной, полагающей, что «данных финансового учета с его акцентом на анализ прошлого становится недостаточно, поэтому организации внедряют систему управленческого учета, которая должна стать важным каналом поступления данных, необходимых для подготовки интегрированной отчетности об устойчивом развитии и социальной ответственности» [10].

В настоящее время так называемую корпоративную социальную отчетность составляют транснациональные компании. Отдельные крупные российские компании также начали составлять такую отчетность добровольно, используя зарубежные разработки. Тем не менее, до настоящего времени нет ни единого методологического подхода, ни законодательно утвержденной базы, определяющей правила

и порядок ее составления, что, безусловно, усложняет процесс и снижает получаемый от него эффект. В данном контексте, на наш взгляд, более прогрессивной является современная парадигма, предусматривающая переход к интегрированному отчету, концепция которого разработана Международным комитетом по интегрированной отчетности, при участии представителей Совета по МСФО, Комитета по стандартам финансового учета США, Международной федерации бухгалтеров, международных институтов развития, аудиторских и консалтинговых компаний, экспертных организаций и компаний реального сектора, включая российские «Росатом» и ОАО «НК Роснефть» [11]. Согласно указанной концепции, основополагающими принципами подготовки интегрированной отчетности становятся: формирование отчетности на базе бизнес-модели компании, прогностный характер данных, включение в их состав финансовых и нефинансовых индикаторов, акцент на социальную и экологическую ответственность.

В отличие от традиционной, интегрированная отчетность призвана раскрывать степень воздействия системы управления компании на основные виды капитала: финансового, производственного, человеческого, интеллектуального, природного и социального, эффективное взаимодействие которых будет определять не только будущие денежные потоки компании, но и ее стратегические цели, вероятные риски и угрозы, способы их предупреждения и минимизации последствий. Практическая реализация парадигмы интегрированной отчетности способна привести к повышению инвестиционной привлекательности компании, так как получение прозрачной информации, раскрывающей ее настоящие и будущие риски в финансовой и нефинансовой сферах, является приоритетным для действующих и новых инвесторов.

Изменение парадигм бухгалтерского учета и отчетности, в связи с расширением процессов глобализации, интегрированием национальных экономик в мировое экономическое пространство, появлением новых инфраструктурных инструментов функционирования национальных и транснациональных компаний, повышением требований к прозрачности их интегрированной отчетности, расширением круга информационных потребностей различных пользователей, придаёт импульс развитию и задаёт вектор дальнейшей эволюции парадигм аудита в качестве главного инструмента защиты интересов и удовлетворения информационных запросов общества.

Дискуссии и результаты

Исследованию проблем эволюции парадигм аудита и подходов к решению его современных теоретических, методических и практических проблем посвящены многочисленные труды российских (Азарской М.А., Бульги Р.П., Мельник М.В., Мироновой О.А., Подольского В.И., Соколова Я.В. и др.) и зарубежных (Р.Адамса, С.Дипиазы, Р.Доджа, Р.Экклза и др.) ученых и специалистов [12-18].

В описании парадигмы аудита Р.Доджа содержится характер и этапы развития:

- подтверждающий (конец XIX – начало XX в. (1930-е гг.);
- системно-ориентированный (1940 – 1980 гг.);
- риск-ориентированный (конец XX – начало XXI в.).

Кроме того, он акцентирует внимание на том, что «...системно-ориентированный аудит направлен на оценку контролирующей системы, а риск-ориентированный – на людей, контролирующих эту систему» [19].

В свою очередь, Р. Адамс подчеркивает, что системно-ориентированный подход послужил основой создания международных стандартов аудита, применяемых в настоящее время, в том числе в России, а риск-ориентированный аудит он трактует как вероятностный, дополняющий системно-ориентированный [20].

Особый интерес, в данном контексте, представляет профессиональный взгляд президентов аудиторских компаний «PricewaterhouseCoopers» (С.Дипиазы) и «Advisory capital partners» (Р.Экклза) на перспективы развития парадигм аудита в целях возврата доверия к нему общества за счет обеспечения прозрачности отчетности компаний, расширения объектов аудиторской оценки и выражения мнения не только о достоверности информации финансовой отчетности в ретроспективе, но также о вероятных рисках и угрозах в перспективе и расширении профессиональной ответственности аудиторов [21].

Оценивая современное кризисное состояние российской бизнес-среды и претендуя на достижение указанных параметров в результате смены парадигмы аудита, стоит, на наш взгляд, не только ознакомиться

с зарубежными парадигмами аудита и пытаться внедрить их в отечественную практику, но также разработать собственные стратегии его развития, совершенствования и эффективного применения.

В данном контексте, особую ценность представляют разработки российских ученых Подольского В.П., Мироновой О.А., Азарской М.А. и других, посвященные проблемам развития теоретических и методологических основ системно-ориентированного аудита, а также Булыги Р.П. и Мельник М.В., научные и практические интересы которых связаны с риск-ориентированным аудитом бизнеса и аудитом эффективности [22-25].

В многочисленных фундаментальных работах перечисленных и других ученых и специалистов-практиков представлены новые парадигмы и стратегии развития риск-ориентированного аудита, но недостаточно, на наш взгляд, проработан комплексный и системный подходы к их разработке и реализации. В связи с этим, в разработанной нами модели риск-ориентированного аудита учтены взаимосвязи всех элементов системы аудита, включая оценку рисков и ответных действий аудитора (см. схему) [26].



Схема. Модель риск-ориентированного аудита.

Помимо традиционных аудиторских процедур, модель включает аналитические и оценочные процедуры, процедуры по оценке системы рисков, их значимости и последствий, составление заключения о наличии искажений и нарушений, а также обязательные рекомендации по их предупреждению и минимизации последствий. Ценность данной модели заключается в сочетании системно-ориентированного и риск-ориентированного подходов к аудиту, в фокусировании внимания аудитора на оценке и в выражении мнения по расширенному составу объектов, включающих системы генерирования информационных потоков в постоянно меняющейся бизнес-среде клиентов, учитывающей влияние рисков их неэффективности на перспективу.

Полагаем, что внедрение данной модели в рамках реализации новой парадигмы системно-ориентированного и риск-ориентированного аудита потребует расширения круга объектов аудита, с обоснованием методологии и разработкой методики их оценки, а также изменения подхода к формированию мнения аудитора и формату его заключения для предоставления клиенту уверенности по большому числу релевантной информации. В то же время, благодаря ее внедрению, можно будет оценить влияние событий существенной неопределенности на применимость допущения о непрерывности деятельности, предоставить уверенность пользователям в отношении будущей финансовой стабильности и остаточных рисков в перспективе, что, в свою очередь, укрепит общественное доверие к результатам аудита и к самому аудитору.

Выводы

Резюмируя вышеизложенное, стоит, на наш взгляд, отметить актуальность и важность переориентации контролирующих органов и экономических субъектов от подтверждающего аудита к системно-ориентированному и риск-ориентированному аудиту, то есть, от традиционного «аудита на соответствие» к современным «аудиту бизнеса» и «аудиту эффективности». Прерогативой последних является комплексное исследование состояния и перспектив развития бизнеса, анализ и оценка предпринимательских и других рисков и разработка, на этой основе, стратегии и тактики осуществления эффективной,

стабильной и безопасной деятельности, способной выдержать давление внешней, постоянно меняющейся конкурентной среды.

Сформулированные выводы подтверждают важность исследования проблем, рассмотренных в настоящей статье, и значимость оценки результатов, полученных в ходе исследования. Очевидна в данном контексте и необходимость изменения парадигм бухгалтерского учета и аудита в России, с учетом изученного зарубежного прогрессивного опыта, приведения их в соответствие с новыми условиями развития национальных и мировой экономик.

В свою очередь, возможность выявления и необходимость решения возникающих в ходе разработки, смены и внедрения новых учетных и аудиторских парадигм теоретических, методологических и практических проблем призваны стать движущей силой и стимулом для развития теории, методологии, методики и практики национальных систем учета и аудита и приведения их в соответствие с мировыми стандартами и зарубежной практикой, применяемыми в высокоразвитых странах.

Литература:

1. ПАЛИЙ, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва: Бухгалтерский учет, 2007, с.4.
2. ZEFF, S.A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. In: *Accounting Historians Journal*, 1999, vol.26, no2, p.89-131.
3. ХЕНДРИКСЕН, Е.С., Ван БРЕДА, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета* / Пер. с англ. Под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2000. 576 с., с. 24.
4. ВАХРУШИНА, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения. В: *Международный бухгалтерский учет*, 2014, №25, с.38-46.
5. СИДОРОВА, М.И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета. В: *Международный бухгалтерский учет*, 2013, №27.
6. СОКОЛОВ, Я.В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие*. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
7. MILNE, M.J. Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: a critical look. In: *BAA Annual Conference at the University of Nottingham*.
8. WATTS, R.L. Positive accounting theory: a ten year perspective. In: *The Accounting Review Standards*, 1990, vol.65, no1, p.150-151.
9. ХЕНДРИКСЕН, Е.С., Ван БРЕДА, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета* / Пер. с англ. Под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2000. 576 с., с. 24.
10. ВАХРУШИНА, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения. В: *Международный бухгалтерский учет*, 2014, №25, с.38-46.
11. *КПМГ в России и СНГ. На пути к интегрированной отчетности в 21 веке*. URL: <http://www.teoria-praktica.ru/8-2019/economics/kryanova.pdf>.
12. МИРОНОВА, О.А., АЗАРСКАЯ, М.А. *Аудит: теория и методология: Учебное пособие*. Москва: Омега-Л, 2015. 326 с.
13. БУЛЬГА, Р.П., МЕЛЬНИК, М.В. *Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития*. Монография. Москва: Юнити-Дана, 2013 г., 263 с.
14. *Аудит: Учебник для студентов вузов* / Под ред. В.И. Подольского. 5-е изд., перераб. и доп. Москва: Юнити-Дана; Аудит, 2011. 607 с.
15. *Основы аудита: Учебник* / Под ред. Я.В. Соколова. Москва: Бухгалтерский учет, 2013.
16. АДАМС, Р. *Основы аудита* / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. Москва: Аудит; Юнити, 1995. 398 с., с.171.
17. ДИПИАЗА, С. *Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества*. Москва: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.
18. ДОДЖ, Р. *Краткое руководство по стандартам и нормам аудита* / Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. Москва: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. 240 с., с.20.
19. Ibidem.
20. АДАМС, Р. *Основы аудита* / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. Москва: Аудит; Юнити, 1995. 398 с., с.171.
21. ДИПИАЗА, С. *Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества*. Москва: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.
22. МИРОНОВА, О.А., АЗАРСКАЯ, М.А. *Аудит: теория и методология: Учебное пособие*. Москва: Омега-Л, 2015. 326 с.
23. БУЛЬГА, Р.П., МЕЛЬНИК, М.В. *Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития*. Монография. Москва: Юнити-Дана, 2013 г., 263 с.
24. *Аудит: Учебник для студентов вузов* / Под ред. В.И. Подольского. 5-е изд., перераб. и доп. Москва: Юнити-Дана; Аудит, 2011. 607 с.

25. *Основы аудита: Учебник* / Под ред. Я.В. Соколова. Москва: Бухгалтерский учет, 2013.
26. ВОРОНЧЕНКО, Т.В. Повышение роли аудита для оценки рисков предпринимательских структур и обеспечения их экономической безопасности. В: *Материалы научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава экономического факультета ПГУ им. Т.Г. Шевченко по итогам НИР за 2017 году*. Тирасполь: Издательство Приднестровского ун-та, 2018. 200 с., с.27-32.

Данные об авторе:

Тамара ВОРОНЧЕНКО, доктор экономических наук, профессор кафедры таможенных доходов и тарифного регулирования, Российская таможенная академия, г. Москва, Российская Федерация.

E-mail: vtv15@mail.ru

Prezentat la 19.11.2019