

Международные стандарты финансовой отчетности: допущение о непрерывности деятельности

International Financial Reporting Standards: Going Concern Assumption

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-60-65

Н.А. Миславская, д-р экон. наук, доцент, профессор
Департамента бизнес-анализа и аудита Факультета
налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО
«Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации (Финуниверситет)»

e-mail: finac-natalya@mail.ru

N.A. Mislavskaya, Doctor of the Economic Sciences,
Associate Professor, Professor, Department of Business
Analysis and Audit, Faculty of Taxes, Auditing and Business
Analysis of the Financial University under the Government
of the Russian Federation (Financial University)

e-mail: finac-natalya@mail.ru

Аннотация. В статье анализируются философские основы научного бухгалтерского знания — допущения о непрерывности деятельности организации. Обосновывается и доказывается актуальность, необходимость критической оценки современной учетной парадигмы в условиях становления информационного общества, в формировании которого определенная роль отведена бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Автор убежден в необходимости реформирования учетной системы, принимая во внимание национальные интересы. Начать этот процесс предлагается с уточнения основополагающего допущения бухгалтерского учета.

Ключевые слова: информационное общество, парадигма, допущение о непрерывности деятельности, дисконтирование денежных потоков, социальное время.

Abstract. The article analyzes the philosophical foundations of scientific accounting knowledge — going concern assumption. The relevance, the need for a critical assessment of the modern accounting paradigm in the formation of the information society, in the formation of which a certain role is assigned to accounting and accounting (financial) reporting, is substantiated and proved. The author is convinced of the need to reform the accounting system, taking into account national interests. It is proposed to begin this process by clarifying the underlying accounting assumption.

Keywords: information society, paradigm, assumption of business continuity, discounting of cash flows, social time.

Человеческое сообщество развивается в рамках определенной общественно-экономической формации, т.е. имеет в своей основе социальную и экономическую природу. Постулат обосновывает актуальность соответствующих научных институтов и исследований с точки зрения управления эволюционными процессами в обществе и доказывает научную сущность бухгалтерии как источника социальной информации. «Для наук об управлении, ... наук об учете, наук об организации и контроле, наук о формировании, функционировании и развитии трудовых коллективов — методологической основой является социология» [2, с. 9].

Информация и ее качество для успешного развития хозяйственной деятельности как отдельного государства, так и для мирового сообщества в целом имеет приоритетное зна-

чение. Сегодня мы находимся на стадии формирования «информационного общества», основой функционирования и благополучия которого является знание. Ученые еще в начале XX столетия заявили о неизбежности этого процесса. Владимир Иванович Вернадский, исследуя эволюционные процессы Земли, утверждал, что новой движущей силой развития человечества является научная мысль «социального человека», «под влиянием научной мысли и человеческого труда биосфера переходит в новое состояние — в ноосферу» [3, с. 48]. Наш современник, известный американский социолог Элвин Тоффлер, автор идеи волнового развития социума (аграрная революция, индустриальная революция, интеллектуальная революция), говорит о стремительном формировании третьей волны общественного развития, связанной с появлением новой



информационной среды и этики производителя-потребителя. Объективная реальность напрямую касается процесса хозяйствования, который переходит в стадию информационной экономики. Последняя оказывает влияние «на техническую сферу (широкое внедрение информационных технологий в производство, быт, образование)» [7, с. 22]; на социальную сферу (становление новых профессий и видов деятельности, автоматизация производственных процессов); на экономическую деятельность (новые алгоритмы товарно-денежных отношений, переход информационных продуктов в категорию экономических ресурсов); на политическую активность (доступность к информационным ресурсам оказывает влияние на формирование общественного мнения, появляется возможность электронного голосования); на гуманитарную область деятельности (возникновение новой формы информационного сознания, изменяющего мораль и нравственность).

При этом имеется в виду прогресс не отдельной личности, а общества в целом, и тогда на первый план выходит понятие социально значимой, социальной информации, которую рассматривают «как четвертый жизненно важный элемент, необходимый для человеческого развития, наряду с воздухом, водой и огнем» [7, с. 32]. Становится очевидным, что для экономики этим четвертым элементом является информация, генерируемая в рамках бухгалтерского учета. Своевременными становятся вопросы критики и генезиса сложившейся сегодня научной парадигмы бухгалтерского знания как основы общественного функционирования и прогресса, поскольку, «Формирование парадигмы и появление на ее основе более эзотерического типа исследования является признаком зрелости развития любой научной дисциплины» [4, с. 30].

Актуализация сказанного является важнейшей задачей современного профессионального сообщества. В случае замалчивания ситуации с отсутствием критики действующих учетных принципов, игнорирования результатов исследований неконформистского методологического направления, все экономическое знание превратится из науки в искусство выполнения информационных заказов той или иной социальной группы (руководства

конкретной организации, инвесторов, кредиторов, министерства или ведомства, правительства).

Направленность нашего эволюционного или инволюционного развития определяется исключительно научными парадигмами, представляющими собой «каркас принципов, на которых строится весь методологический исследовательский аппарат» [8, с. 143]. Значимость парадигмальных идей, в частности, бухгалтерской науки, неоспорима. Парадокс заключается в том, что соответствующая парадигма сегодня отсутствует в ее классическом понимании. Понятия и подходы, которыми мы оперируем, определяются Концептуальными основами представления финансовых отчетов Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), в соответствии с требованиями которых мы реформируем учетную систему более двадцати лет. Известно, что сам документ не является отдельным стандартом, по отношению к последним занимает подчиненное положение и не претендует на роль парадигмы. Он лишь объясняет грамотному пользователю суждения, которыми руководствуются авторы МСФО.

Однако, именно этот документ (в данный момент его предыдущая версия) положен в основу наших национальных положений и стандартов по бухгалтерскому учету, а потому мы считаем оправданным рассмотрение и ассоциацию его положений в качестве действующей парадигмы.

Американский социолог Роберт Мертон определял парадигму как основу аналитических процедур, как кодификацию теоретических посылов, под которой понимал «методичную и компактную последовательность плодотворных процедур поиска и независимых находок, которые появляются в результате их применения» [12, с. 57]. Ученый выделил следующие функции парадигмы:

- представительная (представляет краткую, содержательную квинтэссенцию основополагающих понятий и их взаимосвязей);
- снижения вероятности введения необоснованных понятий (снижает появление случайных, алогичных гипотез, предотвращает небрежное отношение к исследуемому предмету);
- накопления теоретической интерпретации (накапливает результаты эмпирического

опыта действующей методологии и тем самым формирует новое знание);

- систематизации существенных признаков и явлений (систематизирует аналитический процесс возникающих практических и теоретических проблем);

- кодификации (кодифицирует процедуры качественного анализа в целях повышения верификации, воспроизводимости эмпирических результатов применения конкретной парадигмы).

Соотечественник Мертона, философ науки Томас Кун полагал, что любая наука развивается скачкообразно, революционно: *«преобразования парадигм ... являются научными революциями, и последовательный переход от одной парадигмы к другой через революцию является обычной моделью развития зрелой науки»* [4, с. 31]. Функция накопления теоретических интерпретаций рассматривается им в качестве определенного эволюционного этапа знания, на котором задача ученых состоит не в создании новой теории, а в исследовании, расширении и уточнении общепринятого понятийного инструментария.

Иными словами, исследовательская, научная деятельность может иметь различную направленность, выбирая один из трех сценариев исторического развития общественного сознания: *«Научная форма общественного сознания насчитывает всего несколько тысяч лет. За эти тысячелетия в науке сменилось три парадигмы (т.е. модели постановки проблем и их решения): «объяснительная», «технологическая», «преобразующая»* [2, с. 7]. Но все три парадигмы не потеряли своей актуальности, например, для наук, методологической основой которых является социология. Можно следовать по пути объяснительной парадигмы и выбрать в качестве целевой установки овладение правилами и принципами, соответствующими общемировому опыту. Этот вариант принято называть «путем эмиграции», он трудный, но уравновешенный и спокойный. Он наиболее соответствует современному этапу развития бухгалтерского знания, которое стремится объяснить и применить на практике принципы и концепции МСФО. Можно солидаризироваться с технологической парадигмой (парадигмой понимания), используя опыт западноевропейских

коллег, которые наряду с применением МСФО ведут учет по национальным стандартам. *«Это путь реинтеграции в западноевропейскую культуру, беспокойный, но перспективный»* [6, с. 21]. Третий вариант — паритетное развитие как на основе накопленного собственного опыта, учитывающего специфику геополитического, географического и иных факторов, так и на основе иностранных достижений. *«Это тоже путь интеграции в мировую науку, но на равных правах, путь трудный, но возможный»* [6, с. 21].

Последний вариант представляется наиболее сложным, так как, с одной стороны, система бухгалтерского учета регламентируется соответствующими государственными органами (современные профессиональные организации действуют исключительно в рамках той парадигмы, которую диктует уполномоченная государственная структура), с другой стороны, мы постепенно приближаемся к ситуации дефицита высокопрофессиональных научных кадров по специальности «08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика», которая имела несчастье быть объявленной неперспективной и даже исчезающей.

Придерживаясь третьего варианта развития парадигмы, возьмем на себя определенную смелость и проанализируем одно из положений Концептуальных основ представления финансовых отчетов МСФО. Речь идет об известном допущении непрерывности деятельности, которое заключается в том, что финансовая отчетность должна составляться исходя из того, что организация осуществляет свою деятельность непрерывно и у нее отсутствует в обозримом будущем намерение прекратить *«свое существование или прекратить свою коммерческую деятельность»* [13].

Понятие «непрерывность» имеет категориальное отношение к понятию «время», концепт которого повсеместно прослеживается в МСФО. Чаще всего величины активов и обязательств в денежном выражении определяются с использованием базы оценки по текущей стоимости, которая включает в себя варианты выбора: по справедливой стоимости, по ценности использования для активов и стоимости исполнения для обязательств, по текущей стоимости замещения. Не вдаваясь в подробности, отметим, что перечисленные



подходы в оценке связаны с прочно вошедшими в практику учета методами дисконтирования (то есть установления сегодняшнего эквивалента будущей определенной суммы денежных средств), методологически основанными на непрерывности осуществления экономической деятельности организации. Этой методикой руководствуются при определении, например, дисконтированного срока окупаемости, дисконтированного дохода, внутренней нормы доходности. Методику используют Всемирный банк реконструкции и развития, Европейский банк реконструкции и развития, другие соответствующие западноевропейские структуры. Авторитет упомянутых организаций на долгое время обеспечил отсутствие критики в адрес дисконтирования, но практика его применения свидетельствует о том, что «предсказательная» методология *«дезориентирует инвесторов и разработчиков проектов, ведет к принятию ими неэффективных и ошибочных инвестиционных решений, вызывающих кризисы, нестабильность и массовые банкротства»* [5, с. 132]. Очевидно, что не существующие в объективной экономической действительности, виртуальные цифровые данные не могут привести к эффективному управлению ни в производственной, ни в финансовой сфере деятельности, дисконтирование *«имеет тяжелые последствия для экономики, поскольку вызывает отток финансовых ресурсов из ее реального сектора в сектор краткосрочных спекулятивных финансовых операций»* [10, с. 31]. Критика обоснована и подкреплена результатами исследований российских ученых-экономистов — В.Б. Дасковского, В.Б. Киселева, Ю.А. Шеховцовой, которые математически доказали, что *«Процедура дисконтирования потоков реальных денег действительно вызывает необоснованно быстрое обесценение будущих денежных поступлений по проекту, ценность которых уже через 3-5 лет становится ничтожно малой величиной»* [10, с. 35].

В МСФО дисконтирование затрагивает большинство действующих документов — от стандарта учета основных средств (определение ликвидационной стоимости объектов учета) до стандартов учета финансовых инструментов (первоначальная и последующая оценка финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов). Учитывая ранее из-

ложенное, необходимо проанализировать правомерность и точность определения допущения непрерывности деятельности.

Условием принятия норм и идей в область научного знания являются их философские основания, к которым мы и обратимся. Онтологические исследования сущности времени свидетельствуют о присутствии нескольких его концепций в окружающей нас реальности. Начиная с античных времен и до настоящего времени эта тема остается одной из самых актуальных и непостижимых для человечества; ей посвящены работы Аристотеля, Блаженного Августина, Гераклита, Платона, Дэвида Юма, Фридриха Гегеля, Иммануила Канта, Герберта Брэдли, Джорджа Беркли, Герберта Спенсера и других выдающихся ученых.

Считается, что астрономическое время, в котором живет среднестатистический обыватель, обладает характеристиками однородности, объективности, бесконечной делимости и непрерывности. Такова формула времени по Ньютону. Однако, Аристотель считал время полностью субъективным. Кант также полагал, что поскольку в физической реальности времени нет, оно может существовать исключительно в человеческом сознании, это воображаемая система координат, позволяющая устанавливать определенные взаимосвязи.

Психологическая концепция времени имеет собственную специфику, связанную с личностными особенностями каждого индивида. *«Вообще, время, заполненное разнообразными интересными переживаниями, кажется быстрым в протекании, но длительным в наших воспоминаниях. Напротив, отрезок времени, лишенный переживаний, кажется текущим долго, а в ретроспективе — кратким»* [11, с. 624].

Концепции экономического времени посвящены труды немецкого философа Эрика Фегелина, австрийского экономиста Ойгена Бем-Баверка, шведского ученого Кнута Векселя. Альфред Маршалл, занимаясь анализом экономического равновесия растущего рынка, говорил о полной непригодности астрономического времени в этих целях. Критерием дифференциации времени на долгие и короткие периоды у него выступало не астрономическое время в часах, а операционное, зависящее и связанное с действиями экономических субъектов.

Элиминирование разногласий в онтологии времени произошло с появлением теории относительности Альберта Эйнштейна; «физика оказалась способной не просто постулировать, а эмпирически доказать реальное существование физического времени» [1, с. 9]. Продемонстрированные пространственно-временные взаимосвязи обнаружили зависимость времени от материи, от различного рода энергий.

По сути формы существования времени принципиально относительны. Имея в виду человеческое восприятие, осознание, проживание времени, можно говорить о его социальной природе. «Социальное время отражает изменения, движение социальных феноменов в терминах других социальных феноменов, принятых за референтные точки» [9, с. 114].

Финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов как раз является подобным феноменом. Сущность методики дисконтирования представляет собой теоретический процесс, использующий математический аппарат (весьма неэффективно, как мы отмечали ранее) для представления информации о будущем в бухгалтерской (финансовой) отчетности. «Теоретическое познание оперирует не с объектами мира, ... в создаваемых науками временах изменяются, становятся, развиваются не реальные предметы, события, процессы, а их идеальные аналоги» [1, с. 11]. В таком случае говорить о соответствии предоставляемых данных реальной экономической действительности нет смысла, можно только делать выводы о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, о ее соответствии регламентированным методикам учета и отчетности, что с успехом демонстрируют наши коллеги-аудиторы. «Человек не способен самостоятельно перемещаться не только в прошлое, но и в будущее ... Единственный

момент, поддающийся практическому изучению, — это настоящее» [1, с. 7].

Вернемся к допущению непрерывности деятельности МСФО. В действительности его смысловое значение не имеет прямого отношения к концепту времени. Пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности дают понять, что деятельность организации рентабельна, хозяйствующий субъект конкурентоспособен, экономически устойчив. В противном случае ресурсы организации будут оцениваться с применением иных базовых оценок и бухгалтерская (финансовая) отчетность будет выглядеть совершенно по-иному. Тогда, дабы не вводить заинтересованных пользователей в заблуждение, мы должны уточнить обсуждаемое допущение. Возможно, его следует определить как «допущение оптимистичности деятельности», вложив в него вышеуказанный смысл.

Что касается связи интересующего нас допущения со временем, возможна его конкретизация. Учитывая наличие пространственно-временной взаимозависимости, а также социальную природу времени, необходимо указывать не на непрерывность, а на опосредованность, условность будущих оценок. Необходимо будет ввести еще одно допущение — «допущение временной опосредованности представления фактов экономической действительности». Пользователи отчетности должны понимать, что представленные цифровые данные в большей мере имеют отношение не к настоящему, а к будущему, часто неопределенному по срокам периоду времени.

Предложенные нами уточнения позволяют прояснить позицию авторов МСФО и имеют своей направленностью паритетное международное развитие национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. Афанасьева В.В., Пилипенко Е.А. Онтология времени // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 7: Философия. Социология и социальные технологии. 2014. № 4 (24).
2. Бор М.З. Основы экономических исследований. Логика, методология, организация, методика. — М.: Издательство «ДИС», 1998. — 144 с.
3. Вернадский В.И. Научная мысль как планетное явление. М.: Наука, 1991. — 271 с.
4. Кун Т. Структура научных революций. С вводной статьей и дополнениями 1969 г. М.: Прогресс, 1977. — 300 с.



5. Маленков Ю.А. Новые методы инвестиционного менеджмента. СПб.: Бизнес-пресса. 2003. 208 с.
6. Почебут Л.Г., Мейжис И.А. Социальная психология: учебное пособие / Почебут Л.Г. — Санкт-Петербург: Питер, — 2010. — 672 с.
7. Рассолов И.М. Информационное право: учебник и практикум для академического бакалавриата / И.М. Рассолов. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, 2017. — 346 с.
8. Рыбакова В.В. Понятие парадигмы в теориях Р. Мертона и Т. Куна (сравнительный анализ) // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. Серия: Гуманитарные и общественные науки. 2014. № 12.
9. Сорокин П.А., Мертон Р.К. Социальное время: опыт методологического и функционального анализа // Социологические исследования. 2004. № 6. с. 112-119.
10. Шеховцова Ю.А. К вопросу о совершенствовании методологии дисконтирования денежных потоков // Финансы и кредит. 2011. № 21 (453).
11. James W. Principles of Psychology. NY: Dover Publications. Inc., 1950. 707 p.
12. Merton R. K. Paradigms: The Codification of Sociological Theory // On social structure and science. Chicago, 1946. p. 57-62.
13. Концептуальные основы представления финансовых отчетов [Электронный ресурс]. — URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/?id_38=117374-kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov_dokument_kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov_prinyat_s

4 ГОДА НА ОТДЕЛЕНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ ДЛЯ «BIG 4»

Ровно четыре года дал британский Совет по финансовой отчетности (FRC) «Большой четверке» на отделение аудиторских от всех прочих услуг. Наконец-то получает воплощение операционное разделение — то, что обсуждали еще с конца позапрошлого года (а если брать саму идею, а не рекомендации по итогам проведенного исследования — то намного дольше). Несмотря на множество аргументов как за, так и против, регуляторы все так же надеются, что такое решение улучшит качество аудита.

Как уточняет Accountancy Daily, все четыре крупнейших компании (PwC, EY, KPMG и Deloitte) должны будут представить в FRC планы по операционному разделению аудиторских и прочих услуг к 23 октября этого года. Лишь после этого регуляторы дадут «добро» планам и расписанию трансформационного процесса, который в любом случае обязан завершиться до 30 июня 2024 года.

Отделение должно следовать ряду утвержденных FRC принципов. Так, каждой компании «Большой четверки» придется создать отдельный совет по аудиту, во главе которого (и в большинстве которого) будут находиться независимые директора по аудиту — «audit non-executives» («ANEs»). Как минимум один из них не должен принадлежать самой компании, то есть быть, как окрестил это сам FRC, «независимым вдвойне». Председательствовать в аудиторском совете может независимый директор самой компании, но тогда ему или ей запрещено возглавлять какую-либо еще руководящую структуру в компании.

Вопросы вознаграждений для аудиторских партнеров и их продвижения по карьерной лестнице бу-

дет находиться под контролем специальной комиссии в составе аудиторского совета, куда войдут исключительно независимые директора по аудиту («ANEs»). Принятие новых партнеров будет и далее проводиться в соответствии с руководящими процедурами партнерства.

И аудиторские партнеры, и персонал должны посвящать большую часть своего времени именно аудиту — это еще один принцип разделения. Но при этом не возбраняется отправлять персонал на второстепенные задания в других сферах деятельности компании — главное чтобы не проводили там времени больше, чем в аудите.

Кто-то может задать хороший вопрос, как все это будет проверяться на уровне FRC? Чтобы проверить, насколько эффективно аудиторские компании реализуют схему операционного разделения, каждый год регуляторы будут смотреть на общее распределение прибылей в пользу партнеров в аудиторской сфере и во всех других сферах деятельности, и проверять, насколько эти распределения соответствуют приносимому ими в компанию доходу.

И чтобы при этом ни в одном из направлений не наблюдалось того, что FRC называет «структурным перекрестным субсидированием». Звучит сложно, но на деле — просто перераспределение прибылей партнерам, в каком угодно направлении. Такие проявления, судя по всему, будут пресекаться и жестко караться.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 6 июля 2020 г.