

УДК 657.1

**ТРАНСФОРМАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ФАКТОР ФОРМИРОВАНИЯ
ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ УСТОЙЧИВОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА****канд. экон. наук, доц. Т.М. ОДИНЦОВА****(Севастопольский государственный технический университет, Россия)**

Рассматриваются проблемные аспекты и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях экономики знаний; определяется его роль в формировании информационной среды сбалансированного устойчивого экономического развития. Показаны перспективы развития бухгалтерского учета как науки и практической деятельности. Сделан вывод о том, что развитие бухгалтерского учета как науки и отход от сложившихся стереотипов являются необходимыми в силу объективных требований экономической среды, поскольку требования к информации бухгалтерского учета так или иначе определяют пути его развития как науки и формы практической деятельности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, виды учета, метод учета, сбалансированное устойчивое развитие, информационная среда.

Введение. В последнее время бухгалтерский учет как научная и практическая дисциплина переживает этап переосмысления своей роли в формировании информационной среды и управлении экономическими процессами. Это связано, в первую очередь, с оценкой способности отвечать на вызовы современной социально-экономической жизни в контексте процессов глобализации и интернационализации хозяйственной деятельности, динамичности развития и взаимодействия рынков, формирования качественно новых требований к системе управления организацией и информационной среде мировой финансово-экономической архитектуры. Более того, вектор развития экономической теории и практики начинает меняться в соответствии с осознанием и постепенным принятием принципа экогармонии объективного мира, предполагающего новые ценностные ориентиры и целевые установки в развитии человечества в целом и его экономической деятельности в частности. Это меняет подходы и к бухгалтерскому учету, его месту в информационном поле и содержанию продукта учетной деятельности.

Многими ведущими учеными на страницах научных изданий обсуждаются перспективы развития бухгалтерского учета как науки и практической деятельности. В числе актуальных вопросов – подходы к теории бухгалтерского учета, его роли в формировании информационной среды, отвечающей требованиям современной экономической жизни и позиционирования в системе поддержки принятия решений.

Основная часть. То, что в последние десятилетия бухгалтерский учет как научная дисциплина переживает этап переосмысления своей роли в формировании информационной среды и управлении экономическими процессами, подтверждает значительное количество исследований и публикаций как зарубежных, так и отечественных ученых, посвященных вопросам теории учета, его парадигм и концепций, современной роли и требований к информационному продукту. Среди таких исследований можно, в частности, выделить работы Р.К. Элиота, Р. Экклза, С. Дипиазы, Б. Лева, Р.А. Хауэлла, П. Друкера, Я.В. Соколова, М.П. Войнаренко, Д.А. Панкова, М.Л. Пятова, А.М. Андросова, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.М. Жука, С.Ф. Легенчука, Н.М. Малюги и других.

Большинством авторов подчеркивается необходимость наполнения содержания учетной информации теми данными и показателями, которые представляют реальный интерес для пользователей в настоящих условиях. Так, Б. Лев, базируясь на данных эмпирических исследований, отмечает уменьшение полезности для инвесторов финансовой информации традиционного бухгалтерского учета – за последние несколько десятилетий связь между ценами на акции и ключевыми финансовыми показателями (рентабельность, балансовая стоимость или денежные потоки) существенно ослабла. Менеджеры также все больше используют для принятия решений данные, альтернативные информации финансового учета, например, такие как экономическая добавленная стоимость (ЭДС), система сбалансированных показателей [1].

Активизация научных поисков в данном направлении является объективной необходимостью в контексте формирования информационного общества и экономики знаний, интернационализации хозяйственной деятельности, ориентации на социальную и экологическую ответственность бизнеса и формирования концепции устойчивого развития, дематериализации капитала, а также повышения требований к прозрачности информационной среды мировой финансовой архитектуры. Требования к учетной информации в условиях «экономики знаний» определяются новым, качественно более высоким уровнем управления и принятия решений; выбором целевыми ориентирами деятельности предприятий сбалансированности и устойчивости развития; появлением новых объектов учета, раскрытие информации о которых в условиях глобальной информационной среды обеспечит прозрачность компании и адекватность системы управления процессам создания стоимости. При этом существенное влияние на учет оказывают две наиболее актуальные сегодня концепции – устойчивого развития и балансирования интересов предприятия и интересов заинтересованных лиц, так называемых стейкхолдеров.

Устойчивое развитие, по определению экспертов Всемирного банка, должно обеспечить не только экономический рост, а и рост (или, по крайней мере, не уменьшение) всех активов, включающих не только традиционно учитываемый физический капитал, но также природный и человеческий для сохранения и расширения имеющихся у людей возможностей, что меняет ценностные ориентиры социального сознания и целевые установки общественного развития. Это особенно актуально в контексте перехода к «информационному обществу» – экономике знаний, нематериальных потоков информации, интеллектуальной собственности, финансов, что приводит к так называемой «дематериализации» хозяйственной деятельности: уже сейчас объемы нематериальных активов превышают физический капитал в 5–6 раз, а объемы финансовых сделок превышают объемы торговли материальными товарами в 7 раз. Новую экономику двигают не только дефицит материальных (и природных) ресурсов, но во все большей степени изобилие ресурсов информации и знаний. Это позволяет говорить о «ноосферизации экономики», основанной на интеллектуальном и человеческом капитале.

Сбалансированность развития определяется переходом от теории акционеров к теории заинтересованных лиц в рамках неонинституциональной экономической парадигмы. В настоящее время предприятие не может рассматриваться вне среды его функционирования и позиционируется в социально-экономическом пространстве как центр пересечения интересов различных субъектов и институтов, цели деятельности которого определяются не столько получением собственной выгоды, сколько гармонизированы с этими интересами.

Обе концепции предполагают переход от оптимизации традиционных показателей успешности экономической деятельности, таких как производительность, прибыль, рентабельность, денежный поток, отражающих удовлетворение целей самого предприятия и его владельцев, к управлению факторами, формирующими доверие к предприятию в долгосрочной перспективе со стороны всех заинтересованных лиц. В первую очередь это общество, заинтересованное в рациональном использовании ресурсов и приумножении всех видов капитала, что позволит обеспечить не только экономическое развитие, но и социальную справедливость по отношению к последующим поколениям.

Таким образом, возможность сбалансированного устойчивого развития предприятия определяется не только экономической эффективностью, но и еще рядом факторов:

- социальной ориентацией и экологической ответственностью бизнеса;
- построением деятельности предприятия с учетом балансирования интересов заинтересованных лиц;
- наличием стратегии развития и эффективной системы управления, реагирующей на изменения во внешней и внутренней среде;
- наличием тех видов капитала, которые не просто позволяют создавать стоимость, но и являются платформой для ее создания в долгосрочной перспективе.

Именно эти характеристики (рис. 1) определяют доверие инвесторов к компании и являются капиталобразующими факторами «длительного действия».



Рисунок 1 – Факторы сбалансированного устойчивого развития предприятия

Обеспечение управления ими и формирование информационной среды устойчивого сбалансированного развития предполагает, в частности, и определенные изменения во взглядах на бухгалтерский учет. Такие изменения нашли отражение в значительном количестве публикаций как зарубежных, так и отечественных ученых, посвященных вопросам теории учета, его парадигм и концепций, современной роли и требований к информационному продукту. Среди исследований зарубежных авторов можно выделить разработки: «Трех волн» Р.К. Элиота; «Трехуровневая модель обеспечения прозрачности отчетности» Р. Эклза, С. Дипазы; «Новый учет для новой экономики» Б. Лева; «Структура учёта информационного столетия» Р.А. Хауэлла. Представляют также интерес «информология» и «интеллектуальный учет» М.С. Пушкаря, «стратегический эккаунтинг» С.М. Деньги и Ю.А. Вериги, «двойная информаци-

онная динамика» Н.М. Малюги, «многоцелевой» и «глобальный учет» С.Ф. Голова, «институциональная теория учета» В.М. Жука, «научно-исследовательские программы бухгалтерского учета» С.Ф. Легенчука и ряд других концепций (рис. 2).



Рисунок 2 – Концепции развития учета в условиях формирования информационной среды сбалансированного устойчивого развития

Наиболее значимыми тенденциями в области развития бухгалтерского учета в условиях экономики знаний, по нашему мнению, являются:

- более широкое видение задач и роли учета в современной экономической среде с точки зрения информационного обеспечения всех категорий пользователей и поддержки систем управления;
- изменение подходов к видению предмета, объектов учета, его основных принципов, развитие методологической базы для обеспечения большей гибкости, действенности и адекватности учета;
- критическая оценка действующих подходов и поиск оптимальных вариантов регламентации учета; переход от директивного регулирования к «мягкому законодательству», интернационализация и глобализация учета;
- сближение существующих видов учета, новый подход к разделению учета на внешний и внутренний;
- попытки выделить новые виды учета в соответствии с расширенным пониманием его функциональной роли, методов, предмета и требований к «продукту» учета как подсистемы менеджмента – стратегический, адаптивный, многоцелевой, креативный, интеллектуальный и др.

Первоочередной и достаточно очевидной задачей является необходимость наполнения содержания учетной информации теми данными и показателями, которые представляют реальный интерес для пользователей в настоящих условиях. Так, Р. Экклз и С. Дипиаза полагают необходимым дополнить данные бухгалтерской отчетности информацией об интеллектуальном капитале и нефинансовой информацией для принятия решений [2]. Профессор А. Хауэлл предлагает изменить архитектуру финансовой отчетности, сконцентрировав внимание в ней также на информации о нематериальных факторах создания стоимости и логике процесса «производства денег» [3].

То, что стандартная финансовая отчетность представляет информацию, сориентированную только на определенную группу пользователей, в первую очередь инвесторов, считается практически общепризнанным фактом. Более того, субъективность оценок и отражения в ней объектов связана со спецификой правил учета. В частности:

- показатель прибыли может легко варьироваться и зависит от момента признания и содержательного наполнения расходов и доходов;
- прибыль не соответствует активам, которыми она генерируется; в балансе не отражаются значимые ресурсы (например, интеллектуальный капитал, организационные ресурсы, объекты, в полной мере не контролируемые предприятием, например, забалансовые);
- информация финансовой отчетности не отражает реальную стоимость бизнеса, платформы для ее создания;
- баланс слишком историчен и не показывает реальное соотношение финансирования и инвестиций, отчетность не дает информации о том, как менеджмент использует финансовые ресурсы;
- информация о капитале не отражает, кто осуществляет реальный контроль над предприятием;

- существует проблема объективности учетных оценок: историческая стоимость слабо отражает действительное положение дел, справедливая стоимость во многом является зависимой от использования допущений в моделях ее определения (например, при отсутствии активного рынка – от ставки дисконтирования, используемых значений вероятности, при наличии – от условий конкретной сделки).

Следует также отметить еще два существенных фактора уменьшения полезности финансовой информации в современных условиях:

- появляются новые объекты, которые представляют собой реальную базу для создания стоимости, которые не всегда могут быть измерены в денежном выражении и зачастую не признаются в учете (показатели, отражающие экологическую и социальную ответственность бизнеса, такие виды капитала, как организационный, инновационный, человеческий, репутационный);

- происходит постепенное движение от финансовой отчетности к отчетности устойчивого развития.

Это подтверждает тот факт, что сегодня для большинства крупных, сориентированных на рост компаний, нормой становится так называемая отчетность устойчивого развития на базе «мягкого» международного стандарта GRI «Глобальная инициатива по отчетности» (Global Reporting Initiative), предполагающего формирование отчетности по принципу «триединого итога» – экономика компании, экология производства и социальная политика. Такая отчетность приобретает все большее распространение, ее составляют предприятия в 49 странах мира, для практически всех крупнейших мировых компаний их публикация стала нормой. За 2015 год было опубликовано 19192 отчета устойчивого развития (по состоянию на 30.06.2015), причем рост количества отчетов устойчивого развития за 2015 год составил 28% (4203 отчета). В ряде стран подготовка отчета об устойчивом развитии стала законодательно утвержденной нормой.

Это означает переход корпоративной отчетности на качественно новый уровень. Отчетность устойчивого развития строится на основе концепции социальной ответственности и предполагает оценку перспектив и последствий деятельности данной организации, ее влияния на жизнь общества и вклада в природный, человеческий и социальный капитал. Стандарт GRI предполагает определение ряда нефинансовых показателей результативности по каждому из данных направлений и их включение в отчет компании в объеме, соответствующем одному из трех возможных уровней раскрытия информации. Уровень *C* используется начинающими организациями и требует включение в отчет минимального количества показателей результативности, уровень *B* – промежуточный по степени сложности и информационного охвата, и уровень *A* предназначен для предприятий, имеющих опыт в составлении такой отчетности, и предполагает максимально полное информационное освещение приводимых в отчете аспектов деятельности. Уровень определяется и декларируется компанией самостоятельно, при этом допускается дополнение уровня знаком «плюс» (*A+*, *B+*, *C+*) в случае, если отчет прошел внешнее подтверждение, т.е. аудит и сертификацию у специалистов в соответствующей области. Следует отметить, что отчетные показатели результативности, дающие сопоставимую информацию об экономических, экологических и социальных результатах деятельности организации, приводятся в контексте характеристики условий и среды этой деятельности, стратегии и подходов менеджмента в данном направлении.

Главным преимуществом отчетности устойчивого развития представляется ее ориентация не столько на прошлые, сколько на будущие события, т.е. возможность оценки перспективной привлекательности бизнеса. Факторами такой привлекательности являются корпоративная социальная ответственность и стратегия развития, нацеленная на долгосрочную устойчивость, развитие и гармоничное существование в экономической среде, природе и обществе, поскольку именно они сегодня определяют доверие инвесторов к компании и рассматриваются как долгосрочные факторы создания стоимости. Важной тенденцией развития современной корпоративной отчетности является то, что в ней находит отражение не только внутренняя, но и внешняя информация, позволяющая судить о качестве управления, среде функционирования, способности предприятия создавать стоимость, рисках и перспективах его развития. Внутренняя информация, в частности, включает: характеристику стратегии компании, организационной структуры и системы управления, платформы для создания стоимости (инновации, бренды, удовлетворенность и лояльность клиентов, качество и обновляемость продукции, цепочка «поставщик – потребитель», человеческий капитал, репутация); показатели деятельности по сегментам бизнеса. Внешняя информация, как правило, представлена обзором рынка и существующих на нем тенденций, характеристикой конкурентной среды и ситуации в отрасли.

При составлении корпоративной отчетности все в большей степени требуется информация управленческого учета, информация нефинансового характера. Так, О.А. Терещенко отмечает: «составление отчетности по IFRS предусматривает использование информации управленческого учета, в частности, плановые расчеты, показатели управленческой отчетности и т.д. В международной практике такой прием определяется как управленческий подход к составлению отчетности» [4, с. 216].

Происходит смещение целевой ориентации отчетности – становится менее выраженной ее внешняя направленность, и в существующем сегодня виде она становится средством привлечения внимания руководства к проблемам предприятия, стимулирует более эффективную работу менеджмента и может рассматриваться как информационный ресурс, в равной степени ценный и для внешних, и для внутрен-

них потребителей. Формирование такого рода отчетов является предпосылкой для перехода к следующему этапу – полностью интегрированной корпоративной отчетности, которая будет сочетать в себе финансовый отчет и отчет о стратегической устойчивости, объединенные в новом формате на качественно новом уровне. Стандарты такой отчетности пока находятся в стадии разработки, однако ряд стран и компаний уже практикует подготовку интегрированных отчетов [5].

В условиях «экономики знаний» качественно новый уровень управления и принятия решений предполагает, что учетная информация должна охватывать не только прошлые события, но и будущее, отражать не только внутренние процессы, но и давать характеристику внешней среды.

Попытки расширить требования к содержанию учетной информации и круг задач учета зачастую встречают серьезные возражения со стороны ряда ученых. Так, Б.В. Валуев подчеркивает, что «система учета может формировать только информацию, которая по составу и содержанию адекватна составу и содержанию совокупного хозяйственного процесса» [6]. В учете, отмечает З.В. Гуцайлюк, не могут отражаться явления, события или факты, не имеющие стоимостной оценки, соответственно, нефинансовая информация по определению не может быть отражена в системе учета. Возможность охвата бухгалтерским учетом информации о внешней среде также подвергается серьезным сомнениям, поскольку она не может фиксироваться средствами первичного учета и наблюдение таких данных не может быть сплошным, что нарушает принцип полноты учета. Еще одним аргументом против включения в круг объектов учета нефинансовых параметров деятельности, будущих событий и данных о внешней среде функционирования предприятия является невозможность (или сложность) их отражения в системе счетов и двойной записи [7].

В данном контексте, на наш взгляд, правильным представляется подход, расширяющий традиционные границы бухгалтерского учета. Если существующие методы и принципы учета сдерживают такое развитие, имеет смысл пересматривать их, иначе учет просто потеряет свою актуальность для пользователей. Поэтому, говоря о принципах и методах учета в условиях экономики знаний, по нашему мнению, целесообразно отойти от стереотипов их восприятия, как чего-то статичного и неизменного. При сохранении методологического ядра учета важно развивать и расширять круг используемых методов, обеспечивая тем самым их адекватность существующим и новым задачам учета. Как пишет Н.Г. Чумаченко, «бухгалтерский учет ставит своей задачей описывать, объяснять, предусматривать факты и одновременно направлять наши действия. В этом он опирается на четыре вида моделей: описательные, объяснительные, прогностические и модели принятия решений» [цит. по: 8].

Например, управленческий учет развивается в направлении не только совершенствования традиционных элементов метода бухгалтерского учета, а и применения целого ряда методов из смежных областей управленческой деятельности – планирования, анализа, прогнозирования, математического моделирования и других. В числе методов управленческого учета М.А. Вахрушина называет статистические, аналитические, экономико-математические методы и отмечает, что стандартные элементы метода становятся не законодательно определенными процедурными составляющими, а многовариантно используемым инструментом управления:

- при использовании документации может меняться перечень реквизитов, в зависимости от поставленных целей управления;
- оценка может осуществляться с использованием различных подходов (например, по инвестиционной, рыночной, страховой, балансовой, ликвидационной стоимости) и различных единиц измерения;
- калькулирование может осуществляться с использованием самых разнообразных методик и в управленческом учете позволяет определять разную себестоимость для разных целей;
- возможно применение или неприменение счетов и двойной записи;
- факт, периодичность составления и содержание баланса и отчетности определяется принципом экономичности, целесообразно составление прогнозных, сегментарных балансов, итерационные методики его построения [9].

Соответственно, формирование информационной среды устойчивого развития оказывает влияние на развитие всех основных элементов метода бухгалтерского учета. Например, как предлагает С.Ф. Голов, дополняя и развивая систему счетов, можно вводить в нее счета перспективного учета, контрольные счета для оценки отклонений от запланированных показателей, дифференциальные счета для сравнения будущих релевантных показателей затрат и доходов, применять забалансовые счета для отражения нефинансовой информации и т.д. [10]. Широкие возможности конструирования информационной системы представляет сочетание иерархического и параллельного принципа при построении счетов аналитического учета.

Не единственно возможным вариантом регистрации хозяйственных операций является и система двойной записи. Кроме диграфической и униграфической (простой) записи, С. Легенчук, классифицируя научно-исследовательские программы бухгалтерского учета, выделяет системы тройной (Э. Джонса, Ф.В. Езерского, Дж. Лероя, Ю. Идзири, Й. Грига) и четверной записи (Н. Д'Анастасио, Дж. Чербони, И.П. Шмелева, М. Мери). На рисунке 3 представлены известные в теории учета варианты записи операций для формирования полезной информации на счетах [11].



Рисунок 3 – Виды записи операций на счетах бухгалтерского учета

В современных условиях активно развиваются другие элементы метода учета. Например, настоящий «бум» можно отметить в развитии методов калькулирования – от получивших широкую известность систем директ-костинг, стандарт-костинг до калькулирования на основе деятельности, на основе пропускной способности, точно в срок, целевого калькулирования, калькулирования жизненного цикла, атрибутов, брендов и т.д. Использование современных калькуляционных систем (рис. 4) в условиях нестабильности экономической среды позволяет решать задачи как оперативного, так и стратегического управления затратами и факторами их формирования.

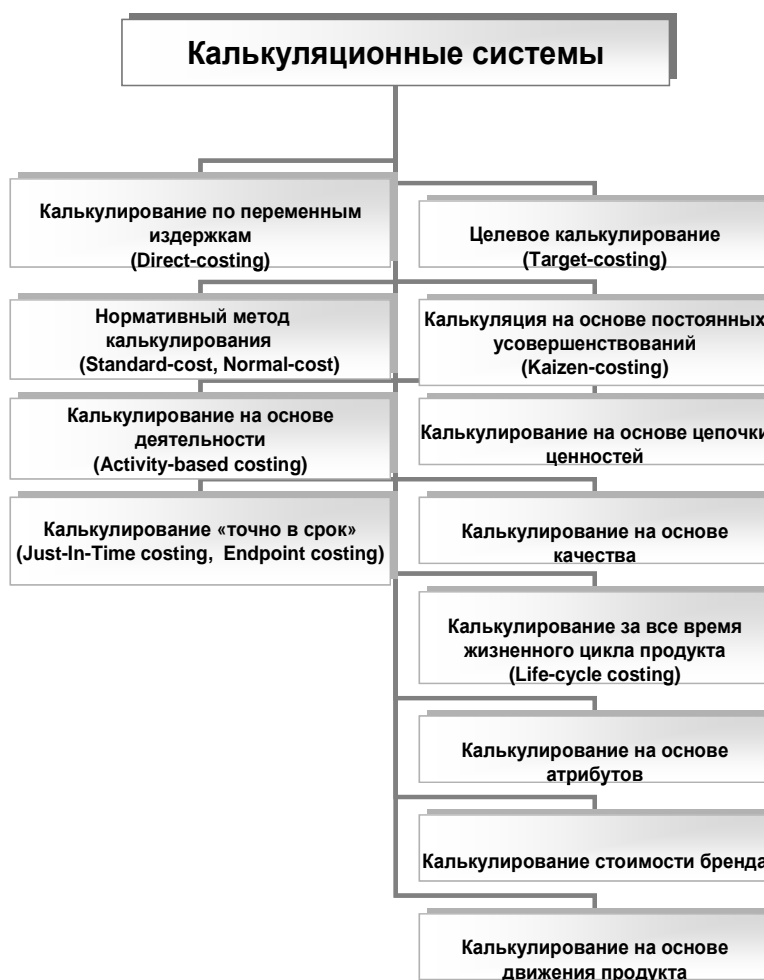


Рисунок 4 – Современные калькуляционные системы, используемые в оперативном и стратегическом управлении затратами

При соблюдении приоритетности денежной оценки в учете возрастает роль неденежных измерителей, например, для стратегического управления (сбалансированные оценочные показатели), расчета комплекса показателей отчетности устойчивого развития. К тому же и сама денежная оценка предполагает вариативность, что является предметом обсуждения на уровне разработчиков международных стандартов, ученых и практиков различных стран.

Развитие такого элемента метода, как баланс, осуществляется в двух направлениях – совершенствования его содержания и применения балансового метода для отражения не только активов и пассивов, но и других совокупностей показателей. Например, профессор Роберт А. Хауэлл предлагает преобразовать баланс, выделив в его левой «инвестиционной» части оборотный капитал, основные средства и инвестиции по рыночной стоимости, и нематериальный капитал, в том числе навыки и опыт персонала, интеллектуальную собственность, деловые связи и другие реальные активы наукоёмких компаний. Правая часть, отражающая финансирование этих инвестиций, может быть тоже дополнена за счет тех источников, которые вложены в данные ресурсы – например, договора (контракты) найма на работу могли бы быть признаны как обязательства [3]. Как отмечает С.Ф. Голов, баланс может использоваться для контроля сбалансированности планов и результатов их выполнения. Это подтверждает объективность процесса расширения и модернизации методологической базы учета для обеспечения тех задач, которые стоят перед ним в настоящее время [10].

Выраженной тенденцией в области развития бухгалтерского учета является переход от жесткого разделения на внешний и внутренний к сближению существующих видов учета в рамках концепций «Corporate Governance», «Management Approach» [12; 13]. В частности, в современной корпоративной отчетности находит отражение информация управленческого учета, показатели и пояснения к ним, которые позволят пользователям оценить: 1) корпоративную социальную ответственность и стратегию устойчивого развития, 2) способность предприятия к генерированию экономической добавленной стоимости и механизм ее создания в разрезе основных бизнес-сегментов; 3) эффективность системы корпоративного управления (видение целей и перспектив, планы, организационная структура, критерии оценки деятельности, используемые механизмы внутреннего контроля, подходы к регулированию рисков и пр.); 4) наличие экономических ресурсов, которые не отражаются в финансовой отчетности, но представляют собой реальные факторы создания стоимости (человеческий, инновационный, организационный капитал, репутация и имидж, другие неучтенные нематериальные активы, забалансовое имущество и другие). Внешняя отчетность в существующем сегодня виде становится средством привлечения внимания руководства к проблемам предприятия и может рассматриваться как информационный ресурс, в равной степени ценный и для внешних, и для внутренних потребителей.

Одновременно с этим имеет место динамичное развитие управленческого учета и его трансформация в интерактивную систему поддержки управления, соответственно, существенно меняются требования и к его информационному продукту, представляемому в виде внутренней отчетности либо в другой, удобной для внутренних пользователей, форме. Причем, естественно, развитие управленческого учета имеет значительно меньше ограничений и может гибко реагировать на информационные запросы потребителей, развиваясь в соответствии с современными тенденциями менеджмента и подстраиваясь под существующие модели управления бизнесом. Как справедливо отмечает С.Ф. Голов, «поскольку одна часть бухгалтерского учета, которую называют финансовым учетом, достаточно консервативна вследствие правовой регламентации, то бухгалтерский учет как информационная система развивается, главным образом, путем эволюции именно управленческого учета, который интегрирует принципы учета и финансового менеджмента» [14, с. 301].

Если финансовый учет все в большей степени дополняется данными, которые ранее считались внутренней информацией и формировались исключительно для аппарата управления предприятия, то управленческий учет в его современном понимании в силу своей универсальности в принципе не разграничивает внутренние и внешние данные, предоставляя пользователям любую информацию, важную с точки зрения принятия решений. Другое дело, что эта информация может предоставляться не всем пользователям, а только внутренним и лишь выборочно – внешним, но при этом она охватывает все аспекты функционирования предприятия и не ограничивается ни по содержанию, ни по формату ничем, кроме критерия собственной полезности. Примером этого может послужить практика делегирования подразделениям управленческого учета функций составления отчетности по МСФО, либо расчета и оптимизации налогов и составления налоговой отчетности, которые традиционно относились к сфере «внешнего» учета, однако руководство считает важным дополнительный контроль, мониторинг и оперативное регулирование соответствующих показателей и включает их в сферу объектов управленческой бухгалтерии.

Достаточно распространены идеи возникновения новых видов учета – таких, как стратегический, адаптивный, многоцелевой, креативный, интеллектуальный, функциональный, корпоративный, формирующих свои особые информационные системы. Примеры новых видов учета приводятся в специальной литературе и проиллюстрированы на рисунке 5. Например, стратегический учет трактуется по-разному – от учета, сориентированного на будущие события (прогностического), до части или высшей стадии управленческого или самостоятельного вида учета, который осуществляется для изуче-

ния внешней среды и стратегии предприятия. Неоднозначно трактуется креативный учет, который, по мнению его сторонников, учитывает психологические аспекты поведения потребителей информации, изучает их запросы и дифференцирует информацию в пространстве, времени, по уровням менеджмента, видам. Ряд авторов критикует идею его выделения, подчеркивая, что он возник как способ нарушения правил ведения учета или, в более мягком варианте, манипулирования информацией при помощи учетной политики. Так называемые интеллектуальная и идеальная системы учета сориентированы на запросы менеджеров любого уровня и генерируют, соответственно, необходимую оригинальную информацию.



Рисунок 5 – Новые виды учета, определяемые в специальной литературе

В принципе, речь идет, по нашему мнению, не о новых видах учета, а об усилении функций существующих. Условием выделения отдельного вида учета является возникновение потребности определенной группы пользователей в информации, недостаточно обеспечиваемой другими существующими видами учета, и формирование под данные запросы совокупности практических процедур, объединенных в рамках концептуальной модели на основе ряда взаимосвязанных теоретических положений. При этом для выделяемого вида учета можно определить целевые приоритеты. Так, любой вид учета выполняет информационную функцию, но акцент в информации, предоставляемой управленческим учетом, делается на обеспечение информационных потребностей внутренних пользователей для принятия решений, налогового – для определения объектов налогообложения и расчета сумм налоговых платежей, финансового – для обобщенной и универсальной оценки финансово-имущественного состояния предприятия. Исходя из целевого назначения и специфики информационного продукта данного вида учета, формируются его основные принципы, концептуальная модель построения, место в системе учета в целом, определяются особенности методики и организации. Соответственно, при общности объектов бухгалтерского учета в целом, для отдельного его вида приоритетной становится их определенная группа, информация о которой наиболее важна в рамках концепции данного вида учета. В соответствии с концепцией и моделью обработки информации в рамках отдельного вида учета также могут развиваться и дополняться используемые методы (приемы). Однако выделение является целесообразным в том случае, если:

1) речь идет не о развитии существующих видов учета, расширении круга их объектов и методов, а о новом направлении, в котором теория моделируется на основе выраженной объективно обоснованной практической потребности в «продукте» данного вида учета, обособленности и специфичности процедур и методов его формирования;

2) вид учета имеет выраженную целевую ориентацию и специфические особенности информационного продукта, а потребность в этом информационном продукте обоснована объективными запросами конкретной группы потребителей учетной информации и не может в полной мере быть обеспечена другими видами учета;

3) для данного вида учета могут быть сформированы свои теоретические положения, принципы и концептуальная модель;

4) вид учета может быть выделен организационно и процедурно.

Поэтому развитие учета, по нашему мнению, следует рассматривать больше в плоскости расширения круга объектов, методов и принципов тех его видов, которые уже сложились, а не в поиске новых. Как уже отмечалось, меняется сфера задач финансового и управленческого учета, которые уже не являются сориентированными только на целевую группу внешних или внутренних пользователей и сближаются в условиях формирования единой информационной среды для заинтересованных лиц.

«В условиях современных информационных технологий, – справедливо отмечает С.Ф. Голов, – создавать отдельные подсистемы учета для удовлетворения потребностей отдельных пользователей неэффективно. Исходя из этого, система бухгалтерского учета должна быть довольно гибкой, чтобы обеспечить разнообразные информационные потребности как внешних, так и внутренних пользователей. Для этого необходимо пересмотреть, прежде всего, принципы и методы бухгалтерского учета» [14].

Хотя многие из затронутых вопросов остаются дискуссионными, развитие бухгалтерского учета как науки и отход от сложившихся стереотипов являются необходимыми в силу объективных требований экономической среды, поскольку требования к информации бухгалтерского учета так или иначе определяют траекторию его развития как науки и формы практической деятельности.

Заключение. Проведенное исследование позволило сформулировать *выводы, предложения и рекомендации* как теоретического, так и практического характера.

1. Бухгалтерский учет как научная дисциплина в последние десятилетия переживает этап переосмысления своей роли в формировании информационной среды устойчивого развития, что подтверждается значительным количеством исследований зарубежных и отечественных ученых, посвященных вопросам теории учета, его парадигм и концепций.

2. Особую актуальность в условиях экономики знаний приобретают концепции устойчивого развития и балансирования интересов предприятия с интересами заинтересованных лиц и институтов. Возможность сбалансированного устойчивого развития предприятия определяется не только экономической эффективностью, но и социальной ориентацией и экологической ответственностью бизнеса; построением деятельности предприятия с учетом балансирования интересов заинтересованных лиц; наличием стратегии развития и эффективной системы управления, реагирующей на изменения во внешней и внутренней среде; наличием тех видов капитала, которые не просто позволяют создавать стоимость, но и являются платформой для ее создания в долгосрочной перспективе.

3. Соответственно изменение требований к учетной информации связано с качественно более высоким уровнем принятия решений в условиях экономической нестабильности и динамичности окружающей среды; целевой ориентацией на сбалансированность политики предприятия с интересами стейкхолдеров и устойчивостью развития; формированием прозрачного глобального информационного пространства; появлением новых видов капитала, раскрытие информации о которых является необходимым.

4. Данные финансовой отчетности в настоящее время все в меньшей степени отвечают запросам потребителей, поскольку не охватывают целый ряд нематериальных факторов создания стоимости, представляющих собой, по сути, ключевые с точки зрения стратегических преимуществ бизнеса виды капитала. Кроме того, они являются зависимыми от достаточно условных принципов учета и во многом ориентированы на определенную группу пользователей, в первую очередь инвесторов. Данные финансовой отчетности опираются только на стоимостную оценку, объективность которой зачастую является спорной, и которая не позволяет сформировать информацию о ряде важных аспектов деятельности предприятия – социальной ответственности, экологической безопасности, организационных, репутационных, информационных и человеческих ресурсах. Проведенные исследования показали, что цены на акции крупных компаний все в меньшей степени коррелируют с финансовыми показателями, рассчитанными по данным традиционного бухгалтерского учета.

5. Выраженной тенденцией в области корпоративной отчетности становится постепенное движение от финансовой отчетности к отчетности устойчивого развития на базе международного стандарта GRI (Global Reporting Initiative), предполагающего формирование отчетности по принципу «триединого итога» – экономика компании, экология производства и социальная политика. Практически 100% крупнейших мировых компаний и более 80% крупных и средних компаний в 2015 году опубликовали отчеты об устойчивом развитии. Следующим этапом является формирование интегрированной отчетности, которая будет сочетать в себе финансовый отчет и отчет о стратегической устойчивости, объединенные в новом формате на качественно новом уровне.

6. Качественно новый уровень управления и принятия решений в условиях «экономики знаний» предполагает, что учетная информация должна носить финансовый и нефинансовый характер, охватывать прошлые и будущие события и отражать не только внутренние процессы, но и давать характеристику внешней среды. Формирование только такой, адекватной запросам пользователей, совокупности данных позволит сохранить актуальность и позиции бухгалтерского учета в контуре управления и позиционировать его не просто в роли регистратора прошлых событий, но и как основной компоненты информационной среды устойчивого развития.

7. Сказанное выше определяет целесообразность пересмотра и развития всех традиционных элементов метода учета. В частности, возможно более широкое применение различных видов счетов (дифференциальных, отражающих, забалансовых), использование систем не только простой и двойной, но и известных в теории учета тройной и четверной записи на счетах, конструирование методов калькулирования для регулирования бизнес-процессов, расширение сферы применения в учете нефинансовых показателей, изменение содержания и архитектуры баланса и отчетности и т.д.

8. Важной тенденцией развития бухгалтерского учета в условиях экономики знаний становятся отход от жесткого разделения на внешний и внутренний и сближение существующих видов учета в рам-

как концепций корпоративного управления. Кроме того, попытки обеспечить соответствие учета информационным запросам пользователей привело к выделению различными исследователями его новых видов – стратегического, социального, адаптивного, многоцелевого, креативного, интеллектуального и других. Условием выделения отдельного вида учета является потребность определенной группы пользователей в информации, недостаточно обеспечиваемой другими существующими видами учета, и формирование под данные запросы совокупности практических процедур, объединенных в рамках концептуальной модели на основе ряда взаимосвязанных теоретических положений. Поэтому развивать учет, по нашему мнению, целесообразно не столько через поиск и обособление его новых видов, сколько через расширение круга объектов, методов и принципов уже сложившихся. Сфера задач финансового и управленческого учета, уже не являющихся сориентированными только на целевую группу внешних или внутренних пользователей, меняется, и они сближаются в условиях формирования единой информационной среды.

ЛИТЕРАТУРА

1. Lev, V. *New Accounting for the New Economy* / V. Lev. – New York: Stern School of Business, 2000. – 27 p.
2. Дипиаза-мл. С.А. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза-мл., Р.Дж. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
3. Редченко, К. Революция в учете / К. Редченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/rev_in_acc.shtml.
4. Терещенко, О.О. Концепція фінансового контролінгу в Україні / О.О. Терещенко // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. Спец. вип., присвяч. Міжнар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». – К.: КНЕУ, 2008. – С. 12–19.
5. GRI Annual Report 2014-2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Annual-Report-2014-2015.pdf>.
6. Валуев, Б. О многоцелевом бухгалтерском учете: некоторые необоснованные представления / Б. Валуев // Бухгалтерский учет и аудит. – 2012. – № 5. – С. 3–9.
7. Гуцайлюк, З. Системы бухгалтерского учета: критический анализ мнений экономистов / З. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2012. – № 4. – С. 3–11.
8. Голов, С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
9. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.
10. Голов, С.Ф. Система глобального бухгалтерского учета / С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
11. Легенчук, С.Ф. От парадигм Т.С. Куна – к научно-исследовательским программам И. Лакатоса: отечественные особенности и перспективы применения концепций философии науки в бухгалтерском учете / С.Ф. Легенчук // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 61–68.
12. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: в 3 т. / за ред. чл.-кор. НАН України А.І. Даниленка. – К.: Фенікс, 2008. – Т. 3: Фінанси підприємств: тенденції, стан і проблеми управління. – 308 с.
13. Фалько, С.Г. Контроллинг: миссия, современное состояние и перспективы развития / С.Г. Фалько // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. Спец. вип., присвяч. Міжнар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». – К.: КНЕУ, 2008. – С. 3–11.
14. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

Поступила 17.02.2016

TRANSFORMATION OF ACCOUNTING AS A FACTOR OF FORMATION THE INFORMATION ENVIRONMENT OF SUSTAINABLE ECONOMIC GROWTH

T. ODINTSOVA

The problematic aspects and prospects of development of accounting in terms of the knowledge economy are considered. Its role in shaping the information environment of balanced and sustainable economic development is determined. The prospects of development of accounting as a science and practice are shown. It is concluded that the development of accounting as a science and a departure from the stereotypes are necessary due to the objective requirements of the economic environment, as the requirements for the accounting information one way or another determine the path of its development as a science and forms of practice.

Keywords: accounting, types of accounting, method of accounting, balanced sustainable development, information environment.