

ХРОНИКА НАУЧНОЙ ЖИЗНИ

ТЕКУЩЕЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: О ИТОГАХ 34-го ЕЖЕГОДНОГО КОНГРЕССА ЕВРОПЕЙСКОЙ АССОЦИАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

Вот уже более 30 лет, начиная с 1978 г., Европейская ассоциация бухгалтеров (ЕАА)¹ проводит ежегодные европейские бухгалтерские конгрессы. За это время конгрессы ЕАА приобрели высокий статус как в бухгалтерских академических кругах, так и среди ведущих специалистов-практиков. На основе докладов участников конгресса можно сделать вывод о текущем состоянии бухгалтерской науки, наиболее популярных или, напротив, до сих пор обойденных вниманием темах научных изысканий, требованиях практики и научных перспективах.

В апреле 2011 г. местом проведения этого мероприятия стал Рим. Надо отметить масштабность 34-го Европейского бухгалтерского конгресса, в работе которого участвовали 830 делегатов из 48 стран мира (существенно больше, чем в Стамбуле, Тампере и Роттердаме — в предыдущие годы проведения конгресса). Научный комитет конгресса включал 91 ученого, ответственного за отбор докладов. Все доклады проходили процедуру двойного рецензирования. Научным комитетом было рассмотрено 1153 заявки (для сравнения: в Стамбуле было подано 1113 заявок, в Тампере — 782 и в Роттердаме — 818), из которых было одобрено 947, представлено на конгрессе — 830. Географию конгресса и активность представителей стран-участниц иллюстрируют данные табл. 1 и 2.

Конгресс предварял симпозиум молодых ученых, который прошел в Сиене 16–19 апреля 2011 г.

Официальное открытие конгресса состоялось 20 апреля в Риме. Пленарное заседание было разделено на две сессии. Первая сессия была посвящена обсуждению потребностей и возможностей бухгалтерской науки в свете выхода из мирового финансового кризиса. Ключевой идеей стало обоснование роли бухгалтерского учета в предотвращении кризисных ситуаций. Достоверная и оперативная информация о финансово-хозяйственном положении фирмы, формирование которой входит в основные задачи специалистов бухгалтерских и финансовых служб, — вот лекарство от кризиса. Докладчики, а в их числе были такие известные ученые, как *Ирвин Лапслей* (Irvine Lapsley), представлявший бизнес-школу Университета Эдинбурга (Edinburgh Business School), и *Джошуа Ронен* (Joshua Ronen) из бизнес-школы Стерн Нью-Йоркского университета (Stern School of Business, NYU), пришли к выводу о необходимости обоснования роли научных исследований в области бухгалтерского учета и финансового анализа в оценке рисков, в прогнозировании неблагоприятных финансовых ситуаций, в антикризисном управлении предприятием.

Вторая сессия пленарного заседания была посвящена развитию бухгалтерской профессии. Дискуссия была направлена на обсуждение таких вопросов, как имидж и статус бухгалтера, смена поколений в академической бухгалтер-

¹ Европейская ассоциация бухгалтеров (European Accounting Association, EAA) создана в 1977 г. в целях объединения европейского сообщества ученых и исследователей в области бухгалтерского учета. Официальный сайт ЕАА: <http://www.eaa-online.org>. Официальный сайт 34-го конгресса ЕАА: <http://www.eaa2011.com>

Таблица 1

Статистика 34-го конгресса ЕАА

Страна	Направления										Итого
	AU	ED	FA	FR	GV	IS	MA	PS	SE	TX	
Австралия	7	2	8	18	11	1	8	3	7	1	66
Австрия	1			4	1		2	1		4	13
Бельгия	4	1	5	5			4			2	21
Бразилия		4	2	3	3	1	6		3	1	23
Канада	8		2	10	2		8	2	8	1	41
Китай				2				1			3
Кипр				1							1
Чешская Республика			2								2
Дания	3				2		3		1		9
Египет			2	1	1						4
Эстония							2	1			3
Финляндия	4		4	2	2	1	9	2	1		25
Франция	8	1	7	7	5	2	15	4	3		52
Германия	10	1	15	34	7	2	19	1	3	14	106
Греция	1		1	4	1		2	1	1		11
Гонконг	5		2	1	6		1				15
Индонезия							2				2
Ирландия					4	1	3	1			9
Италия	2		9	14	7	1	10	6	2		51
Япония	3		5	3	1		9			2	23
Иордания				1			1				2
Корея	1		2	3	1		1				8
Ливан								1			1
Люксембург	1										1
Македония	1										1
Малайзия	1		1								2
Марокко							1				1
Нидерланды	6		2	7	5	1	6	1	2		30
Новая Зеландия	1		1		2				1	1	6
Норвегия	2			2	1			1			6
Польша	2		2	1			3	2	1		11
Португалия	4		3	5	5		7	4	1	1	30
Катар			1								1
Румыния				3						1	4
Россия		2		2		1		1	2		8
Саудовская Аравия					2	1	1				4
Сингапур				5	2						7
Словения			1		2						3
Южная Корея			1	2							3
Испания	2		9	17	2		6	7			43
Швеция	3		1	1	1	1	4				11
Швейцария				5	3						8
Тайвань			2	3	1		1				7
Тунис			1	1	1						3
Турция	1			1					2		4
Великобритания	4	6	17	22	16	1	7	4	5	1	83
США	12	1	6	23	6	4	3	2	3	1	61
ОАЭ							1				1
Итого	97	18	114	213	103	18	145	46	46	30	830

Обозначения: AU (Auditing) — аудит; ED (Accounting Education) — бухгалтерское образование; FA (Financial Analysis) — финансовый анализ; FR (Financial Reporting) — финансовая отчетность; GV (Accounting and Governance) — бухгалтерский учет и управление; IS (Accounting and Information Systems) — бухгалтерский учет и информационные системы; MA (Management Accounting) — управленческий учет; PS (Public Sector Accounting) — учет в общественном секторе; SE (Social and Environmental Accounting) — социальный учет и учет окружающей среды; TX (Taxation) — налогообложение.

Таблица 2

Страны — лидеры 34-го конгресса ЕАА и Россия по числу участников и количеству докладов

Страны	Количество докладов	Количество делегатов	Доля докладчиков, %
Германия	106	158	67
Великобритания	83	130	64
Австралия	66	93	71
Франция	53	79	67
...
Россия	8	43	19

ской среде, привлечение в науку представителей бизнеса, возможности использования национального опыта на международном уровне и пр.

На следующий день в Университете LUISS Guido Carli в рамках рабочей программы конгресса начали работу симпозиумы, параллельные секции и исследовательские форумы.

Научные симпозиумы всегда привлекают наибольшее внимание участников конгресса, так как по традиции на них выступают признанные лидеры науки. В этом году программа сразу нескольких симпозиумов была посвящена вопросам научных публикаций, их качества. С докладами выступили редакторы ведущих мировых бухгалтерских журналов. Другим значимым направлением работы симпозиумов стало обсуждение влияния кризиса и его последствий на работу бухгалтеров и аудиторов. Симпозиумы на эту тему проходили под эгидой двух ведущих аудиторских компаний — PricewaterhouseCoopers и KPMG, а также одного из старейших профессиональных объединений бухгалтеров — Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW — Institute of Chartered Accountants of England and Wales).

Первый симпозиум, «Бухгалтерский учет и корпоративное управление: вклад тематических научных исследований» (Accounting and Corporate Governance: The contribution of fieldwork), был организован при содействии журнала «Менеджмент и корпоративное управление» (Journal of Management and Governance). Как выяснилось в ходе обсуждения, до сих пор очень мало известно о практике функционирования систем корпоративного управления. Между тем к этой теме все чаще обращаются специалисты в области бухгалтерского учета и аудита. И это оправданно, так как к их компетенции относятся вопросы обеспечения информацией советов директоров, стратегическое планирование и формирование общей стратегии компании, обмен информацией между корпорациями, рынками капиталов и регулируемыми органами, разработка и использование бухгалтерских и аудиторских стандартов. Обсуждались перспективы исследования на стыке двух направлений экономической науки: бухгалтерского учета и корпоративного управления.

На втором симпозиуме, «Журнал по управлению и учету в эпоху функционирования Института научной информации¹» (Managing an Accounting Journal in

¹ *Институт научной информации (Institute for Scientific Information, ISI)* основан в 1960 г. Е. Гарфилдом (Eugene Garfield), впоследствии был приобретен корпорацией Thomson, ныне переименован в *Thomson ISI*. Данный институт является коммерческой организацией, занимающейся вопросами составления и обслуживания библиографических баз данных научных публикаций, их индексированием и определением индекса цитируемости, импакт-фактора и других статистических показателей научных работ. Основным продуктом ISI с 1961 г. является научный индекс цитирования (Science Citation Index, SCI), который первоначально охватывал данные порядка 600 журналов. На 2011 г. охват индекса составляет более восьми тысяч журналов по 173 дисциплинам. Также ISI ежегодно публикует отчет о цитировании (Journal Scitation Report), в котором приводятся импакт-

the ISI Age), рассматривалось качество научных публикаций в условиях современных информационных технологий, в том числе в свете применения индексов цитирования и иных статистических показателей. В симпозиуме приняли участие редакторы ведущих журналов в области учета и финансов: «Бухгалтерский учет в Европе» (Accounting in Europe), «Организация бухгалтерского учета и общество» (Accounting Organization and Society), «Европейское бухгалтерское обозрение» (European Accounting Review), «Журнал менеджмента и корпоративного управления» (Journal of Management and Governance), «Исследования по управленческому учету» (Management Accounting Research). Ключевой проблематикой симпозиума стала оценка качества статей, а также влияния Института научной информации на научные публикации и издания. Введение индекса цитирования по общественным наукам (SSCI)¹, широко обсуждаемого профессиональным сообществом, обострило этот вопрос. По мнению отдельных специалистов, методологические недостатки данного индекса приводят к искажению оценки значимости научных исследований в области социальных наук и, как следствие, оказывают негативное влияние на научные исследования.

Третий симпозиум «Экономический и финансовый кризис: обесценение и оценка» (Economic and financial crises: impairment and valuation), организатором которого выступила международная аудиторская компания KPMG, был посвящен вопросам обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Проблема, по мнению участников, заключается в том, что модели обесценения базируются на применении текущих рыночных данных, которые в условиях кризиса слишком изменчивы. Это приводит к большим трудностям для составителей, аудиторов и пользователей отчетности при отражении, проверке и интерпретации информации об обесценении, представленной в финансовой отчетности. В условиях пересмотра Советом по МСФО (IASB) правил обесценения финансовых инструментов участники симпозиума поставили вопрос о необходимости аналогичного пересмотра положений по обесценению нематериальных активов в целом и гудвила в частности.

Четвертый симпозиум, «Финансовый учет — исследования, регулирование и практика: в поисках недостающего звена?» (Financial Accounting — Research, standard setting and practice: the quest for a missing link?), затронул, пожалуй, самый актуальный вопрос, которым озадачены ученые всего мира: релевантность академических исследований в области бухгалтерского учета. По мнению участников симпозиума, для того чтобы повысить качество и востребованность научных результатов, ученым необходимо определиться со следующими основными моментами: исследования должны быть релевантны: а) для кого? б) кто является их потенциальным пользователем? в) могут ли быть применены результаты бухгалтерских исследований? Последний аспект вызвал особые дискуссии: действительно ли ключевым критерием оценки академического исследования является его применимость на практике.

Пятый симпозиум, «Мнение Европейской комиссии о политике аудита: уроки кризиса и перспективы» (The European Commission green paper on Audit policy: lessons from the crisis and future opportunities), проходил под эгидой Институ-

факторы всех журналов, индексируемых институтом. Им ежегодно публикуется список наиболее цитируемых ученых, на основе которого, в частности, составляется академический рейтинг университетов мира. Инициатива создания проекта Web of Science также принадлежит корпорации Thomson. Официальный сайт ISI — <http://isiwebofknowledge.com/>.

¹ Индекс цитирования по общественным наукам (*Social Sciences Citation Index, SSCI*) выделен из научного индекса цитирования (*Science Citation Index, SCI*). На 2011 г. SSCI охватывает 2697 журналов по 55 дисциплинам общественных наук за период с 1900 г. по настоящее время.

та присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW). В работе симпозиума приняли участие представители международных и английских аудиторских компаний: BDO, PwC, TEG-ERFAG, KU Leuven, Consob. Девизом симпозиума стало заявление комиссара ЕС Мишеля Барнье (Michel Barnier) на февральской конференции ЕС по вопросам финансовой отчетности и аудита: «Статус-кво не является базовой опцией аудиторского мира. И речь идет не о переменах ради перемен, а о том, чтобы откликнуться на реальные проблемы, которые мы не можем больше игнорировать». В докладах, представленных на симпозиуме, были предложены практические меры по решению таких проблем аудита, как прояснение роли аудитора, усиление независимости профессии, содействие эволюции структуры аудиторского рынка, рост небольших аудиторских компаний, усиление международной кооперации аудиторов.

На шестом симпозиуме, «История бухгалтерского учета: прошлое, настоящее, будущее» (Accounting History: Past, Present and Future), выступили редакторы пяти ведущих международных научных журналов, публикующих статьи по истории бухгалтерского учета: «Критический подход к бухгалтерскому учету» (Critical Perspectives on Accounting), «История бухгалтерского учета» (Accounting History), «Журнал историков бухгалтерского учета» (Accounting Historians Journal), «Журнал по бухгалтерскому учету, аудиту и отчетности» (Accounting, Auditing and Accountability Journal), «Бухгалтерское историческое обозрение» (Accounting History Review). Отмечалось, что наиболее востребованными для публикации в научных журналах являются исторические исследования, основанные на архивных данных. Однако, по мнению редакторов, недостаточно просто представить добытые из архивов и не известные ранее факты — нужно показать их связь с доминирующими в период исследования теориями учета. *Стив Уолкер* (Steve Walker), редактор журнала «Бухгалтерское историческое обозрение», рассказал о современных методах работы с историческим материалом в условиях развития цифровых информационных технологий. Обсуждалась роль Международной академии историков бухгалтерского учета в продвижении исторических исследований.

Седьмой симпозиум был посвящен вопросам учета нематериальных активов и необходимости учета интеллектуального капитала в современных экономических условиях (Intangibles and Intellectual Capital: The Ultimate Accounting Frontier). Было подчеркнуто, что уже более 15 лет эти вопросы являются одними из самых животрепещущих в бухгалтерских дискуссиях. Особенно остро обсуждались проблемы раскрытия фактов обесценения нематериальных активов и методологии оценки гудвила и интеллектуального капитала. Говорилось об отсутствии единообразия в понятийном аппарате, методологии тестирования на предмет обесценения, проявляющемся в теории, практике и законодательстве. Симпозиум проходил под эгидой аудиторской компании PricewaterhouseCoopers.

Восьмой симпозиум был посвящен теме: «Бухгалтерский учет в семейном бизнесе: возможности для исследований и публикаций» (Familarity in accounting studies: opportunities for research and publications). Главная цель симпозиума заключалась в привлечении внимания ученых к семейным фирмам как к богатой эмпирической области для бухгалтерских исследований и академических публикаций. Отмечалось, что эта область учета долгое время была недооценена.

Девятый симпозиум был посвящен вопросам значимости теоретических исследований в области управленческого учета (What is the relevance of management accounting research?). Обсуждалось влияние результатов теоретических исследований в области управленческого учета на практику корпоративного управления в последние годы. Была высказана точка зрения, что сложные математические модели и лежащие в их основе теории, такие, как теория агентских

соглашений, теория обстоятельств, являются слишком оторванными от практики, а следовательно, их вклад в развитие управленческого учета и корпоративного управления сегодня уже не так актуален, как несколько лет назад.

В целях организации работы секций и форумов конгресса представленные доклады были сгруппированы по десяти исследовательским направлениям: аудит, бухгалтерское образование, финансовый анализ, финансовая отчетность, бухгалтерский учет и управление, бухгалтерский учет и информационные технологии, управленческий учет, учет в организациях общественного сектора, учет влияния бизнеса на общество и окружающую среду, налогообложение. Самыми многочисленными по числу участников оказались направления финансовая отчетность, управленческий учет и финансовый анализ — 213, 145 и 114 докладов соответственно (табл. 3). В числе самых малочисленных секций были информационные технологии и налогообложение.

Таблица 3

**Направления работы секций и научных форумов
34-го Европейского бухгалтерского конгресса**

Направления		Получено докладов	Представлено докладов			
			PSD	PS	RF	итого
AU	Аудит	128	12	40	45	97
ED	Бухгалтерское образование	45	0	7	11	18
FA	Финансовый анализ	153	12	50	52	114
FR	Финансовая отчетность	290	20	96	97	213
GV	Бухгалтерский учет и государство	150	12	39	52	103
IS	Бухгалтерский учет и информационные системы	28	0	4	15	19
MA	Управленческий учет	185	12	52	81	145
PS	Учет в общественном секторе	61	4	18	24	46
SE	Социальный учет и учет охраны окружающей среды	72	6	18	22	46
TX	Налогообложение	41	2	14	14	30
Итого		1153	80	338	413	831

Обозначения: PSD — Parallel Session with Discussant — параллельная секция с дискуссантом, где специально назначенный эксперт предварительно изучает представленные работы и оппонирует докладчику (два доклада в каждой сессии); PS — Parallel Session — параллельная секция, на каждый из трех докладов в течение сессии отводится по 20 минут; RF — Research Forum Session — секция исследовательского форума, где в течение одной сессии выступают пять докладчиков. Продолжительность каждой секционной сессии составляла 90 минут.

Всего было проведено 40 сессий параллельных секций с дискуссантом, 116 сессий параллельных секций и 87 сессий секций исследовательского форума.

Первое направление — аудит (Auditing, AU). Тематика докладов по этому направлению главным образом касалась анализа влияния того или иного фактора на аудиторскую деятельность и прежде всего на качество предоставляемых услуг, на их стоимость. Среди таких факторов можно выделить следующие: требование ротации аудиторских компаний, ужесточение требований в части раскрытия отчетности аудиторских компаний, аудиторский скептицизм, риск доверия к клиенту, применение справедливой стоимости, принятие закона Сарбейнза—Оксли (Sarbanes—Oxley Act), влияние размера аудиторской компании, макроэкономические процессы. Особый интерес вызвал доклад, представленный *Дианой Бреш* (Diane Breesch) с соавторами из Открытого Брюссельского университета (Free University Brussels), посвященный анализу влияния гендерных различий на качество аудита. На основании эмпирического исследования

авторы пришли к выводу, что «мужской» и «женский» аудит имеют ряд принципиальных отличий. Продолжились дебаты по вопросам регулирования аудиторской деятельности в Европейском союзе. Так, *Ким Петтерсон* (Kim Pettersson) из Школы бизнеса Копенгагена (Copenhagen Business School) опровергал исследование, представленное британскими коллегами (London Economics, 2006), в котором не признается влияние страновых отличий на качество аудита. Напротив, датские коллеги отметили, что такие отличия сохраняются и сейчас преждевременно закрывать вопрос регулирования ответственности аудиторских компаний стран — членов ЕС.

Ряд докладов затрагивали технические аспекты проведения аудита, такие, как определение уровня существенности аудиторского риска, взаимодействие внутреннего и внешнего аудитора, оценка системы внутреннего риска и пр.

Второе направление — бухгалтерское образование (Accounting Education, ED). Уделено внимание вопросам имиджа бухгалтерской профессии и повышению качества бухгалтерского образования. Обсуждались новые методики обучения студентов, разработанные в разных университетах мира. Так, *Эвелин Опдекам* (Evelien Opdecam) из Гентского университета (Ghent University) в своем докладе показала, насколько эффективнее традиционной лекционной системы преподавания такие методики, как работа в командах и кейс-стади, и как это влияет на качество освоения материала. *Сандра Эйнинг* из университета Оксфорд Брукс (Oxford Brookes University) обосновала эффективность вспомогательных способов обучения студентов с использованием онлайн-тестирования по каждому разделу изучаемого курса.

Проблем профессиональной этики в своем докладе коснулись *Грег Бертон* (Greg Burton) и *Эрвин Блэк* (Ervin Black) из Бригхэмского университета (Brigham Young University). Главный вопрос, который был поставлен ими: «Насколько велико влияние социокультурных факторов на процесс обучения профессиональному этическому поведению?» Докладчики показали, что в разных странах профессиональная этика имеет неодинаковый уровень развития. Можно утверждать, что без улучшения имиджа профессии нельзя добиться увеличения общественного доверия к бухгалтеру. Однако доверие к бухгалтерской профессии может быть достигнуто только тогда, когда сами бухгалтеры будут уверены в качестве своей работы и необходимости быть независимыми и компетентными. Эти идеи получили развитие в докладе британского ученого *Дилла Агриззи* (Dilla Agrizzi) из Школы менеджмента Саутгемптонского университета (Southampton University/School of Management), посвященном изучению эволюции бухгалтерской профессии в Бразилии.

Третье направление — финансовый анализ (Financial Analysis, FA). В докладе *Антонио Парбонетти* (Antonio Parbonetti), *Андреа Менини* (Andrea Menini) и *Фабрицио Чербиони* (Fabrizio Cerbioni), представлявших Университет Падуи (Padova University), была затронута важная проблема роли справедливой оценки в финансовой отчетности. Подчеркивалось, что оценку по справедливой стоимости многие называют одной из причин финансового кризиса, так как в результате обвала финансовых рынков держатели обесценившихся финансовых активов, отражавшие их в своих отчетах по справедливой стоимости, были вынуждены списать сотни миллионов долларов за счет прибыли. Это ослабило финансовые отчеты, привело к убыткам, сократило резервы, увеличило риски и в конечном итоге снизило стоимость компаний, что повлекло череду банкротств. В результате оценки по справедливой стоимости усугубили и без того сложную ситуацию.

Интерес вызвал также доклад *Матчельда Ван Ден Богарда* (Matcheld Van Den Bogaerd) и его соавтора *Вальтера Аертса* (Walter Aerts) из канадского университета Алберта (Alberta University) о влиянии репутации компании, сформирован-

ной в средствах массовой информации, на ее кредитоспособность. Авторы представили результаты эмпирического исследования на примере компаний Великобритании.

Четвертое направление — финансовая отчетность (Financial Reporting, FR). По данному направлению было представлено наибольшее количество докладов (более четверти от общего числа: 213 из 830 докладов). На их основе можно сделать следующие выводы.

Во-первых, подавляющее большинство исследований тем или иным образом затрагивает применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО/IFRS). Обсуждались правила учета и раскрытия отдельных объектов учета и учетных вопросов согласно МСФО (гудвил, полная прибыль, биологические активы, обесценение, финансовые инструменты, прибыль на акцию, сегментная информация, пенсионные планы, хеджирование и пр.). Анализировались влияние последних изменений МСФО на показатели отчетности и решения пользователей, прогноз последствий введения новых стандартов и рассматриваемых проектов, проблемы применения МСФО странами и различными категориями компаний, конвергенция МСФО и GAAP US, страновые особенности применения МСФО, применение МСФО средними и малыми предприятиями и пр. Уделялось внимание и проблематике перевода международных стандартов на национальные языки. Так, финский исследователь *Яана Кеттунен* (Jaana Kettunen) из Университета Ювяскюля (University Of Jyvaskyla) отметил три ключевых вопроса, которые требуют рассмотрения при организации перевода МСФО. Во-первых, перевод неизбежно приводит к интерпретации оригинального текста стандартов, поскольку он является компромиссом между теми, кто участвует в процессе перевода на локальный язык. Во-вторых, при переводе стандартов приходится делать выбор между формальной правильностью перевода оригинального текста стандартов (главным образом терминологии) и устоявшейся терминологией в локальном языке среди пользователей МСФО. В-третьих, ЕС и Совет по МСФО имеют различные процедуры перевода. Так, согласно действующей политике ЕС перевод стандартов не рецензируется специалистами.

Во-вторых, отмечалась печальная тенденция снижения доли фундаментальных теоретических исследований. Тем не менее отдельные работы, на наш взгляд, заслуживают самого пристального внимания. Отметим доклад *Микаэлы Ионеску* (Mihaela Ionascu) из Бухарестской академии экономических исследований (Academy Of Economic Studies Of Bucharest) и соавтора *Дэвида Александра* (David Alexander), в котором обосновывалось, что изучение онтологических предпосылок при создании основополагающих учетных стандартов способно пролить свет на понимание финансовой отчетности. Развивая идеи Сирла (Searle) 1965, 1995, 2005, 2006 гг., авторы предприняли попытки объяснить онтологию учетной информации через различные философские теории. В ряде докладов с научных позиций критиковались принципы начисления и консерватизма.

Третьим направлением исследований в области финансовой отчетности можно назвать их «математическую» составляющую. Было представлено использование математического инструментария для доказательства выдвигаемых гипотез. По нашему мнению, достаточно спорными являются выводы французских коллег *Изабель Мартинес* (Isabelle Martinez) и *Рахмы Чеккер* (Rahma Chekker) из Университета Тулузы III *Поля Сабатье* (University of Toulouse III Paul Sabatier) о том, что графическое представление информации в финансовой отчетности оказывает влияние на рост показателей продаж. Порадовало обилие исследований, основанных на данных эмпирических обследований, опросов специалистов и прочих фактических материалах.

Пятое направление — бухгалтерский учет и управление (Accounting and Governance, GV). Одним из наиболее интересных и дискуссионных стало выступление известного ученого, автора популярного учебника по Международным стандартам финансовой отчетности *Дэвида Александра* (David Alexander) из Бирмингемского университета (Birmingham University). Он предложил разрешить вопрос: какова может быть роль государства в регулировании финансового учета и отчетности? Ответ на этот вопрос, по мнению профессора Александра и его соавтора *Стефании Сервалли* (Stefania Servalli), может быть найден с помощью исторического и концептуального анализа понятий «государство» и «бухгалтерский учет». В докладе был также поднят вопрос: как судить о «лигитимности» источника бухгалтерского регулирования? Авторы исследовали понятие «лигитимность» на макро- и микроуровне с точки зрения теории и с позиций его приложения к регулированию бухгалтерского учета. Решение проблемы, по их мнению, заключается в том, чтобы закрепить за государством функцию общего мониторинга эффективности процесса регулирования, но исключить его влияние, через избранных представителей или иным образом, на формирование регулятивов, регламентирующих операции финансового учета и формирование отчетности, влияющей на рыночное распределение ресурсов.

В докладе *Эвы Хейдхус* (Eva Heidhues), *Криса Патела* (Chris Patel), *Алекса Халлера* (Alex Haller) и *Симона Сканелли* (Simone Scagnelli) была затронута не менее актуальная для европейского, в том числе российского, бухгалтерского учета тема о влиянии национальных культурных традиций на профессиональное суждение. Докладчики провели сопоставление межкультурных различий в профессиональном суждении о существенности итальянских и немецких бухгалтеров. Исследование показало, что в этом вопросе немецкие бухгалтеры более консервативны в сравнении с итальянскими коллегами. Этот вывод имеет важное значение в условиях осуществляемой в настоящее время конвергенции национальных и международных стандартов финансовой отчетности, так как, по мнению авторов, ставит под сомнение позицию Комитета по международным стандартам финансовой отчетности, допускающего, что одинаковый для всех набор международных стандартов приведет к сопоставимости финансовой информации компаний разных стран. Авторы полагают, что международные исследования в этом направлении должны быть продолжены, с тем чтобы национальные особенности применения бухгалтерами профессионального суждения получили сравнительную оценку.

Шестое направление — бухгалтерский учет и информационные системы (Accounting and Information Systems, IS). На заседании секций этого направления прозвучали лишь 19 докладов. В основном они были посвящены вопросам применения программного обеспечения в бухгалтерском учете. Докладчики отвечали на новые вызовы, обусловленные совершенствованием техники и повышением требований к бухгалтерской информации. Технические условия функционирования информационных систем обсуждались, в частности, в докладе представителей австралийского университета *Дэкин* (Deakin University) *Майкла С. К. Тсе* (Michael S. C. Tse) и *Малеен З. Гонг* (Maleen Z. Gong) «Управление затратами в компаниях, применяющих «облачные вычисления» (cloud computing): изменения и решения», в докладе *Фионы Харриган* (Fiona Harrigan) из университетского колледжа Дублина (University College Dublin) «Лимиты изоморфизма: бухгалтерские контрольные системы в де-интегрированных структурах». Проблеме использования программного обеспечения в условиях ужесточения требований к достоверности информации был посвящен доклад американских исследователей *Брайана Ризмана* (Brian Rizman), *Джозефа Рагана* (Joseph Ragan), *Джонатана Хослера* (Jonatan Hosler) и *Брайана Перотто* (Brian

Perrotto) из Университета Св. Джозефа (St. Joseph's University) «Кейс “Поиск звезды”»: исследуя направления обучения средствам управления и перманентному аудиту в эру Акта Сарбейнза — Оксли». Докладчики акцентировали внимание на применении SAP в условиях действия в США знаменитого Акта Сарбейнза — Оксли, принятого в 2002 г. в ответ на многочисленные бухгалтерские скандалы, и презентовали кейс, направленный на выработку у студентов навыков понимания этических норм и восприятия их как неотъемлемого свойства систем автоматизации учета.

Седьмое направление — управленческий учет (Management Accounting MA). Обсуждение исследований по управленческому учету, начатое на научных симпозиумах, продолжилось на секционных заседаниях. И здесь хотелось бы отметить доклад, посвященный новому направлению в классификации затрат. Исследование о поведении затрат, представленное *Кендзи Ясуката* (Kenji Yasukata) и *Такехиза Каявара* (Takehisa Kajiwara) из Университета Кинки, Япония (Kinki University), показало, что существуют затраты, уникально реагирующие на изменение объема продаж: они увеличиваются в ответ на увеличение объема продаж, но не снижаются пропорционально сокращению объема продаж. Это асимметричное поведение затрат позволило назвать их sticky cost, что в переводе на русский означает «тягучие расходы». Одна из гипотез относительно такого поведения затрат связывает его, в свою очередь, с действиями менеджмента компании, который завышает объемы затрат в периоды снижения объемов продаж, осуществляя страховые закупки ресурсов в том случае, если по прогнозам в ближайшей перспективе у продаж будет положительная динамика. Это позволяет компании с меньшими затратами выйти на следующий этап развития.

Ян Ли (Yan Li) и *Сатоши Хори* (Satoshi Horii), Университет Ритсумейкан (Ritsumeikan University), представили доклад о роли управленческого учета в процессе формирования стратегии развития предприятия. Долгое время управленческому учету в разработке и оценке реализации стратегии отводилась пассивная роль контроля. В последнее время все больше стали говорить об активной роли управленческого учета в управлении внутренними процессами компании и оценке результатов реализации стратегии.

Восьмое направление — учет в общественном секторе (Public Sector Accounting, PS). Уже не первый год на Европейских бухгалтерских конгрессах обсуждаются результаты реформы бухгалтерского учета в общественном секторе. Не обошел вниманием эту тему и Римский конгресс. В пленарном докладе известного ученого и противника реформы Ирвина Лапслея прозвучало критическое замечание о постреформенной модели бюджетного учета. Дискуссия о состоятельности реформы продолжилась на секционных заседаниях.

Большинство докладов были посвящены анализу результатов применения модели New Public Management (NPM — Новое государственное управление) в бюджетном учете, диктующей переход бюджетного сектора на методы коммерческой бухгалтерии, использование в бюджетном секторе управленческого учета, бюджетирования, анализа и аудита эффективности бюджетных расходов.

Финские ученые *Тимо Хувонен* (Timo Huuonen), *Янне Ярвинен* (Janne Järvinen), *Сальма Наси* (Salme Ndsi), *Юкка Пеллинен* (Jukka Pellinen) и *Тарани Рахко* (Tarani Rahko) из Университета Тампере (Tampere University) рассказали о результатах внедрения управленческого учета и модели управления эффективностью бюджетных расходов в Вооруженных силах Финляндии. Основываясь на данных бухгалтерского учета и интервью официальных лиц, докладчики отметили, что в вооруженных силах нет единообразия применяемых методов управленческого учета. Опрошенные ими военные финансисты полагают, что новая система бюджетного учета вооруженных сил, основанная на модели NPM, избыточна, а по-

лучаемая с ее помощью информация не находит пользователей. При обсуждении доклада участниками секции было отмечено, что модель бюджетного учета в соответствии с NPM часто навязывается национальным правительствам международными организациями.

Та же мысль прозвучала в докладе *Симоны Скарпаро* (Simona Scarpato) и *Натали Анжеле-Халганд* (Nathalie Angele-Halgand) из бизнес-школы Университета Варвик, Великобритания (Warwick University Business School), полагающих, что модель NPM является наглядной иллюстрацией процесса глобализации. Последствия реформы в соответствии с этой моделью все чаще оцениваются как весьма спорные. Докладчики рассмотрели возможность адаптации глобальной реформы в национальном пространстве со свойственной ему культурой и социально-экономической историей. На примере системы здравоохранения во Франции и Великобритании, исходя из экономической теории ценности, они проанализировали механизмы, которые позволяют оправдать проводимую реформу бюджетного учета.

Норвежский исследователь *Анна Изабель Роббестад* (Anna Isabelle Robbestad) из Университетского колледжа Сторд/Хаугесунд (Stord/Haugesund University College) положительно оценила реформу бюджетного учета в соответствии с принципами NPM. Целью ее эмпирического исследования стали описание и анализ процесса учета по методу начислений в норвежском здравоохранении. По ее мнению, модель NPM стала вдохновляющим фактором реформы бюджетного учета Норвегии, и с 2002 г. в стране, имеющей репутацию неторопливого и неохотного реформатора, успешно реализуются инновации, которые смело можно назвать радикальными.

Девятое направление — социальный учет и учет охраны окружающей среды (Social and Environmental Accounting, SE). Эта область бухгалтерского учета является относительно молодой. Принципы и стандарты корпоративной социальной отчетности и отчетности по охране окружающей среды находятся в стадии становления. По сей день нет единого международно признанного и широко применяемого стандарта по формированию и раскрытию информации для компаний в этой области. Лишь в отдельных странах (в частности, во Франции и Великобритании) действующей практикой инициированы и законодательно введены требования по обязательным показателям в области социальной и экологической отчетности. В то же время, как отметили участники секции, все больше компаний добровольно раскрывают подобную информацию. Особое внимание уделяется влиянию представления корпоративной социальной отчетности и раскрытия информации об охране окружающей среды на мнение инвесторов и акционеров. Участники конгресса единодушно пришли к выводу о том, что данные раскрытия оказывают влияние на принятие управленческих решений пользователями финансовой информации. Так, *Юэ Ли* (Yue Li), *Питер Кларксон* (Peter Clarkson) и *Сяо Хуа Фанг* (Xiao Hua Fang) из Университета Торонто (University Of Toronto), проведя исследования в области релевантности раскрытия данных в отношении охраны окружающей среды, пришли к выводу что инвесторы учитывают указанную информацию при оценке рисков, однако выявить влияние указанных раскрытий на стоимость собственного капитала компании им не удалось. Аналогичные результаты были получены исследователями из Йоркского университета (York University), *Линдой Торн* (Linda Thorne) с соавторами, рассматривавшими вопросы представления корпоративной социальной отчетности американскими компаниями. По их мнению, компании, добровольно раскрывающие информацию о социальных и экологических мероприятиях, имеют более высокие показатели рентабельности, нежели те, которые не публикуют такого рода сведения.

Десятое направление — налогообложение (Taxation, TX). На секциях, посвященных вопросам налогообложения, был представлен широкий спектр исследований по оптимизации налогообложения двумя противостоящими сторонами: корпорациями и государством. Последствия налоговой реформы в Германии, а именно влияние нового налогового режима на решения акционеров о распределении прибыли, были освещены в докладе *Холгера Тесселинга* (Holger Thesseling) и *Деборы Шанц* (Debora Schanz) из ВХО-ОТТО Бейшеймской Высшей школы менеджмента (WHU-OTTO Beisheim Graduate School of Business). Эту же тему предложил и представлявший тот же вуз ученый из Швеции *Мартин Якоб* (Martin Jacob). Он посвятил свой доклад последствиям снижения ставки налога на увеличение рыночной стоимости капитала в Швеции. Общеевропейское исследование о влиянии государственной налоговой политики на выплату дивидендов, базирующееся на анализе дивидентной политики 4300 компаний из 17 стран за период с 1999 по 2008 г., провели *Оливер Тринчера* (Oliver Trinchera) и *Марк Стефен Ранн* (Mark Steffen Rapp) из Мюнхенского технологического университета (Munich University of Technology).

Дивидендной политике в связи с налогообложением была посвящена существенная часть докладов. Вместе с тем на конгрессе обсуждались и иные подходы к минимизации налогообложения. Так, к известному методу снижения налоговой нагрузки путем регулирования внутренних трансфертных цен вновь обратились представители Университета Пенсильвании (University of Pennsylvania) *Дженнифер Блоуин* (Jennifer Blouin), *Лесли Робинсон* (Leslie Robinson) и *Джерри Сейдман* (Jeri Seidman).

В этом году в работе конгресса приняли активное участие российские делегаты. С докладами выступили представители Санкт-Петербургского государственного университета: *Д. А. Львова* — «Идеи Джузеппе Чербони в российском бухгалтерском учете», *Н. В. Генералова* и *Н. А. Соколова* — «Принятие IFRS в России: история, факты и последствия», *С. Н. Карельская* — «Балансовые теории Ф. В. Езерского и А. П. Рудановского»; Кубанского государственного университета: *М. И. Кутер*, *М. М. Гурская*, *А. В. Кузнецов* — «Новый этап изучения истории бухгалтерского учета в России»; Ростовского государственного университета: *О. И. Кольвах* — «Матричная модель как метамодель бухгалтерского учета»; Казанского (Приволжского) федерального университета: *А. Шагаев* — «Применение методов Abs и Tdabc в компании “Леман”: кейс по дисциплине “Управленческий учет”».

Заканчивая наш обзор, хотелось бы отметить, что конгрессы Европейской ассоциации бухгалтеров являются мировым форумом представителей бухгалтерской науки и практики как по числу участников и представительству ведущих научных школ, так и по многообразию обсуждаемых проблем, их значимости для развития нашей профессии. Следующий, 35-й конгресс Европейской бухгалтерской ассоциации состоится 9–11 мая 2012 г. в словенском городе Любляне.

Н. В. Генералова,
канд. экон. наук

Д. А. Львова,
канд. экон. наук

Н. А. Соколова,
канд. экон. наук,

Санкт-Петербургский государственный университет