

# Целевые установки и их влияние на трансформацию бухгалтерского учета

## Target Settings and Their Impact on the Transformation of Accounting

УДК 657.1

DOI: 10.12737/article\_5daeeae8844690.65722047

**Н.А. Миславская**, д-р экон. наук, профессор  
Департамента учета, анализа и аудита ФГОБУ ВО  
«Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации», г. Москва

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**N.A. Mislavskaya**, Doctor of the Economic Sciences,  
Professor of Department of Accounting, Analysis and Audit,  
Financial University under the Government of the Russian  
Federation, Moscow

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**Аннотация.** *Статья посвящена анализу современного состояния бухгалтерского знания и, как следствие, бухгалтерской практики, которые перманентно трансформируются в отдельные учетные направления, нацеленные на удовлетворение информационных интересов отдельных групп пользователей финансовой, налоговой, социальной и иной отчетности. Автор заостряет внимание на невозможности достижения экономической эффективности деятельности организаций в условиях постановки искаженных или ложных целевых установок национальной учетной системы.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, управленческий учет, налоговый учет, социальный учет, экологический учет, финансовый анализ, аудит.

**Abstract.** *The article is devoted to the analysis of the current state of accounting knowledge and, as a result, accounting practices that are permanently transformed into separate accounting areas aimed at satisfying the information interests of certain groups of users of financial, tax, social and other reporting. The author focuses on the impossibility of achieving economic efficiency of organizations, in the setting of distorted or false targets of the national accounting system.*

**Keywords:** accounting, management accounting, tax accounting, social accounting, environmental accounting, financial analysis, audit.

Бухгалтерский учет, являющийся информационной основой управления экономической деятельностью отдельных организаций и страны в целом, в течение двадцатого столетия претерпел динамичные трансформационные преобразования. Симбиоз системы его научного знания и практики учета на фоне изменения общественно-экономической формации привел к функционированию многоуровневой системы предоставления данных о финансово-экономическом положении хозяйствующих субъектов. В эту систему, помимо бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета, входят такие отдельные направления учетной деятельности, как налоговый учет, аудит, финансовый анализ, социальный учет, экологический учет. Каждое направление развивается и имеет свои собственные задачи, учетные принципы и целевую аудиторию, но соответствующий прогресс имеет различную степень проявления, что опре-

деляется рациональностью целевых установок [4, с. 33].

Налоговый учет ориентирован на информационные потребности государства, первоочередной целевой установкой которого является обеспечение своевременных поступлений налоговых платежей в бюджет. Данный вид учета жестко регламентирован, упорядочен, т.е. основан на единых по отношению ко всем организациям подходах и принципах в определении показателя прибыли. Выделение и самостоятельное функционирование налогового учета объясняется теми модификациями, которые произошли в бухгалтерском учете в 90-х гг. двадцатого столетия: ориентация на информационные запросы государства сменилась на установку удовлетворения потребностей в финансово-экономических данных инвесторов и кредиторов.

Сегодня, в эпоху реформирования национальной учетной системы в соответствии

с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, *«каждый собственник имеет неотъемлемое право вести учет так, как он хочет, выбирать методы оценки имущества и долгов, методы амортизации материальных и нематериальных активов, формировать необходимые резервы и тем самым предопределять величину финансового результата своего предприятия»* [7, с. 229]. Эти подходы, являющиеся наследием англо-американской учетной школы, основанной на креативном отношении к оценке, идентификации и непосредственно бухгалтерскому учету соответствующих объектов, позволяют на вполне законных основаниях искажать данные хозяйственной деятельности. В результате различий в учетной политике, сопоставление и сравнительный анализ эффективности деятельности организаций (даже осуществляющих деятельность в одной отрасли и относящихся к одной и той же организационно-правовой форме) относятся к принципиально невозможным задачам. С тех пор, как функции управления деятельностью отдельных организаций, планирование достижения конкретных экономических показателей перестали быть прерогативой государственных органов и всецело были делегированы классу собственников, соблюдение принципа сравнимости деятельности возможно только в пределах одного хозяйствующего субъекта: *«При формировании учетной политики предполагается, что ... принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики)»* [10].

Понятно, что такое «творческое» отношение к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности не могло и не может отвечать информационным потребностям государства. Поэтому тот консерватизм, который в 90-е подвергся яростной критике со стороны прогрессивных членов нашего профессионального сообщества, никуда не исчез. Он получил импульс к дальнейшему развитию и стал основой современного налогового учета, отличающегося строгой логикой, однозначностью в понимании терминов, системностью. Налоговый учет «впитал» в себя все те многовековые консервативные традиции и принци-

пы, которые являлись парадигмой бухгалтерского учета, что позволило достичь баланса между правильно обозначенной целью функционирования налоговой системы и достигнутыми результатами.

Аудит выделился в отдельную отрасль экономической деятельности по причине возможности осуществления того же креативно-го бухгалтерского (финансового) учета и устранения государственных регулирующих органов от процедуры соответствующего контроля. Аудиторская деятельность сегодня сопряжена с целым рядом проблем. К наиболее значимым относится сложность достижения независимости высказываемого мнения, поскольку заказчики аудиторских услуг чаще всего финансируют проведение соответствующих процедур. В случае, если собственник организации не является администратором, т.е. делегирует управление экономическим субъектом наемному персоналу, аудиторская проверка не сможет ни предотвратить, ни выявить коррупционную составляющую в деятельности организации [3, с. 53]. Отсутствие подлинной независимости отчасти объясняет незначительное количество модифицированных, т.е. выданных с оговоркой, с отрицательным мнением, с отказом от выражения мнения аудиторских заключений. По данным Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности за 2018 г. организациям было выдано 80,8% аудиторских заключений с выражением немодифицированного мнения, 18% заключений с выражением мнения с оговоркой, 0,8% заключений с выражением отрицательного мнения, 0,4% заключений с отказом от выражения мнения [11]. На фоне снижения бухгалтерской грамотности, о которой мы, непосредственно занимаясь преподавательской деятельностью и проводя исследования среди представителей менеджмента организаций, можем с полной уверенностью говорить, подобная статистика вызывает определенные сомнения.

Причиной проблемы является декларативность заявляемой и практически осуществляемой целевой установки. Первоначально задумывалось, что проведение аудиторской проверки и получение организацией немодифицированного аудиторского заключения



(в случае, если бухгалтерская (финансовая) отчетность достоверно отражает финансово-экономическое положение хозяйствующего субъекта во всех существенных отношениях) будет являться гарантией достоверности уровня показателей экономической эффективности организации и поможет заинтересованным пользователям (в данном случае реальным и потенциальным инвесторам) в проведении сравнительного анализа прибыльности вложенного или подлежащего вложению капитала. Но, во-первых, говорить о показателе достоверности можно только в относительном смысле, так как он напрямую зависит от требований применяемых организацией учетных стандартов, некоторые из которых, с научной точки зрения, не всегда соответствуют учетным принципам, не согласуются или противоречат определенным нормативным и правовым актам. Аудитор не в силах повлиять на этот процесс, так как в нашей стране, в отличие от англо-американской практики регуляторики учетной деятельности, государство сохраняет ведущие позиции по регламентации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности (что, по нашему мнению, совершенно оправдано и единственно верно).

Во-вторых, аудиторская деятельность принципиально не подразумевает проведение аналитических процедур, планирование, прогнозирование финансовых результатов выходит за ее рамки, и помочь в этом смысле инвесторам аудиторское заключение также не сможет.

В-третьих, как было выше отмечено, сравнение каких-либо результатов деятельности и показателей экономической эффективности носит сомнительный характер, учитывая применение различных подходов учетной политики организаций в целях бухгалтерского учета. Семантика термина «достоверность» скорее вводит пользователей финансовой информации в заблуждение, создавая впечатление стабильности осуществления деятельности и надежности вложения свободного капитала. *В объективной реальности целью аудиторской деятельности является вынесение заключения не о достоверности результатов хозяйственной деятельности организаций, а о законности отражения экономических событий и операций в системе бухгалтерских*

*счетов и в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

Финансовый анализ по сути представляет собой метод исследования отдельных характеристик, параметров и показателей экономической эффективности деятельности организации с целью принятия обоснованного решения о возможности инвестирования или изъятия капитала. Проблема заключается в относительности конечных результатов, предоставляемых заказчику [6, с. 36]. Динамика применяемых методологических подходов и методик широка, неоднозначна и порой противоречива. Так, теория Миллера-Модильяни основывается на том, что политика организации в отношении выплаты дивидендов не оказывает влияния на изменение цены акций или стоимости капитала. Теория Гордона-Линтнера, напротив, утверждает, что упомянутая зависимость существует и «цена акций и стоимость капитала снижаются по мере уменьшения доли прибыли, идущей на выплату дивидендов» [7, с. 230]. Теория Литценбергера-Рамасвами полагает, что уменьшение доли прибыли, направляемой на выплату дивидендов, приводит к повышению цены организации. Соответственно, стратегии оптимизации структуры актива и пассива, методические подходы будут разными, соразмерными принятой за основу теории, а полученные результаты будут носить обусловленный характер. Ситуация невозможности выбора объективного инструментария исключает главное — предсказательную функцию проведения финансового анализа: *«вопреки распространенному мнению, вряд ли возможно прогнозировать такие явления, как банкротство, кризис и т.п. Вся экономическая жизнь зиждется не на математических схемах, а на психологической убежденности лиц, занятых в хозяйственных процессах»* [7, с. 230].

Учитывая сказанное, предметная область финансового анализа должна быть отнесена либо к бухгалтерскому управленческому учету в части прогнозирования и планирования деятельности организации, либо к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности, методики проведения должны иметь стандартизированный характер, а целевые установки — определяться в приложении к целям соответствующих областей учета

и приоритетной категории заинтересованных пользователей финансовой информации.

*Социальный учет* — новое направление развития бухгалтерского знания, на практике заключающееся в расширении состава показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, направленных на удовлетворение информационных потребностей общества в целом. Осознание социумом системности собственного существования и функционирующей экономики приводит к необходимости оценки вклада конкретного хозяйствующего субъекта, рода его деятельности, степени его социальной ответственности в развитие общества. В результате обозначенной целевой установки работники бухгалтерских служб должны будут исчислять показатели экономической эффективности и бухгалтерской (финансовой) отчетности, исходя из принципов, позволяющих учитывать интересы всех участников хозяйственного процесса — рабочих, служащих различного уровня, собственников, государства. Следовательно, в основу соответствующей парадигмы должны быть положены унификация, позволяющая проводить сравнительный анализ необходимых показателей различных организаций, а также обязательность проверки данных представителями государственных органов власти.

Сегодня организация и ведение социального учета не носят обязательного характера, никоим образом не регламентируются государством, научные исследования в этой области выполняются отдельными представителями научного сообщества и не имеют системного характера. Проблемы развития данного вида учета усугубляются финансовой безграмотностью и инертностью нашего общества. Сокращение количества специалистов в области бухгалтерской науки уже привело к величайшему заблуждению общественного мнения в отношении малозначимости, элементарности, простоты и возможности однозначной цифровизации учетной практики. Поэтому попытки отдельных энтузиастов представить соответствующую информацию носят благородный, но научно необоснованный характер, поскольку основываются на неэффективной методологической основе.

Для полноценной организации и внедрения социального учета в учетную практику не-

обходимо вмешательство в процесс государственных регламентирующих органов с их консервативными, жесткими, однозначными подходами к формализации новой методологии и методических подходов. Наиболее обоснованным и оправданным является переориентация современной целевой установки и парадигмы бухгалтерского (финансового) учета на нужды социального учета и, как следствие, изменение большинства действующих англо-американских методологических подходов. Поскольку за истекшие три десятка лет класса потенциальных инвесторов внутри нашей страны не образовалось, а привлечение свободного иностранного капитала осложняется по идеологическим и политическим причинам, применение модели учетной системы, ориентированной на информационные запросы инвесторов и кредиторов, становится бессмысленным и малоэффективным. В случае «замораживания» ситуации с развитием социального учета в современном состоянии он рискует остаться не более, чем модным трендом организаций, желающих получить от государства и общества некие экономические или налоговые привилегии.

Появление направления *экологического учета* связано с возрастающей проблемой необходимости защиты окружающей среды. Целевая установка — демонстрация обществу и государству в системе бухгалтерской (финансовой) отчетности или через составление отдельных экологических балансов размера затрат, выделяемых организациями на решение проблем окружающей среды.

Очевидно, что государственных средств недостаточно и к вопросу необходимо привлекать коммерческие организации. Сразу возникает проблема бухгалтерского учета экологических затрат, которые имеют сложную природу. С одной стороны, это средства, которые организации будут направлять либо в пользу специализированного фонда, либо на проведение конкретных экологических мероприятий. С другой — это затраты государства, например, на восстановление последствий деятельности тех же предприятий (если таковые последствия имеются), и однозначного понимания по поводу капитализации подобных затрат в учетной системе хозяйствующего субъекта сегодня нет. Возможно вве-

дение новых показателей социально-экономической эффективности деятельности организаций, принципиальное развитие экологического учета в рамках социально ориентированного бухгалтерского учета и др. В действительности разработка методических подходов проблемой не является. Сегодня в учебных и научных учреждениях нашей страны еще осуществляют трудовую деятельность высокопрофессиональные теоретики в области бухгалтерской науки. Проблемой является незаинтересованность, низкая актуальность вопроса для отдельных субъектов экономической деятельности, и чтобы повысить последнюю, необходимо участие государства так же, как и в целях развития социального учета.

Особого внимания заслуживает *бухгалтерский управленческий учет*, в отношении определения которого и подходов к организации ведутся многолетние дискуссии. Часть наших коллег склоняется к мнению, что «*Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельности*» [2, с. 14]. Другие считают, что «*Управленческий учет — это не только наблюдение и обобщение текущих данных, и даже не анализ и оценка полученной информации. Это, прежде всего, система внутреннего оперативного управления*» [8, с. 5]. Третьи говорят о преобладании прогностической функции управленческого учета: «Принципиальное отличие управленческого учета состоит в том, что отчетность финансового учета отражает прошлое, а цель управленческого учета — построить оптимальные (из альтернативных) балансы на ожидаемое будущее» [7, с. 228].

Разнонаправленность в понимании вопроса приводит к трудностям выработки однозначных подходов в организации и ведении учетных процедур. Представляется, что бухгалтерский управленческий учет одновременно является и подсистемой бухгалтерского финансового учета (так как методики калькулирования себестоимости продукции разработаны в области бухгалтерской науки и практики), и подсистемой менеджмента трудовой активности, и инструментом планирования деятельности экономического субъекта.

В то же время данный вид учета имеет целью повышение эффективности деятельности организации, которая в экономической теории также трактуется неоднозначно. С одной стороны — это перманентный прирост показателей материального производства, когда экономическое развитие общества обеспечивается ростом общественного продукта на каждого трудящегося. Экономическая эффективность в этом случае трактуется как соотношение затрат к объему выпущенной продукции.

Другая точка зрения экономической теории основывается на том, что истинное развитие общества связано не с количеством материальных благ. Здесь на первый план выдвигается проблема «*дифференциации продукции, ее качества и фактор срока перехода к новой технологии и продукции*» [9, с. 35].

Указанная неоднозначность проецируется как на практическую деятельность экономических субъектов, так и на положения теории фирмы. Феномен заключается в том, что одна часть предпринимателей видит целевую установку деятельности организации в максимизации показателей прибыли, а другая — в достижении ее определенного уровня и сохранении влияния на конкретную долю рынка. (Последние отличаются от первых способностью устанавливать некие пределы собственной трудовой активности и активности наемных сотрудников, достаточной для достижения обозначенных организацией целей).

Стремление коллег-практиков и представителей научного сообщества решать задачи по выработке методических подходов в управленческом учете, исходя из приверженности к той или иной позиции, также неверно. Главная задача состоит в том, чтобы определить ту меру прироста прибыли, которая позволяла бы организации развиваться без трансформации корпоративной культуры труда в эксплуатацию рабочих и сотрудников. Такая позиция может быть обоснована следующими рассуждениями.

В качестве основного критерия экономической эффективности в экономической теории выступает фактор снижения себестоимости продукции, который в области управленческого учета предлагается решать посредством нормирования, детализации и оптимизации трудового процесса. Однако коллиги-

психологи, занимающиеся исследованием трудового поведения, настаивают на том, что достичь ощутимых результатов экономической эффективности можно только при условии осуществления «*варианта деятельности, субъективно удовлетворяющего самого работника*» [9, с. 36]. Речь идет о позитивном процессе гуманизации экономического человека, о непосредственной заинтересованности работника в развитии новых видов продукции, форм трудовой деятельности через обогащение содержания труда формализованными материалами психологического и культурологического содержания, например, кодексами этики. К гуманизации трудовой активности необходимо подходить, учитывая результаты исследований экономических психологов.

Так, концепция отношения к осуществлению деятельности Д. Мак-Грегора основана на одновременном функционировании двух типов человека — «Х» и «У».

Психологические предпосылки типа «Х»:

- изначально человеку свойственно неприятие трудовой активности и стремление ее избегать;
- человек стремится избегать рискованных ситуаций, он пассивен, не стремится взять на себя ответственность, предпочитает, чтобы им управляли;
- человеку свойственна потребность в безопасности и защите, а потому изначальный уровень амбиций невысок.

Психологические предпосылки типа «У»:

- трудовая деятельность является имманентным свойством человека;
- в процессе трудовой активности человеку присущи самоконтроль и самоуправление;
- человеку свойственно желание проявить собственные способности, он не избегает ответственности, а стремится к ней;
- основополагающим фактором осуществления трудовой активности является сотрудничество, участие в общем деле;
- человеку присущи способности к новаторству и творчеству в процессе решения трудовых задач.

Исходя из существования этих теоретических подходов, предлагается соответствующая организация управленческой деятельности: централизованное, жесткое управление с отсутствием участия работников в процессе

принятия управленческих решений для индивидов с психологическими предпосылками «Х»; децентрализация управленческих функций, умеренный и обоснованный контроль, демократическое руководство, допускающее участие рядовых сотрудников в принятии управленческих решений для индивидов с психологическими предпосылками «У» [5, с. 56].

Достижение оптимальных темпов развития организации неразрывным образом связано с наличием соответствующей мотивации сотрудников, имеющих различные психологические установки. Последние необходимо изучать, анализировать и учитывать, что потребует выполнения научных исследований в области психологической экономики, психологии труда и конвергенции полученных результатов в предметную область бухгалтерского управленческого учета, цель которого трансформируется в достижение эффективной реализации социальных и материальных установок трудящихся. В основе данной парадигмы лежит известный постулат о том, что рост благосостояния общества — это рост благосостояния его членов, т.е. юридические лица различных организационно-правовых форм служат лишь инструментом достижения целей физических лиц. Ориентация на индивидуальный подход в системе управленческого учета не нова, подобные взгляды уже высказывались: «*Преследуя свои собственные интересы, предприниматель более эффективно служит интересам общества, чем если бы сознательно пытался служить им*» [1, с. 27].

Управленческий учет сегодня нуждается в разработке показателей индивидуальной оценки и индивидуального поощрения вклада каждого работника в результаты деятельности организации, для чего необходимо изменить вектор учетных методик с центров ответственности на места возникновения затрат, доходов, прибыли и инвестиций. Разработка соответствующих методик потребует привлечения к решению вопроса представителей различных направлений в экономической и психологической областях науки и практики.

Сказанное доказывает, что процесс аннигиляции профессии бухгалтера, о котором сегодня часто говорят, носит фиктивный характер и объясняется отсутствием у отдельных представителей профессионального сообще-

ства глубины понимания вопроса. Сегодня, как никогда ранее, развитие ситуации требует проведения актуальных научных исследований, создания новых направлений учетной деятельности, открытия соответствующих

кафедр в университетах страны, а также возрастающего влияния на процесс государственных органов, регламентирующих учетную деятельность.

### Литература

1. Бункина М.К., Семенов В.А. Экономика и психология. На перекрестке наук : учебное пособие. — Москва : Издательство «Дело и Сервис», 1998. — 400 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям — 4-е изд., стер. — Москва : Омега-Л, 2006. — 576 с.
3. Миславская Н.А. Профессиональное суждение: научный аспект // Аудит и финансовый анализ. — 2016. — № 1.
4. Миславская Н.А. К вопросу о развитии бухгалтерской науки // Аудитор. — 2016. — Т. 2. — № 5. — С. 30–36.
5. Миславская Н.А. Психологические аспекты в профессиональной деятельности бухгалтера // Аудитор. — 2016. — Т. 2. — № 6. — С. 50–56.
6. Миславская Н.А. Проблемы развития социального института бухгалтерского учета на национальном уровне // Аудитор. — 2015. — Т. 1. — № 11. — С. 30–37.
7. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с.
8. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). — Москва : ИНФРА-М, 2006. — 279 с.
9. Цветков С.А., Сигов Н.Д., Машков В.Н. Психологическая экономика. — Санкт-Петербург : «ЛИСС», 2006. — 220 с.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/)
11. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 г. — URL: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/#](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/#)

## В ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКЕ ЗАНЯТО ДО ТРЕТИ РОССИЯН

О том, что почти треть населения России участвует в теневом рынке труда, говорится в исследовании Российской академии народного хозяйства и государственной службы (РАНХиГС). Его авторы отмечают, что число россиян, которые положительно относятся к различного рода неофициальной занятости, лишь растёт.

«По данным опроса, проведенного в мае этого года научно-исследовательским Центром социально-политического мониторинга Института общественных наук РАНХиГС, 32,5% жителей России (а это около 25 млн человек) в той или иной форме причастны к «теневому» рынку труда», — цитирует исследование агентство ТАСС. Также почти 73% россиян приветствует оплату за выполнение различных работ или услуг «из рук в руки», что на 20% больше, чем всего два года назад.

Однако по факту за последние два года вовлеченность населения в «теневую» экономику снижается за счет официально оформленных и неоформленных подработок. Если в 2017 г. признавались социологам, что подрабатывают 45,3% занятого населения, то сейчас об этом заявили только 27,6%. В 2017 г. 59,7% подрабатывающих официально не оформляли свои подработки, а в 2019 г. такой ответ дали только 50,7%. Но доля россиян, для которых неоформленная занятость является основным источником дохода, не становится меньше. В 2013 г. 11,9% занятого населения работали полностью «в тени», в 2017 г. — 13,6%, в 2019 г. — 13,1%.

Источник: *Новые Известия*  
Дата публикации: 15 октября 2019 г.