

Санкт-Петербургский государственный университет

Чеснокова Ирина Ивановна

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКИ В АНГЛОЯЗЫЧНЫХ
ПЕРИОДИЧЕСКИХ ИЗДАНИЯХ**

Выпускная квалификационная работа

Направление 080100 «Экономика»

Магистерская программа «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(практико-ориентированная модель магистратуры)

подпись диссертанта

Научный руководитель:

кандидат экономических наук, доцент

Терентьева Татьяна Олеговна

подпись научного руководителя

Дата: _____

Санкт-Петербург

2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКИ В АНГЛОЯЗЫЧНЫХ ПЕРИОДИЧЕСКИХ ИЗДАНИЯХ	8
1. Ключевые проблемы в современной иностранной периодике	9
1.2. Роль публикаций в ведущих научных изданиях в карьере исследователей	10
1.3. Теория q–г	12
1.4 Рейтинг академических журналов	14
1.5 Основные направления и методология исследований	16
Выводы	25
ГЛАВА 2. КЛЮЧЕВЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	28
2.1. Трансформация модели бухгалтерского учета. Позиция исследователей	28
2.2. Актуальные проблемы бухгалтерского учета. Позиция практиков	37
Выводы	43
ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЙ В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРИМЕРЕ ПУБЛИКАЦИЙ В ЖУРНАЛЕ THE ACCOUNTING REVIEW ЗА 2015 ГОД	45
3.1. Финансовый учет	46
3.2. Аудит	51
3.3. Налогообложение	54
Выводы	56
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	58
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	62
ПРИЛОЖЕНИЕ	66
Приложение 1. Список статей, опубликованных в журнале The Accounting Review в 2015 году	66

Введение

Актуальность и проблематика

Для исследователей, сотрудничающих с крупнейшими мировыми университетами, необходимость регулярных публикаций в специализированных журналах не вызывает сомнений. В большинстве бизнес-школ и университетов США и Европы наличие публикаций в ведущих академических журналах является обязательным условием для карьерного роста, а также оказывает существенное влияние на уровень оплаты труда, учебную нагрузку и финансирование новых исследований. Крылатая фраза «Публикуйся или погибнешь» (publish or perish), которую приводит в одной из своих статей Александр Сидоркин руководитель Института Образования в НИУ ВШЭ (Sidorkin, 2016, 5), стала образом жизни для большинства представителей научного сообщества. Особенно тщательно администрации иностранных учебных заведений анализируют научные статьи сотрудников, претендующих на звание профессора. Научная репутация журналов становится главным критерием при определении качества исследования, так как обычно сотрудники администрации не обладают экспертными знаниями в конкретных областях науки.

В 2013 году российское правительство объявило о начале проекта, целью которого является максимизация конкурентной позиции группы ведущих российских университетов на глобальном рынке образовательных услуг и исследовательских программ (Проект 5 в 100). Согласно одному из указов президента к 2020 году хотя бы пять российских вузов должны войти в сотню самых уважаемых мировых образовательных учреждений по версии наиболее авторитетных рейтингов. В рамках этой программы ряд университетов получил дополнительное финансирование, которое должно быть направлено на создание

долгосрочных конкурентных преимуществ. Основным задачам проекта являются создание образовательных программ, соответствующих лучшим мировым образцам, и концентрация на фундаментальных прикладных научных исследованиях, при этом последним уделяется максимальное внимание. В России и раньше вклад в научную деятельность конкретного исследователя измерялся количеством статей, а с началом внедрения Проекта 5 в 100 необходимость публиковаться в российских и иностранных журналах стала особенно актуальной для сотрудников ведущих российских университетов.

По мнению Ковалева В. В., хотя в советский период в нашей стране формально проводились научные исследования в области бухгалтерского учета, а их результаты и обобщения публиковались. Однако специфика экономического развития накладывала на них отпечаток: большинство исследований носили сугубо технологический, прикладной характер. Еще хуже была ситуация с публикациями в специализированных теоретических журналах. Практически в Советском Союзе не было, и, по сути, такая ситуация сохраняется в настоящее время, ни одного научного журнала, «академической направленности», т. е. специализирующегося на публикации бухгалтерских статей сугубо теоретического содержания, хотя бы отдаленно корреспондировавшего с такими изданиями как *Abacus, Accounting and Business Research, Accounting, Organizations and Society, Accounting Review, European Accounting Review, Journal of Accounting, Journal of Accounting Research, The Accounting Historians Journal* и другим. Подобная ситуация может иметь катастрофические последствия для представления бухгалтерии в российской системе научных знаний (Ковалев, 2013, 109).

Другие исследователи, в частности Михаил Соколов, профессор Европейского университета в Санкт-Петербурге, также говорят о проблемах, существующих в российских периодических научных изданиях. Этими проблемами он объясняет внедрение Министерством образования РФ системы, в которой наличие публикаций в иностранных изданиях признается

объективным показателем при определении качества научных исследований (Sokolov, 2016, 16).

Многие российские университеты используют простой подход при оценке публикаций сотрудников, основным критерием является количество статей, представленных в Web of Science или Scopus, которые являются крупнейшими мировыми реферативными научными базами данных. Такой количественный подход является очень ограниченным, так как не учитывает качество публикаций. Есть у него и еще одна проблема, про которую иногда забывают руководители вузов. Составители даже наиболее престижных индексов тоже совершают ошибки и включают в свои списки журналы, работающие в системе открытого доступа, а также публикующие статьи за вознаграждение. К сожалению, существуют издания, готовые опубликовать статью практически любого качества, лишь очень отдаленно напоминающую настоящие академические исследования, за незначительную плату в \$300-700. Работы, которые появляются в подобных изданиях не проходят через стандартную для настоящих научных журналов процедуру отбора, основанную на рецензировании исследований признанными специалистами по представленной в них тематике.

Увеличение роли количественных показателей при оценке научных исследований и потребность в наличии статей в иностранных изданиях привели к тому, что многие российские ученые решили принять предложение опубликовать свои работы в таких «журналах-хищниках» (predatory journals). Данный термин был предложен американским профессором Джефффри Биллом, специализирующимся в библиотечном деле. Билл проводит регулярный мониторинг подобных изданий и публикует результаты наблюдения в виде ежегодно обновляемого списка. Общий список подразделяется на две части: первая содержит данные о недобросовестных издателях, вторая - об отдельных недобросовестных журналах (Beall, 2015). Scopus и Web of Science используют списки Билла как основу для принятия решений об удалении того или иного

журнала из своей базы, но в них по-прежнему включено значительное количество журналов с низким уровнем качества работ. По данным исследования сотрудников НИУ ВШЭ Ивана Стерлигова и Татьяны Савиной, на данный момент в Scopus представлено 531 хищническое издание (Sterligov and Savina, 2016, 9). Ситуация усугубляется тем, что статьи, однажды, включенные в эти индексы, остаются там навсегда, даже после вынесения решения об исключении какого-либо издания из общего списка.

Жертвами журналов-хищников в первую очередь являются добросовестные российские исследователи без опыта представления работ в ведущие мировые научные журналы, которые используют строгие процедуры отбора, а процесс вынесения окончательного решения о публикации может растянуться на несколько месяцев.

Цель

Целью работы является изучение основных направлений исследований в области бухгалтерского учета, представленные в современных публикациях в ведущих мировых англоязычных журналах.

Методология исследования

В данной работе для подготовки обзора и систематизации различных направлений исследований, представленных в научной литературе, использовались следующие методы: историческое исследование, анализ, синтез, сравнение, группировка и обобщение.

Новизна исследования

Автор предпринимает попытку систематизировать знания о журналах по бухгалтерскому учету, занимающих лидирующие позиции среди академических изданий на английском языке. Работа впервые вводит в российский научный

оборот имена исследователей, изучавших проблемы, существующие в современной иностранной периодике.

Практическая значимость

Знание того, чем занимаются сегодня ведущие мировые ученые в области бухгалтерского учета, необходимо аспирантам при выборе карьеры, а уже работающим ученым – при поиске новых тем для исследований.

Представленные материалы помогут всем категориям российских исследователей при выборе иностранных журналов, к публикациям в которых следует стремиться, так как в них сконцентрированы наиболее качественные и актуальные научные исследования.

Результаты работы будут полезны при поиске научных трудов по различным темам.

Структура работы

Глава 1 содержит обзор научных публикаций по ключевым проблемам, существующим в современной иностранной периодике по бухгалтерскому учету; анализ основных направлений и методов исследований.

В Главе 2 наиболее актуальных исследованиях с точки зрения исследователей и практиков бухгалтерского учета.

Глава 3 рассказывает об основных темах исследований в области бухгалтерского учета на примере публикаций в журнале The Accounting Review за 2015 год.

Завершается исследование Выводами, Списком использованной литературы и Приложениями.

Глава 1 Проблемы учетной практики в англоязычных периодических изданиях

В профессиональных периодических изданиях нет точного определения того, что является «исследованием в области бухгалтерского учета». Например, The Accounting review в качестве основной цели издательской политики заявляет «публикацию результатов исследований по всем дисциплинам, связанным с бухгалтерским учетом. Редакционная коллегия Journal of Accounting Research говорит, что целью работы журнала является «публикация результатов исследований во всех областях бухгалтерского учета». Review of Accounting Studies видит свою миссию в «публикации исследований, которые вносят существенный вклад в развитие бухгалтерского учета как науки». Издатели Accounting, Organizations and Society считают, что целью академических исследований является «понимание способов использования бухгалтерской информации». Олер и др. анализируя работы, которые были опубликованы в ведущих изданиях на протяжении 40 лет, предлагают следующее определение: исследователи в области бухгалтерского учета занимаются изучением влияния экономических процессов на подготовку, анализ, контроль и представление данных финансовой отчетности, а также того какой эффект опубликованная отчетность может оказать на решения, принимаемые представителями бизнес сообщества. Авторы отмечают расплывчатость определения и говорят, что оно скорее является краткой характеристикой основных направлений исследований в области учета, которые появились в последние десятилетия и не выражает мнение авторов о том, над решением каких проблем должны работать современные ученые (Oler et al, 2010).

Целью моей работы является попытка дать представление об основных направлениях исследований в области бухгалтерского учета, для этого необходимо понимание контекста, в котором работают современные ученые.

1. Ключевые проблемы в современной иностранной периодике

По мнению Стивена Зеффа, до начала 60-х годов 20 века исследования в области бухгалтерского учета на английском языке в основном носили описательный характер. Авторы анализировали существующие стандарты и практические аспекты их применения, высказывали мнение о возможности их улучшения. Разработчики новых стандартов и представители крупных компаний с интересом относились к подобным материалам. При этом академические публикации в области учета длительное время подвергались критике за недостаточно высокий уровень научности. В определенный момент ученые, занимающиеся проблемами бухгалтерского учета, признали ограниченность используемых ими исследовательских методов, а появление компьютеров облегчило сбор и анализ огромного количества данных о ценах на акции и цифр финансовой отчетности. Авторы стали стремиться сделать свои работы более аналитическими, чтобы повысить их академическое значение, и начали применять методы смежных дисциплин: эконометрики, статистики и математики (Granof and Zeff, 2008).

Начиная с 1960-х академические исследования в области учета все больше концентрируются на методологии, все чаще используют количественные и аналитические методы исследования. Эти изменения привели к парадоксальным результатам. Новая исследовательская парадигма улучшила понимание того, как финансовая информация влияет на решения менеджеров и инвесторов. Но при этом вытеснила ранее существовавшие методы исследования. В результате университетская наука перестала участвовать в

создании новых стандартов бухгалтерского учета и выработке рекомендаций для практикующих специалистов. Бедфорд, анализирует научные работы, опубликованные в течение 10 лет и приходит к выводу об отсутствии влияния академических исследований в области учета на практическую деятельность бухгалтеров (Bedford, 1978, 2). Каплан выражает сомнение в способности академических статей помочь в решении большинства проблем, интересующих профессиональных бухгалтеров (Kaplan, 1978, 168).

1.2 Роль публикаций в ведущих научных изданиях в карьере исследователей

Современная академическая система оказывает огромное влияние на исследователей. Во многих странах действует система материального поощрения для ученых, публикующих результаты своих исследований в ведущих академических журналах. Например, в США карьерный рост, увеличение заработной платы, учебная нагрузка, исследовательские гранты и научные премии напрямую зависят от количества публикаций (Swanson, 2004). Йонссон приводит слова главного редактора *Journal of Accounting and Economics* об увеличении доходов исследователей в среднем на \$ 30 000 после опубликования всего лишь одной статьи в его журнале (Jönsson, 2006). Старбак рассказывает о правилах, устанавливаемых ректорами американских бизнес школ, в соответствии с которыми карьерный рост ученого напрямую зависит от наличия публикаций в журналах класса «А». Чтобы получить звание профессора исследователь должен опубликовать n-количество статей (в зависимости от учебного заведения) в ведущих научных журналах, при этом статьи, вышедшие в изданиях, не входящих в пятерку признанных лидеров, вообще не учитываются (Starbuck, 2005). В сложившейся ситуации наличие таких публикаций особенно актуально для молодых ученых (Oster &

Hammermesh, 1998). Данн исследовал возраст авторов работ, опубликованных в the American Economic Review и обнаружил, что средний возраст исследователей равняется 30 – 44 годам, также наблюдается увеличение работ ученых в группе от 45 до 54 лет (это в основном совместные работы признанных ученых с более молодыми исследователями, обладающими продвинутыми компьютерными навыками (Dunn, 2005).

Buchheit и др. анализируют статьи, опубликованные в трех ведущих журналах, занимающихся проблемами бухгалтерского учета (JAE, JAR, and TAR) за период с 1997 по 1999 год и сравнивают их с публикациями в других областях экономической науки - финансы, менеджмент и маркетинг. Изучая количество журналов в по различным дисциплинам, исследователи обнаружили, что издания, публикующие работы по проблемам учета, значительно отстают по своему количеству от изданий, посвященным прочим областям экономической науки. Это позволяет авторам сделать вывод о том, что специалистам в области бухгалтерского учета значительно сложнее опубликовать работу в одном из ведущих журналов, чем их коллегам, работающим в области маркетинга или менеджмента (Buchheit et al, 2002). Результаты, полученные Buchheit и др., совпадают с данными исследования Свенсона (Swanson, 2004), который рассматривает схожие проблемы по в период с 1980 по 1999.

На основании приведенных данных несложно сделать вывод о важности публикаций в ведущих журналах для карьеры ученого. Ведущие мировые университеты осознают это и разрабатывают специальные обучающие программы для своих аспирантов. Существует большое методических пособий по данному вопросу. Некоторые книги, например, Cameran (1988) and Huff (1999), предлагают пошаговую инструкцию по написанию и публикации статей. Под редакцией Simon and Fyfe (1994) был выпущен сборник статей, написанных 14 представителями мира издателей (сотрудников университетских изданий, главных редакторов научных журналов и т.д.), который содержит

большое количество советов по проблемам публикации исследований. Большинство авторов советует молодым ученым смириться с существующей системой и принять «правила игры», потому что это единственная эффективная стратегия выживания в современном научном сообществе.

1.3 Теория q–r

Изменение научно-исследовательской парадигмы привело к созданию новых академических журналов в области бухгалтерского учета, специализирующихся на публикации статей, основанных на количественных методах исследования. К сожалению, с течением времени академические издания перестали принимать работы, выполненные в описательном стиле. Одним из наиболее влиятельных научных журналов данного типа стал the Journal of Accounting Research, который выходит с 1963 года при поддержке Чикагского университета (University of Chicago Graduate School of Business).

Эллисон разработал модель для анализа качества публикаций в академических журналах и назвал ее «теория q–r» (q–r theory). В основе данной теории лежит идея о том, что все статьи, опубликованные в академических журналах, можно разделить на две категории: q и r. К категории q относятся работы, в которых есть идеи способные расширить границы уже имеющихся знаний. Для характеристики работ категории q Эллисон предлагает использовать принцип: какие идеи из данной работы преподаватель смог бы использовать при разработке учебного курса для студентов магистратуры. К категории r он относит прочие атрибуты качества, которые могут быть улучшены в процессе работы над статьей: расширение библиографической базы, дополнительная проверка качества полученных результатов, включение в анализ дополнительных аспектов, улучшение формы представления данных и т.д. В основе теории лежит предположение, что первоначальные усилия при написании работы относятся к категории q, а процесс редактуры и внесение

дополнительных изменений может повлиять лишь на категорию г. При написании статьи исследователям приходится балансировать между двумя этими категориями, особенно если они хотят, чтобы работа была опубликована в одном из ведущих журналов (Ellison, 2002).

Используя данный подход Свенсон (Swanson, 2004) проанализировал журнальные публикации по четырем экономическим дисциплинам: бухгалтерский учет, финансы, менеджмент и маркетинг. Результаты его исследования подтверждают теорию Эллисона, в соответствии с которой в области бухгалтерского учета появляется все меньше статей, содержащих новые идеи. Он приходит к выводу, что ученые, занимающиеся проблемами учета возможно чрезмерно концентрируются на качестве анализа данных, и недостаточно уделяют внимания оригинальности идеи, представленной в исследовании. Причиной такого отношения к написанию статей стала система отбора работ научными журналами. Рецензенты все чаще оценивают качество статей на основании умения автора применять в исследовании сложные методики.

Эллисон говорит о создании «порочного круга»: ученые чья работа была опубликована одним из ведущих журналов, надеются повторить свой успех и начинают копировать модель исследования. В определенный момент наиболее успешные авторы становятся рецензентами, теперь они используют модель собственного успеха при оценке поступающих к ним работ. Таким образом ученые, рецензенты и издатели становятся частью системы, которая поощряет или наказывает участников за определенные действия. Система становится все более замкнутой и постепенно теряет связь с внешним миром. Авторы теряют интерес к написанию работ, которые будут иметь значение для людей за пределами системы. Основным критерием качества работы становится одобрение коллег из академической среды (Ellison, 2002).

1.4 Рейтинг академических журналов

Существует огромное количество англоязычных журналов, публикующих работы по проблемам бухгалтерского учета. В одном из своих исследований Волкова, говорит о 1000 изданий, которые она обнаружила в системе eLibrary (Волкова, 2014). Однако далеко не все эти издания являются академическими. Стивен Зефф в статье 1996 года относит к этой категории всего 77 журналов, из них более 50% выходят в США, более детально данные по географическому распределению представлены ниже (Zeff, 1996, 158):

США – 42

Великобритания и Ирландия – 14

Австралия – 8

Канада – 4

Индия – 2

Гонконг – 1

Новая Зеландия – 1

Сингапур – 1

Южная Африка – 1

Индонезия – 1

Швеция – 1

Дания - 1

Самые свежие данные о количестве академических журналов можно получить на сайте Британской Ассоциации Сертифицированных Бизнес Школ (CABS), которая каждые пять лет составляет рейтинг ведущих журналов (Academic Journal Guide). В 2015 году в раздел «Бухгалтерский учет» вошло 80 журналов.

Большинство работ о трендах характерных для академических изданий, занимаются изучением публикаций в журналах категории «А». Чтобы определить, какие журналы являются общепризнанными лидерами, Боннер и др. провели анализ 16 исследований (17 рейтингов), посвященных различным журнальным рейтингам. Составители рейтингов пользовались различными методиками. Количество журналов, включенных в каждый рейтинг также отличается. Но результаты позволяют сделать вывод, что пять журналов стабильно занимают лидирующие позиции. Названия ведущих журналов представлены в алфавитном порядке: Accounting, Organizations and Society, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research и the Accounting Review. Общепринятая сокращенная форма названий этих изданий: AOS, CAR, JAE, JAR, and TAR. Обобщенные результаты исследования представлены в таблице ниже:

Таблица 1: Сводные результаты рейтингов ведущих журналов

Название журнала	No. 1	No. 2	No. 3	No. 4	No. 5
AOS	1	1 (один раз вместе с JAE)	3	9	2
CAR	–	–	–	1	4
JAR	6 (один раз вместе с TAR)	9	2	–	–
JAE	4	3 (один раз вместе с AOS)	7	1	1
TAR	6 (один раз вместе с JAR)	5	4	1	–

Источник: Bonner et al., 2006, 672

На основании данных, представленных в таблице, можно сделать следующие выводы. Из пяти журналов JAR чаще других занимает лидирующие позиции. Составители 15 рейтингов шесть раз поместили его на первое место и девять раз – на второе. Остальные два рейтинга разместили JAR на третьем месте. TAR находится на втором месте по общей популярности. Ему шесть раз принадлежит первое место и пять раз – второе. Четыре рейтинга ставят TAR на третье место и один – на четвертое. Обобщенные данные показывают, что эти два журнала уверенно занимают лидирующие позиции в мировых исследованиях, посвященных бухгалтерскому учету.

1.5 Основные направления и методология исследований

Существует несколько работ, посвященных анализу основных направлений исследований в ведущих научных журналах в области бухгалтерского учета. В основном они концентрируются на анализе статей, опубликованных в небольшой группе ведущих журналов за определенный

период, так как, по мнению большинства авторов, именно они оказывают максимальное влияние на область исследований. Все авторы предоставляют данные об общем количестве статей и делят статьи на группы в соответствии с их содержанием. Анализ основных направлений исследований позволяет понять, существуют ли различия в редакционной политике ведущих журналов.

В своем исследовании Дерек Олер и др. соглашаются с выводами Стивена Зеффа и отмечают значительные изменения в научной парадигме бухгалтерского учета за период с 1960 по 2007 год. В этот период значительно увеличилось количество публикуемых статей по проблемам бухгалтерского учета, что в основном было связано с появлением новых журналов, некоторых из которых вошли в группу мировых лидеров (Oler et al, 2010). Они отмечают, что в середине 1970-х годов появляется новый тренд – проблемы финансового учета становятся основным направлением исследований. Таттл и Диллард пишут, что такая ситуация характерна для публикаций, выходящих в the Accounting Review, (Tuttle and Dillard, 2007), но Олер и др. демонстрируют в своей статье, что этого тренда придерживаются и другие издания.

Авторы исключают из исследования большинство журналов с достаточно узкой специализацией в области налогообложения или аудита, например, the Journal of the American Tax Association or Auditing: A Journal of Practice & Theory, так как большинство американских бизнес-школ не относят такие издания к категории «А». В соответствии с гипотезой авторов, активно работающие, ученые стараются разместить свои работы в ведущих журналах, в основном это связано с экономическими причинами, которые уже были описаны. Олер и др. концентрируются на анализе статей в шести журналах-лидерах, считая данную выборку наиболее репрезентативной для выявления основных тенденций в академических исследованиях по бухгалтерскому учету (Oler et al, 2010, 639). В выборку вошли следующие журналы: AOS, CAR, JAR, JAE, RAST и TAR. Количество изученных статей в каждом журнале зависит от года выхода

первого номера: JAR - 1963; AOS - 1976; JAE - 1979; CAR - 1984; RAST - 1996. Исключение составляет TAR, первый номер которого вышел в 1926 году.

Авторы выделяют шесть основных направлений исследований и семь основных методов исследования:

Определение основных направлений исследований

Финансовый учет (Financial Accounting): исследования, изучающие финансовую отчетность для внешних пользователей (включая работу аналитиков и аналитические прогнозы)

Управленческий учет (Managerial Accounting): исследования, изучающие внутреннюю отчетность, системы бюджетирования, оценки и трансфертного ценообразования.

Аудит (Auditing): исследования, изучающие методики аудита и работу аудиторов (включая системы внутреннего контроля).

Налогообложение (Tax): исследования, изучающие федеральные и региональные налоги, налоговое планирование, налоговые стратегии и влияние налогов на рынки капитала.

Управление (Governance): исследования, изучающие системы корпоративного управления и контроля (такие как структура совета директоров, права акционеров).

Прочее (Other Topics): исследования, которые не могут быть включены в перечисленные выше категории (такие как образование, история, профессиональные квалификации).

Определение методологии исследований

Архивный метод (Archival): исследования, использующие архивные данные о рынке ценных, в основном это информация о стоимости акций, но могут также анализировать данные об облигациях и ценах полезных ископаемых. Также используется название – исследования рынков капитала.

Экспериментальный метод (Experimental): в отличие от наблюдения разделяет изучаемые объекты на группы в соответствии с определенными параметрами.

Полевое исследование (Field Study): общий термин для обозначения работ, основанные на анализе первичных данных, полученных путем: визитов в компанию, интервью. Характеризуется небольшим размером выборки, но при этом содержит большой объем информации часто только об одной компании.

Обзор (Review): «псевдо-методология», так как не содержит новых данных, обобщает и систематизирует предыдущие исследования.

Наблюдение (Survey): метод сбора первичной информации об изучаемом объекте, основанный на непосредственном созерцании фактов, касающихся изучаемого объекта.

Теоретическое исследование (Theoretical): в работах используются аналитические методы исследования, например, математические модели, леммы и т.д.

Описательное исследование (Normative): работы не использующие методы аналитического моделирования, и не опирающиеся на предыдущие исследования. В данную категорию также включены все работы, которые не соответствуют перечисленным выше методологиям. Описательные исследования обычно рассматривают определенные проблемы бухгалтерского учета.

В Таблице 2 представлены данные по основным направлениям исследований, опубликованным в шести ведущих журналах. Информация представлена в разрезе десятилетий агрегировано и по каждому изданию. Данные, представленные в Таблица 2.1, говорят о доминировании финансовых исследований и постепенном снижении количества работ по управленческому учету, аудиту и налогообложению. Из Таблицы 2.2 становится понятно, что существуют некоторые отличия по распределению тем исследований в зависимости от издания. RAST в основном сконцентрирован на работах по

финансовому учету, статьи по аудиту, налогам и управлению практически не представлены в этом журнале. В AOS публикуется максимальное количество статей по управленческому учету – 34% от общего количества (на втором месте находится TAR с 16%). Из всех журналов CAR публикует максимальное количество статей по аудиту. Очень незначительное количество статей во всех журналах посвящено налогообложению, относительно остальных изданий JAE публикует больше работ по налогообложению. Снижение количества статей по аудиту и налогообложению авторы связывают с постоянно уменьшающимся количеством исследователей в этих областях.

CAR является единственным журналом, в публикациях которого можно проследить тренд на снижение количества статей по финансовому учету: 64% - в 1990-е и 50% - в 2000-е. В остальных журналах количество доля финансовых исследований наоборот увеличилась. В CAR также увеличили долю статей по управленческому учету, аудиту и налогам, количество работ по этим направлениям в JAR, RAST и TAR наоборот сократилось. Можно также отметить значительное увеличение количества статей по управленческому учету в AOS. В изучаемом периоде было опубликовано всего 34 статьи по управлению, в основном они появлялись в AOS и JAE.

В Таблице 3 представлены данные по основным методам исследований. В полном соответствии с постоянным увеличением количества работ по финансовому учету Таблица 3.1 демонстрирует рост архивных исследований. Описательные исследования, которые доминировали в 1960-х практически исчезли из ведущих журналов. Зенит экспериментальных исследований приходится на 1980-е. Теоретические исследования то появляются, то исчезают в ведущих журналах. В Таблице 3.2 представлены данные по каждому журналу: JAE и RAST в основном публикуют архивные исследования; в JAR, AOS и CAR представлено относительно большее количество экспериментальных исследований, а в RAST и CAR – теоретических.

Таблицы 3.3 – 3.8 позволяют последить тренды характерные для изучаемых журналов. В 1990-е и 2000-е произошел заметный рост количества работ, основанных на архивных методах исследований. Также следует отметить снижение экспериментальных исследований в JAR с 25% в 1970-е до 8% 2000-е.

Таблица 2: Основные направления исследований

Таблица 2.1 Сводные данные о количестве опубликованных статей

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1960-е	792	48,6%	16,7%	4,8%	3,9%	0,0%	26,0%
1970-е	810	52,8%	17,4%	11,9%	2,1%	0,1%	15,7%
1980-е	1 038	48,3%	15,9%	17,9%	4,0%	0,2%	13,7%
1990-е	1 278	48,4%	14,6%	17,9%	6,7%	0,5%	11,7%
2000-е	1 196	61,2%	12,0%	12,6%	5,9%	2,1%	6,3%

Таблица 2.2 Данные о количестве статей в шести ведущих журналах

Журнал	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
AOS	524	16,6%	33,8%	15,8%	1,7%	1,1%	30,9%
CAR	532	58,1%	10,3%	22,2%	5,6%	0,0%	3,8%

JAE	557	52,8%	9,5%	4,3%	6,5%	2,7%	24,2%
JAR	1 529	59,0%	12,0%	15,4%	4,8%	0,5%	8,4%
RAST	210	83,8%	10,5%	3,8%	1,0%	0,5%	0,5%
TAR	1 762	50,9%	15,8%	13,1%	5,4%	0,3%	14,4%

Таблица 2.3 Accounting, Organizations and Society

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1970-е	60	20,0%	26,7%	11,7%	0,0%	0,0%	41,7%
1980-е	196	16,3%	38,3%	15,3%	1,5%	0,0%	28,6%
1990-е	169	15,4%	26,6%	19,5%	0,6%	0,6%	37,3%
2000-е	99	17,2%	41,4%	13,1%	5,1%	5,1%	18,2%

Таблица 2.4 Contemporary Accounting Research

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1980-е	101	59,4%	14,9%	20,8%	1,0%	0,0%	4,0%
1990-е	242	63,6%	7,0%	19,8%	5,0%	0,0%	4,5%
2000-е	189	50,3%	12,2%	25,9%	9,0%	0,0%	2,6%

Источник: подготовлено на основании данных Bonner et al., 2006

Таблица 2: Основные направления исследований (продолжение)

Таблица 2.5 Journal of Accounting and Economics

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1970-е	8	50,0%	12,5%	0,0%	0,0%	0,0%	37,5%
1980-е	108	58,3%	1,9%	5,6%	4,6%	0,9%	28,7%

1990-е	242	45,0%	14,9%	4,5%	6,2%	2,5%	26,9%
2000-е	199	59,3%	7,0%	3,5%	8,0%	4,0%	18,1%

Таблица 2.6 Journal of Accounting Research

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1960-е	178	52,8%	19,7%	3,9%	6,2%	0,0%	17,4%
1970-е	353	58,4%	13,9%	14,7%	0,6%	0,3%	12,2%
1980-е	434	56,9%	11,3%	18,4%	3,7%	0,0%	9,7%
1990-е	300	53,3%	10,0%	23,7%	11,3%	0,0%	1,7%
2000-е	264	73,9%	7,6%	9,8%	3,8%	2,3%	2,7%

Таблица 2.7 Review of Accounting Studies

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1990-е	59	74,6%	18,6%	5,1%	0,0%	0,0%	1,7%
2000-е	151	87,4%	7,3%	3,3%	1,3%	0,7%	0,0%

Таблица 2.8 The Accounting Review

Период	Количество статей	Фин. учет	Упр. учет	Аудит	Налоги	Управление	Прочие
1960-е	614	47,4%	15,8%	5,0%	3,3%	0,0%	28,5%
1970-е	389	53,0%	19,3%	9,5%	3,9%	0,0%	14,4%
1980-е	199	49,7%	12,1%	24,6%	8,5%	0,5%	4,5%
1990-е	266	47,4%	18,0%	23,7%	9,0%	0,0%	1,9%

2000-е	294	59,5%	11,6%	17,3%	6,8%	1,7%	3,1%
---------------	-----	-------	-------	-------	------	------	------

Источник: подготовлено на основании данных Bonner et al., 2006

Таблица 3: Методология исследований

Таблица 3.1 Сводные данные о методологии исследований

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1960-е	792	9,6%	4,9%	0,0%	0,8%	1,6%	6,4%	76,6%
1970-е	810	28,3%	17,9%	0,9%	2,8%	4,3%	25,8%	20,0%
1980-е	1 038	42,1%	20,6%	2,2%	4,6%	4,6%	16,6%	9,2%
1990-е	1 278	52,1%	15,8%	1,5%	1,9%	2,3%	20,5%	5,9%
2000-е	1 196	64,7%	13,0%	1,5%	2,3%	2,8%	13,7%	2,0%

Таблица 3.1 Данные о методах исследования в шести ведущих журналах

Журнал	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
AOS	524	10,7%	19,8%	12,0%	6,5%	14,3%	4,6%	32,1%
CAR	532	48,9%	18,8%	0,8%	2,1%	2,4%	25,2%	1,9%
JAЕ	557	81,9%	0,7%	0,0%	5,9%	0,0%	11,1%	0,4%
JAR	1 529	47,8%	20,1%	0,0%	1,8%	0,3%	20,3%	9,5%
RAST	210	63,3%	2,4%	0,0%	0,0%	0,0%	34,3%	0,0%
TAR	1 762	31,0%	13,3%	0,0%	1,3%	3,7%	14,5%	36,2%

Таблица 3.3 Accounting, Organizations and Society

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1970-е	60	8,3%	11,7%	11,7%	5,0%	16,7%	5,0%	41,7%
1980-е	196	9,2%	23,5%	11,7%	7,7%	13,3%	1,5%	33,2%
1990-е	169	10,7%	16,6%	11,2%	4,7%	9,5%	10,1%	37,3%
2000-е	99	15,2%	23,2%	14,1%	8,1%	23,2%	1,0%	15,2%

Таблица 3.4 Contemporary Accounting Research

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1980-е	101	36,6%	8,9%	0,0%	3,0%	5,9%	39,6%	5,9%
1990-е	242	50,4%	18,6%	0,0%	2,5%	1,7%	26,0%	0,8%
2000-е	189	53,4%	24,3%	2,1%	1,1%	1,6%	16,4%	1,1%

Источник: подготовлено на основании данных Bonner et al., 2006

Таблица 3: Методология исследований (продолжение)

Таблица 3.5 Journal of Accounting and Economics

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1970-е	8	62,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	37,5%	0,0%
1980-е	108	79,6%	0,0%	0,0%	7,4%	0,0%	11,1%	1,9%
1990-е	242	83,5%	0,8%	0,0%	2,9%	0,0%	12,8%	0,0%
2000-е	199	81,9%	1,0%	0,0%	9,0%	0,0%	8,0%	0,0%

Таблица 3.6 Journal of Accounting Research

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1960-е	178	24,7%	17,4%	0,0%	2,2%	0,0%	13,5%	42,1%
1970-е	353	36,0%	25,2%	0,0%	2,3%	0,0%	21,5%	15,0%
1980-е	434	45,4%	24,9%	0,0%	3,5%	0,0%	22,4%	3,9%
1990-е	300	55,0%	19,7%	0,0%	0,3%	1,3%	23,7%	0,0%
2000-е	264	75,0%	8,0%	0,0%	0,0%	0,4%	16,3%	0,4%

Таблица 3.7 Review of Accounting Studies

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1990-е	59	42,4%	3,4%	0,0%	0,0%	0,0%	54,2%	0,0%
2000-е	151	71,5%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	26,5%	0,0%

Таблица 3.8 The Accounting Review

Период	Кол-во статей	Архив. метод	Эксперим. метод	Полевое исследование	Обзор	Наблюдение	Теор. исследование	Описат. исследование
1960-е	614	5,2%	1,3%	0,0%	0,3%	2,1%	4,4%	86,6%
1970-е	389	23,7%	12,6%	0,0%	3,1%	6,4%	32,6%	21,6%
1980-е	199	49,7%	25,6%	0,0%	3,5%	8,0%	10,1%	3,0%
1990-е	266	50,4%	24,8%	0,0%	0,8%	2,3%	18,0%	3,8%
2000-е	294	64,3%	20,4%	0,0%	0,0%	2,0%	11,2%	2,0%

Источник: подготовлено на основании данных Bonner et al., 2006

Данные об общем и среднегодовом количестве изданных номеров и научных исследований в пяти ведущих научных журналах, представленный в таблице ниже:

Количество номеров и исследований, опубликованных в пяти ведущих журналах (1984–2003)						
	AOS	CAR	JAЕ	JAR	TAR	ИТОГО
Общее количество изданных номеров	118	56	77	64	81	396
Среднее количество номеров в год	5,9	2,8	3,9	3,2	4,1	19,8
Общее количество исследований	654	408	388	517	693	2660
Среднее количество исследований в год	32,7	20,4	19,4	25,9	34,7	133,0

Источник: подготовлено автором

Выводы

В данной главе был проведен анализ основных направлений исследований в ведущих научных журналах в области бухгалтерского учета. Период примерно до середины 60-х годов 20-ого века характеризуется большим количеством описательных исследований, а также работ исторической направленности. Основными темами исследований были методы бухгалтерского учета. Академические журналы публиковали исследования, которые отвечали на вопросы, интересующие бухгалтеров-практиков и регуляторов бухгалтерского учета.

Начиная со второй половины 60-х годов изменяется направленность работ, публикуемых в академических журналах. Исследователи все чаще применяют новые методы при написании работ. Академические журналы публикуют все меньшее число работ, основанных на описательных методах исследования, и все чаще встречаются работы, написанные с использованием эмпирических приемов. Новые исследования в области бухгалтерского учета ориентируются на смежные научные дисциплины: математику, статистический анализ и когнитивную психологию. Новый тренд в области академических публикаций характеризуется широким использованием методов математического моделирования и статистического анализа. Анализ публикаций в основных академических журналах позволяет сделать вывод, что данный тренд сохраняется и в данный момент.

Одной из причин изменения тренда в исследованиях, посвященных проблемам бухгалтерского учета, стала публикация в 1959 году двух докладов. Первый был подготовлен Фондом Форда (the Ford Foundation), а второй – Корпорацией Карнеги (the Carnegie Corporation). Оба доклада оказали огромное влияние на исследования в области бухгалтерского учета, а также на методы преподавания в американских бизнес-школах. Доклады рекомендовали исследователям использовать в работе методы смежных социальных дисциплин, психологии и экономики. Сотрудники трех ведущих американских университетов стали пионерами в использовании новых методов в области исследования бухгалтерского учета: Университет Карнеги (сейчас он называется Carnegie Mellon University), Университет Чикаго (the University of Chicago) и Стенфордский Университет (Stanford University). В Университете Карнеги особенно интересовались психологией и поведенческими аспектами бухгалтерского учета. В Университетах Чикаго и Стенфорда отдавали предпочтение экономическому направлению в исследованиях. Также в 60-х годах начинают развиваться компьютерные базы данных, например, Compustat (появился в 1962 году) и CRSP (данные для этой базы начали собирать в 1960

году в Университете Чикаго). Компьютерные базы данных значительно расширили практические возможности ученых для анализа теорий и гипотез. В результате 58% эмпирических исследований, опубликованных в *JAR*, *TAR* и the Journal of Accounting and Economics (*JAE*) в период с 2011 по 2014 годы были подготовлены с использованием Compustat и CRSP (Dyckman and Zeff, 2015, 513).

Приведенные в главе данные позволяют сделать вывод, что исследования в области финансового учета составляют практически 50% от общего числа публикаций в ведущих академических журналах. Практически все исследования в области финансового учета подготовлены на основе анализа различных баз данных.

Знакомство со статьями, опубликованными в ведущих академических журналах, позволяет сделать вывод о том, что на данный момент в них практически полностью отсутствуют описательные и исторические исследования. Также практически отсутствуют работы, основанные на полевых методах исследования, которые могли бы дать очень интересные результаты особенно в области управленческого учета.

В главе также было проанализировано значение публикаций в ведущих академических журналах для карьеры исследователей. Можно сделать вывод, что универсальной практикой для большинства университетов является использование систем оценки работы сотрудников, основанных на количестве публикаций в ведущих журналах. Наличие публикаций в ведущих академических журналах также влияет на уровень оплаты труда исследователей и возможность карьерного роста.

Глава2 Ключевые проблемы бухгалтерского учета

2.1 Трансформация модели бухгалтерского учета. Позиция исследователей

На протяжении нескольких последних десятилетий система бухгалтерского учета претерпела ряд значительных изменений, связанных с глобализацией экономики (Irvine, 2008). Эти изменения не могли не повлиять на регуляторов, отвечающих за разработку принципов бухгалтерского учета. При этом национальным регулятором приходится вырабатывать правила ведения бухгалтерского учета с учетом новых требований:

1. в современных условиях ни один из национальных регуляторов не в состоянии предложить универсальную систему бухгалтерского учета, которая содержала бы ответы на все вызовы современной системы ведения бизнеса;
2. ни один из национальных регуляторов не в состоянии предложить универсальную систему бухгалтерского учета, которая была бы признана всеми остальными национальными регуляторами;
3. в данный момент существует значительное количество областей бухгалтерского учета, по которым национальному регулятору трудно самостоятельно выработать оптимальное решение (Irvine, 2008,15).

В результате процесса глобализации бухгалтерские принципы претерпевают изменения. Доказательствами процесса глобализации системы бухгалтерского учета и отчетности является увеличение значения принципа справедливой стоимости, пересмотр концептуальной парадигмы бухгалтерского учета, увеличение значения бухгалтерского учета, работающего в соответствии с принципами, а не правилами его ведения. Требования пользователей бухгалтерской отчетности, основанные на необходимости получения достоверной информации для проведения качественного анализа и выработки

обоснованных инвестиционных решений, привело к изменению парадигмы ведения бухгалтерского учета. Основной особенностью современного этапа в развитии бухгалтерского учета является стремление соответствовать требованиям новой информационной экономики. Переход от индустриального общества к информационному характеризуется увеличением возможностей для обработки данных, и как следствие этого увеличение возможности получить данные для анализа. Основные изменения в бухгалтерском учете связаны с уходом от оценки активов по исторической стоимости и от подготовки отчетности в соответствии с правилами. Новая парадигма бухгалтерского учета основана на подготовке бухгалтерской отчетности в соответствии с принципами и оценке активов по справедливой стоимости. В таблице ниже представлены основные элементы индустриальной и информационной парадигм бухгалтерского учета:

Парадигма бухгалтерского учета в индустриальной экономике	Парадигма бухгалтерского учета в информационной экономике
Надежность	Достоверное представление
Распределение затрат	Справедливая стоимость
Фокус на отдельных операциях	Фокус на экономических событиях
Основана на правилах ведения бухгалтерского учета	Основана на принципах ведения бухгалтерского учета

Таблица 4: Парадигмы бухгалтерского учета

Источник: Shortridge and Smith, 2009, 12

Сложно определить точную дату начала изменения парадигмы бухгалтерского учета, но не вызывает сомнений связь данного процесса с увеличением случаев использования финансовых инструментов и повышением рисков, связанных с операциями в иностранной валюте. Использование финансовых инструментов в деятельности международных компаний и увеличение транзакций, совершаемых в иностранной валюте, привело к изменениям в организации бухгалтерского учета (Shortridge and Smith, 2009). Некоторые исследователи, например, Пенно, считают, что изменения в системе

бухгалтерского учета, создание новых, ранее не существовавших финансовых инструментов, а также переход на оценку активов по справедливой стоимости, увеличение использования информационных технологий, изменение формы представления отчетности, привели к увеличению неопределенности и снижению информированности людей, ответственных за принятие решений (Penno, 2008).

Основными качественными характеристиками международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) являются уместность (relevance) и достоверность представления (faithful representation). Финансовая информация уместной, если она способна повлиять на принятие экономических решений. Финансовая информация считается достоверной, если она является полной, т.е. включает всю необходимую информацию для понимания того или иного события пользователем; нейтральной, т.е. выбор информации для представления и ее представление должны быть непредвзятыми; не содержащей ошибок, т.е. описание события не должно содержать ошибки или упущения. Информация является важной для принятия экономических решений, если она одновременно является уместной и достоверно представленной. Также важными качественными характеристиками информации являются: сопоставимость, которая позволяет пользователям устанавливать сходства и различия между показателями; подтверждаемость, которая означает подтверждение независимыми и компетентными экспертами достоверности представленных данных; своевременность, которая означает, что информация представлена пользователям тогда, когда она способна повлиять на принятие решений; понятность, которая означает отчетливость и конкретность в классификациях, описании и представлении информации. Финансовая отчетность готовится в соответствии с основополагающим допущением о непрерывности деятельности компании, которое означает, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и кроме самого намерения у компании должны быть экономические возможности продолжать

свою деятельность. Существуют три критерия признания элементов финансовой отчетности: соответствие определению одного из элементов финансовой отчетности; вероятность того, что будущая экономическая выгода, связанная с конкретным элементом отчетности будет получена или утрачена; возможность надежно измерить или оценить стоимость элемента финансовой отчетности. Компании при подготовке отчетности должны руководствоваться прежде всего оценкой сути событий, а не их формой.

В данный момент все большее количество стран становятся частью информационной экономики. Этому способствуют технологическое развитие, облегчение доступа к информации и стремление деловой элиты стать частью мирового сообщества. Эти изменения вместе с ростом сектора услуг в мировой экономике, приводят увеличению значения нематериальных активов в отчетности крупных международных компаний, а это неразрывно связано с разницей между бухгалтерской и рыночной стоимостью активов. Все перечисленное служит доказательством неспособности индустриальной парадигмы бухгалтерского учета соответствовать потребностям новой информационной экономики.

Одной из характерных черт информационной экономики является широкое использование нематериальных ресурсов. Поэтому данные отчетности, подготовленные в рамках индустриальной парадигмы бухгалтерского учета, не соответствуют требованиям новой информационной экономики и могут привести к значительным несоответствиям при подготовке финансовой отчетности.

Очень часто определение справедливой стоимости может быть связано с определенными проблемами, но современный бухгалтерский учет уже достиг определенных успехов в данном направлении. Внедрение изменений в повседневную практику бухгалтерского учета требует времени. Иногда новые стандарты бухгалтерского учета могут содержать противоречивые требования. Переходный период характеризуется постоянным поиском новых решений.

Бухгалтерский учет, как и экономика, является частью социальных наук, изменения, происходящие в нем связаны с поведенческими аспектами человеческой психики, что не может не отражаться на общей парадигме. Бухгалтерский учет должен отвечать требованиям новой экономической эпохи, но он не может повлиять на поведение пользователей и составителей бухгалтерской отчетности. Основной задачей создания новой парадигмы бухгалтерского учета является разработка новых теорий и методов, которые должны максимально точно описывать постоянно изменяющуюся экономическую реальность (Shortridge and Smith, 2009).

Несмотря на то, что большинство финансовых инструментов оцениваются по справедливой стоимости, остается широкое поле деятельности для разработки методов оценки и требованиям к раскрытию информации по ним. Причиной данного положения являются фундаментальные отличия финансовых инструментов от таких привычных элементов финансовой отчетности, как запасы и прочие материальные активы. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности почти все финансовые инструменты и все деривативы оцениваются по справедливой стоимости. По мнению исследователей, такой подход позволяет повысить прозрачность финансовой отчетности и дает потенциальным инвесторам наиболее четкое представление о финансовом положении компании (Orbán, 2013).

Наиболее точно экономическая стоимость актива может быть определена как текущая стоимость будущих денежных потоков, данное понятие включает в себя цену актива на вторичном рынке, при условии, что для него существует активный рынок. Если не существует рынка для данного вида активов их стоимость должна определяться другими способами. Для активов, которые не имеют активного рынка, стоимость может быть определена на основании профессионального суждения. Одной из основных задач составителей отчетности является предоставление пользователям максимально полезных данных, так как от этого зависит эффективность принимаемых решений,

уровень финансовых рисков и прибыли. Составитель отчетности должен быть заинтересован в поддержании своей профессиональной репутации, иначе предоставленная им стоимость активов и иных ценностей может быть поставлена под сомнение. Методы оценки активов должны характеризоваться определенностью и целостностью. В принципе, инвесторы и кредиторы дают легитимность хозяйствующим субъектам, предоставляя ресурсы для деятельности. В некоторых случаях применение данного принципа может исказить информацию, но естественный консерватизм иногда очень эффективен, он может максимизировать доходность и минимизировать финансовые риски. Однако большинство решений, принимаемых инвесторами с использованием финансовой информации, связано с разного уровня рисками. Для того, чтобы гарантировать, что пользователи получают качественную информацию, составитель отчетности должен подходить с максимальной серьезной к выбору способа оценки активов (Raar, 2008).

Оборотный капитал используется для производства товаров и услуг, в традиционных производствах, но в случае с финансовыми инструментами стоимость создается их конечными пользователями. Оценка этих предметов должен быть основана на дисконтированных будущих денежных потоков, связанных с ними. Использование данного метода затруднено в традиционной парадигме бухгалтерского учета. Это объясняет необходимость выработки новых подходов к учету, которые позволят улучшить качество, предоставляемой пользователям финансовой информации.

Отражение в отчетности финансовых инструментов в соответствии со справедливой стоимостью позволяет руководителям компаний принимать информированные инвестиционные решения и использовать финансовые инструменты с максимальной эффективностью. Риски, связанные с использованием активов, зависят от спроса и цен, действующих на рынке. Но если мы верим в теорию эффективного рынка, то колебания в стоимости финансовых инструментов зависят от макроэкономических трендов, а не от

действий конкретных участников рынка. В данном случае стоимость финансовых инструментов на дату отчетности будет определяться как текущая стоимость будущих денежных потоков с учетом дисконта на риск. Оставаясь в парадигме традиционного бухгалтерского учета в некоторых случаях сложно определить ценность актива, поэтому необходимо использовать новые методы. Определение от реализации дохода на основе исторической (балансовой) эффективно для измерения доходов в традиционных отраслях, например, производство или сфера услуг, данный метод очень сложно адаптировать для измерения комплексного характера доходов, получаемых от финансовых операций и финансовых инструментов, разработанных на основе сложного финансового инжиниринга, но именно такими элементами характеризуется современная экономика. Для оценки финансовых инструментов, предназначенных для продажи, или деривативов (опционы, фьючерсы и т.д.) должны быть использованы методы, которые максимально соответствуют требованию о предоставлении полезной информации, позволяют в полном объеме учесть данный вид экономической деятельности (Ishikawa, 2005). Таким образом отчетность будет соответствовать основным принципам бухгалтерского учета: уместность и достоверность, улучшит качество принятия решений инвесторами и повысит эффективность рынка. Изменения в стандартах подготовки отчетности могут серьезно повлиять на решения, принимаемые участниками рынка (в Главе 3 подробно рассматривается влияние изменений в правилах подготовки отчетности на инвесторов).

Одним из знаков постепенного перехода от индустриальной к информационной парадигме бухгалтерского учета исследователи считают постепенный отказ международных и американских регуляторов от оценки активов по их исторической стоимости и переход к оценке по справедливой стоимости (King, 2006). Одной из основных причин изменения парадигмы учета стало увеличение случаев использования деривативов и прочих финансовых инструментов, а также попытки снизить риски по операциям в иностранных

валютах. Появление новых, ранее не существовавших элементов в бухгалтерском учете усилило расхождения между традиционной индустриальной и новой информационной парадигмой (Shortridge and Smith, 2009). Возможно широкое применение метода оценки по справедливой стоимости приведет к изменению понимания фундаментальных характеристик полезной финансовой информации: уместности и достоверного представления. Использование данного метода повысит полезность предоставляемой финансовой информации для пользователей. Но не при этом не следует полностью отказываться от оценок по балансовой стоимости, так как они наиболее уместны для традиционных сфер деятельности, например, производства. Не следует забывать, что целый ряд известных российских исследователей: Я. В. Соколов, В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев и В.Ф. Палий занимали достаточно скептическую позицию по данному вопросу (Пятов, 2013).

Постоянные изменения в мировой экономике закономерно влияют на всех области деловой деятельности. Результатом последнего экономического кризиса стало снижение доверия к финансовой отчетности, и чтобы восстановить прежний уровень доверия необходимо изменить и гармонизировать систему бухгалтерского учета. По различным причинам на рынках капитала снизились объемы некоторых финансовых инструментов, а некоторые финансовые инструменты полностью прекратили свое существование. Эти явления поставили под вопрос актуальность существующей системы финансового регулирования. Во время финансового кризиса стала очевидной проблема справедливой оценки финансовых продуктов, так как пользователи начали массово терять доверие к ним. Стало невозможно определить справедливую стоимость многих финансовых продуктов, потому что перестали существовать условия, при которых их использование было эффективным, например, обеспеченные долговые обязательства/CDOs (Collateralized Debt Obligations), а также некоторые корпоративные долговые обязательства. Проблемы

справедливой оценки обеспеченных долговых обязательств во время финансового кризиса 2007-2008 годов, рассмотрены в работе Девентера (Deventer, 2008). Во время последнего финансового кризиса вновь стала очевидной проблема, что для принятия эффективных решений необходима максимально прозрачная система подготовки финансовой отчетности, которая снижает асимметричность представленных данных и помогает пользователям информации управлять рисками (Deventer, 2008). Роль аудиторов при анализе кризиса 2007-2008 года проанализирована в статье Сикка (Sikka, 2009). Группа исследователей (Nour et al, 2013) анализируют роль деривативов во время финансового кризиса и приходят к выводу, что основными проблемами в их использовании были отсутствие контроля и низкий уровень прозрачности при их использовании. Крах финансовой стабильности и увеличение рисков привело к повышенному вниманию к данным, представленным в финансовой отчетности (Apostolou and Apostolou, 2008). Последний финансовый кризис в очередной раз поставил вопрос: являются ли современные принципы представления финансовой отчетности причиной кризиса. Очень сложно дать однозначный ответ на данный вопрос. Последствия кризиса возобновили обсуждения некоторых принципов бухгалтерского учета, в том числе проблема справедливой стоимости и неразрывно связанный с ней вопрос о размере резервов, которые необходимо создать для учета возможных потерь (Wallace, 2009).

Вопросы об оценке по справедливой стоимости в большинстве случаев связаны с использованием финансовых инструментов. Существует целый ряд работ на данную тему: Petroni and Wahlen, 1995, Beaver and Venkatachalam, 2000, Barth and Clinch, 1998 и Power, 2010. В течение последних десяти лет рост случаев использования финансовых инструментов, в частности деривативов, и снижение уровня стабильности на основных финансовых рынках, привело к возобновлению дебатов на тему: увеличивает ли использование финансовых инструментов риски компаний, какими принципами следует руководствоваться

для отражения финансовых инструментов в финансовой отчетности, можно ли полагаться на данные финансовой отчетности для принятия решений.

2.2 Актуальные проблемы бухгалтерского учета. Позиция практиков

Американский институт профессиональных бухгалтеров проводит ежегодные конференции, посвященные обсуждению наиболее актуальных проблем в бухгалтерском учете. В число участников входят сотрудники ведущих аудиторских фирм, представители регуляторов финансовой отчетности, например, the Securities and Exchange Commission (SEC), the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), the Financial Accounting Standards Board (FASB), and the International Accounting Standards Board (IASB).

Бухгалтеры и аудиторы получают возможность узнать о сложностях бухгалтерского учета и получить комментарии от составителей стандартов финансовой отчетности. Данная конференция известна высоким уровнем дискуссии. Во время обсуждений выступающие затрагивают самые сложные аспекты современного бухгалтерского учета. Участие в данной конференции дает возможность узнать о планируемых изменениях от самих составителей стандартов. Представители Комиссии по ценным бумагам озвучивают свое видение путей развития способов подготовки финансовой отчетности.

Основные вопросы, которые обсуждались на конференции в декабре 2014 года представлены ниже (Ciesielski and Weirich, 2015).

Выручка

Проблема признания выручки была из основных причин одного из предыдущих финансовых кризисов. Проблема состоит в следующем: предположим, что компания, например, бюро путешествий, при продаже авиабилета стоимостью \$1000 долларов отражает эту \$1 000 в качестве выручки, не смотря то, что бюро путешествий не занимается авиаперевозками, и получит всего лишь \$100 в качестве агентского вознаграждения за поиск

покупателя. Показывая в отчетности выручку в размере \$1000 и себестоимость продаж в \$900, бюро путешествий создает картину, которая может произвести максимальное впечатление на потенциального инвестора. Признание выручки в размере \$100 не позволит достичь подобного эффекта. Действующие требования по признанию выручки были созданы регуляторами, чтобы исключить такого рода манипуляции.

Действующие правила были созданы в самом начале эры информационной экономики. Современные Интернет-компании, например, занимающиеся созданием социальных сетей или игровых приложений не соответствуют критериям, которые использовались при разработке действующих стандартов. Составители и пользователи финансовой отчетности не ставят под сомнение требования действующих стандартов, но говорят о возможной необходимости внесения изменений, которые учитывали бы новые действующие бизнес модели.

Отчет о движении денежных средств

Участники конференции отметили, что каждый год увеличивается количество случаев исправления ошибок в отчетах компаний о движении денежных средств. При этом количество случаев исправления ошибок предшествующих периодов в других видах финансовой отчетности остается без изменений. Возможно данная проблема связана с требованиями GAAP и общим уровнем сложности данного вида отчетности. Но анализ конкретных случаев говорит о том, большинство ошибок встречаются в областях достаточно тривиальных, например, приобретение основных средств с использованием заемного капитала. Основным советом в данном случае будет усиление внутреннего контроля за процессом подготовки отчета о движении денежных средств, наличие в штате сотрудников с высоким уровнем профессиональной подготовки и выделение достаточного количества времени для подготовки отчетности.

Учет пенсионных планов

В основе учета пенсионных планов положены прогнозные представления компаний о будущем, но они могут серьезно повлиять на финансовое положение компании на каждую отчетную дату. Актуарии оценивают вероятные денежные потоки, связанные с пенсионными планами в будущем, производят расчет, в котором учитывают большое количество различных факторов, в том числе вероятную продолжительность жизнь работников. Компании могут подготовить только прогнозные данные стоимости активов и обязательств, каждая компания старается подготовить максимально точные прогнозы. Обычно актуарии компаний используют для расчетов данные о предполагаемой продолжительности жизни, которые публикует Общество Актуариев (the Society of Actuaries'). В октябре 2015 года Общество представило прогноз, в соответствии с которым ожидается увеличение продолжительности жизни в США. Эта информация представляет интерес для пользователей отчетности, так как затрагивает обязательства компаний. Возможно потребуется пересмотреть уже опубликованные данные в отношении пенсионных обязательств компаний. Участники конференции также рекомендовали составителям отчетности включить новые прогнозы по продолжительности жизни в приложения к отчетности. Во время конференции также обсуждалась проблема дисконтирования обязательств по пенсионным планам. Участники конференции говорили о связи дисконтирование пенсионных обязательств очень тесно связано с изменением процентных ставок на рынках капитала. Изменение рыночной доходности высококачественных корпоративных или государственных облигаций может привести к увеличению доходов или соответственно потерь на каждую отчетную дату.

Операционные сегменты

Предоставление данных по операционным сегментам является проблемой с точки зрения большинства инвесторов. Качественное раскрытие информации по сегментам в отчетности компаний встречается достаточно редко. Данные по операционным сегментам очень часто слишком расплывчатые и неполные. Главным критерием идентификации операционных сегментов является структура управления компанией, т.е. по какому из направлений деятельности компании руководство получает информацию и принимает решения в первую очередь. Операционные сегменты неразрывно связаны с организационной структурой международных компаний. Информация, которую использует для принятия операционных решений руководство компании с целью перераспределения капитала и оценки работы на различных участках, должна быть использована в качестве основы при выделении операционных сегментов составителями отчетности. Авторы стандарта считали, что информация по операционным сегментам уже активно используется международными компаниями, поэтому составителям отчетности не нужно тратить дополнительные средства и время на подготовку данных и они смогут беспрепятственно предоставить необходимые инвесторам сведения. К сожалению, компании нашли возможности для манипуляции данными по операционным сегментам.

Очень часто при выделении сегментов составители отчетности используют идею генерального директора, как лица принимающего большинство операционных решений, но это не всегда корректно, и очень часто абсолютно не соответствует действительности. Информация по операционным сегментам должна быть полезной для пользователей финансовой отчетности, поэтому неправильный выбор ответственных за принятие операционных решений приведет к снижению качества, предоставленных данных. Составитель отчетности при определении операционных сегментов должен ориентироваться на общую структуру организации, управленческую структуру

организации, систему бюджетирования и прогнозирования, систему вознаграждения высшего руководства компании.

Также обсуждалась проблема объединения операционных сегментов. Два или более операционных сегмента могут быть объединены в один сегмент, если это не противоречит основным принципам стандарта, когда сегменты имеют схожие экономические характеристики и схожи по определенным признакам. Представление в финансовой отчетности информации по объединенным операционным сегментам требует от составителя отчетности вынесения профессионального суждения. Участники конференции обратились к бухгалтерскому сообществу не относя к данному вопросу формально.

Проблемы консолидации

Одной из наиболее сложных проблем современного учета в США является консолидация организации с переменными долями участия (variable interest entities или VIEs). Существующий стандарт требует определить основного бенефициара для составления консолидированной финансовой отчетности. В стандарте нет четких требований для определения основного бенефициара. В данном случае составитель отчетности должен опираться на свое профессиональное суждение. Одним из случаев, когда вынести профессиональное суждение особенно сложно, является применение понятие разделения власти (shared power). В стандарте говорится, что ни одна из сторон не может быть признана основным бенефициаром, если решения в компании принимаются одновременно несколькими не связанными между собой сторонами. В качестве примера можно привести случай, когда компанией в равных долях владеют две не связанные между собой стороны, компания занимается тремя видами деятельности. Решения по двум видам деятельности принимаются на основании общего согласия обоих собственников, третий вид деятельности находится под контролем только одного из собственников. В нашем примере общее согласие собственников требуется только для части

видов деятельности компании, поэтому нельзя применять понятие разделения власти. В таких случаях должен быть определен основной бенефициар, который и будет составлять консолидированную отчетность.

Существует мнение, что консолидированную отчетность должна предоставлять сторона, которая обладает максимальным контролем над основными видами деятельности компании с переменными долями участия. В нашем случае собственник, который принимает согласованные решения по двум видам деятельности, но имеет право принимать единоличные решения по третьему из основных видов деятельности, обладает большим влиянием на деятельность компании с переменными долями участия. Поэтому именно этот собственник должен предоставлять консолидированную отчетность. Следует отметить, что выделение основных видов деятельности компании с переменными долями участия, которое является первым шагом для определения основного бенефициара, уже требует вынесения профессионального суждения. Дополнительные виды деятельности компании не должны участвовать при вынесении решения об основном бенефициаре. Если в нашем случае, третий вид деятельности не является основным, то вступает в действие принцип разделения власти (*shared power*), и ни один из владельцев компании с переменными долями участия не должен предоставлять консолидированную отчетность.

Также сложно предоставить профессиональное суждение о консолидации компании с переменными долями, когда сторона, принимающая решения, является агентом, а не собственником, особенно если агент получает фиксированную сумму в качестве вознаграждения, которая не зависит от результатов деятельности компании. В данном случае агент, принимающий решения о деятельности компании с переменными долями собственности, не должен предоставлять консолидированную отчетность. Но иногда данной информации недостаточно для принятия верного решения о консолидации отчетности. Консолидированную отчетность должна составлять сторона,

которая несет все риски, связанные с деятельностью компании с переменными долями собственности. Если агент несет данные риски, то именно он должен предоставлять консолидированную отчетность.

Выводы

В современных постоянно изменяющихся экономических условиях составители отчетности должны предоставлять качественную финансовую отчетность, которая будет надежной базой для принятия решений потенциальными инвесторами и иными пользователями отчетности. В течение последних десятилетий произошли значительные изменения на мировых финансовых рынках. Экономический кризис, развитие информационных технологий, появление новых видов экономической деятельности создают ежедневные вызовы для составителей финансовой отчетности. Происходящие изменения и появление новых элементов, например, финансовых инструментов, вынуждают составителей отчетности пересматривать методы оценки активов и обязательств. Существовавшие ранее правила оценки, основанные на исторической (балансовой) стоимости постепенно заменяются постепенно заменяются такой категорией, как справедливая стоимость. Глобализация мировой экономики приводит к постоянному росту импортных и экспортных операций. Компании все чаще пользуются услугами международных рынков капитала, это в свою очередь приводит к повышению рисков у инвесторов. Международные компании, работающие в условиях большого количества операций в иностранной валюте, постоянно ищут способы для снижения рисков, в результате значительно увеличилось значение различных финансовых инструментов. Использование финансовых инструментов в деятельности компаний, не принадлежащих к финансовому сектору, привело к серьезному усложнению процедуры подготовки бухгалтерской отчетности и требует все большего внимания со стороны международных и национальных регуляторов.

Финансовые инструменты, например, деривативы, оказывают серьезное влияние на стабильность мировой финансовой системы. Недавний экономический кризис поставил вопрос об ответственности существующих моделей бухгалтерского учета за сложившуюся ситуацию. На этот вопрос невозможно дать однозначный ответ. Но одним из результатов кризиса стало решение регуляторов пересмотреть существующие стандарты бухгалтерского учета. Исследователи постоянно задаются вопросом: улучшает ли использование методов оценки по справедливой стоимости информативность финансовой отчетности. Одним из основных выводов, который можно сделать, анализируя тенденции характерные для новой информационной экономики, это необходимость использовать новые методы оценки для повышения информативности отчетности для пользователей.

Исследователи и практики в области бухгалтерского учета приходят к единому мнению о необходимости изменений стандартов отчетности в части финансовых инструментов. Изменения, по их мнению, позволят снизить уровень неопределенности и улучшат качество отчетности.

Анализ последних исследований по проблемам оценки по справедливой стоимости, позволяет сделать вывод, что международные исследователи считают, использование данного метода для учета финансовых инструментов и деривативов, предназначенных для продажи, наиболее информативным для пользователей отчетности, повышает прозрачность отчетности, снижает неопределенность и помогает потенциальным инвесторам принимать оптимальные решения. Повышение качества предоставляемой информации должно оказать положительный эффект на рынок финансовых инструментов. Исследователи также считают, что применение метода оценки по исторической (балансовой) стоимости для представления в отчетности данных о финансовых инструментах, не соответствует требованиям информационной экономики и интересам пользователей отчетности.

Глава 3. Основные направления исследований в области бухгалтерского учета на примере публикаций в журнале The Accounting Review за 2015 год

Исследование проблем бухгалтерского учета в современных публикациях, проведено на основе анализа статей, опубликованных в журнале The Accounting Review (TAR) в 2015 году. Журнал издается с 1926 года и является самым старым академическим изданием в области бухгалтерского учета в США (Rodgers and Williams, 1996, 51). Все анализируемые статьи прошли через стандартную процедуру одобрения. Редакционные статьи, комментарии и обзоры книг были исключены из исследования.

Выбор TAR был основан на мнении профессионального сообщества и данных исследований, в соответствии с которыми журнал является одним из лучших академических изданий в своей области. Результаты исследований, представленные в работах Swanson (2004 и 2007) и других, говорят о том, что основные тенденции характерные для публикаций в TAR совпадают с данными полученными в результате анализа статей в профессиональных журналах, входящих в десятку лучших в мире. Поэтому результаты исследования можно считать репрезентативными.

Как уже отмечалось в Главе 1 TAR является лидером среди пяти ведущих научных журналов по количеству опубликованных статей. Данный вывод был сделан на основании анализа исследований Боннера и др. (Bonner et al., 2006, 679). Хотя исследование авторов относится к периоду с 1984 по 2003 годы, я считаю, что его результаты можно экстраполировать на более поздние периоды, так как в 2005 году Американская Ассоциация Бухгалтеров приняла решение об увеличении количества публикуемых номеров до четырех до шести в год (Rayburn, 2005, 4).

Анализ тестов статей, опубликованных в TAR, который является ведущим академическим журналом в области бухгалтерского учета, дает нам возможность понять, какие научно-профессиональные проблемы интересуют исследователей.

В 2015 году в журнале было опубликовано 74 статьи. Для целей исследования они были разделены на несколько групп в соответствии с их содержанием: аудит, финансовый учет, учет в бюджетных и некоммерческих организациях, управленческий учет, международные стандарты отчетности, системы, налогообложение и прочее. К группе прочее были отнесены статьи на следующие темы: история бухгалтерского учета, образование в области бухгалтерского учета, журнальные рейтинги и т.д.

Не смотря на разнообразие исследуемых тем, авторы всех публикаций придерживаются ряда правил. Все публикации следуют строгому формату. Каждая статья состоит из шести частей: введение (о чем данная работа); предыстория и краткий библиографический обзор исследуемого вопроса; теоретическая основа и цели исследования (гипотеза, лежащая в основе); описание отбора данных, размер и содержание выборки; анализ данных (в большинстве статей авторы используют методы количественного исследования и эконометрического анализа); определение вопросов, требующих дальнейшего изучения, и выводы (с указанием значимости работы).

3.1.

Финансовый учет

В 2015 в TAR было опубликовано 25 статья, посвященная различным проблемам в области финансового учета. Все исследования проведены с использованием методов математического и статистического анализа.

В современных англоязычных публикациях учет и отчетность рассматриваются как основа для проведения экономического анализа. Одним из

результатов глобализации, происходящей в течение нескольких последних десятилетий, является повышение роли банковских и прочих финансовых институтов. Многие исследователи считают, что в результате глобализации увеличилось число случаев использования различных финансовых инструментов, например, деривативов (Máté, 2010), Irvine (2008) и King (2006), которые теперь встречаются в отчетности практически всех международных компаний, а в банковской и инвестиционной сферах без них просто невозможно обойтись. Отчетность, подготовленная в соответствии с классическими принципами и методами бухгалтерского учета, не в состоянии дать надежное представление о новых инструментах, которые используются в бизнесе. Данные о некоторых современных финансовых инструментах, представленные в соответствии с их исторической стоимостью, снижают информативность для пользователей, принимающих экономические решения на их основании. Изменения в практики бухгалтерского учета, требуют изменений в его теории. Поэтому существует потребность в создании единой системы бухгалтерского учета финансовых инструментов, которая будет предоставлять надежные данные о них, но разработка такой системы является основной проблемой регуляторов, таких как Financial Accounting Standards Board – FASB, International Accounting Standards Board – IASB. Финансовые инструменты являются важной частью отчетности многих международных компаний и играют важную роль при ее анализе. По мнению некоторых исследователей, например, Balázs et al. и 2006; Fenyves, 2013, основной целью регуляторов является разработка принципов отчетности, которые облегчают пользователям восприятие отчетности, посредством внедрения дополнительных требований по раскрытию данных, а также разрешат проблему несоответствия современных практик моделям бухгалтерского учета.

Изменения подходов регуляторов к представлению данных финансовой отчетности нашло отражение январском номере *The Accounting Review* в статье Fanning Kirsten; Agoglia Christopher P. и Piercey M. David Незапланированные

последствия снижения порога для раскрытия финансовой информации (Unintended Consequences of Lowering Disclosure Thresholds).

Принято считать, что высокий уровень порога, после которого компании обязаны представлять дополнительные данные о своей деятельности, не позволяют инвесторам принимать обдуманные решения и повышают уровень риска. В ответ на запросы инвесторов регулятор рассматривает возможность внесения изменений, в соответствии с которыми будет снижен порог для раскрытия данных о возможных убытках. Например, недавно были предложены изменения в отношении представлении данных, связанных с деривативами, судебными разбирательствами, способами финансирования, ликвидности, пенсионным обязательствам, процентным ставка, изменениям климата, надежности дебиторской задолженности и т.д. Данный подход основан на представлении, что снижение порога раскрытия финансовой информации поможет потенциальным и существующим инвесторам, предоставит им дополнительные данные о рисках, и позволит им принимать тщательно взвешенные решения. Одновременно представители компаний противостоят снижению порога раскрытия финансовой информации. Они утверждают, что потенциальные инвесторы будут не в состоянии тщательно проанализировать весь объем, предоставляемой информации, что дополнительные раскрытия затруднят процесс идентификации данных, которые действительно важны при определении рисков. Представители компаний считают, что дополнительная информация снизит качество принимаемых инвесторами решений, так как они будут не в состоянии адекватно ее оценить. А представители инвесторов и регуляторов считают, что дополнительная информация позволит принимать максимально информированные решения и снизит инвестиционные риски.

Предположении о том, что увеличение количества информации, предоставляемой потенциальным инвесторам позволит снизить их риски, кажется достаточно логичным. Однако по мнению авторов статьи снижение порога раскрытия финансовой информации может привести к неожиданным

последствиям. Они считают, что увеличение количества предоставляемых данных могут снизить понимание рисков при принятии решений об инвестировании в определенную компанию. Во-первых, снижение порога означает включение в отчетность потенциальных рисков, которые ранее признавались очень незначительными. Некоторые потенциальные инвесторы, анализируя незначительные риски, могут прийти к выводу, что они перевешивают потенциальные выгоды от вложения средств в определенную компанию, в данном случае увеличение количества информации приведет к позитивному эффекту и повысит качество принятия решений. Во-вторых, снижение порога полностью изменяет формат дополнительных раскрытий. Это дает компаниям возможность манипулировать данными, представленными в раскрытиях, и формировать у потенциального инвестора искаженное восприятие риска. Перечисление незначительных рисков в строгом соответствии с требованиями регулятора может создать у инвестора мнение, что представленные ему раскрытия не имеют серьезного значения, и готовятся компанией, чтобы соответствовать всем требованиям представления отчетности. Очень важно понимать влияние формата представления данных на все типы инвесторов, вне зависимости от срока предполагаемых инвестиций. С точки зрения авторов принимаемые решения в значительной мере зависят от типа инвестора. Для анализа проблемы авторы провели эксперимент: инвесторам различного типа была предоставлена для анализа отчетность вымышленной компании, составленная в соответствии с новым требованием о дополнительных раскрытиях. При этом с данными отчетности были проведены манипуляции с целью произвести определенное впечатление на инвестора в соответствии с предполагаемым сроком инвестиций.

Результаты эксперимента полностью совпали с первоначальным предположением авторов. Во-первых, при изменении порога представления финансовых данных инвесторы анализируют потенциальные риски в соответствии со сроком инвестиций. Долговременные инвесторы придают

особое значение даже самым незначительным рискам снижения доходности компании, а кратковременные инвесторы – только самым высоким рискам потерь, все остальные инвесторы находятся между этими полярными значениями. Во-вторых, были выявлены случаи, когда снижение порога раскрытия размывает восприятие рисков потенциальными инвесторами. Это становится особенно очевидно при анализе реакции потенциальных инвесторов на данные о судебных разбирательствах с крайне низкими рисками для компаний. Дополнительные данные отвлекают внимание и смещают фокус с действительно серьезных разбирательств на незначительные, создавая общее впечатление маловажности, представленной информации. Предыдущие исследования в области психологии инвесторов уже показали, что размывание информации оказывает наибольший эффект на инвесторов из средней категории (потенциальные инвесторы). Исследователи также пришли к выводу, что манипуляции с раскрытиями позволяют компаниям влиять на восприятие риска инвесторами. В результате манипуляций с раскрытиями оценка рисков кратковременными инвесторами начинает совпадать с достаточно оптимистичной оценкой долгосрочных инвесторов, что свидетельствует о нарушениях в восприятии информации. Авторы считают, что компании могут использовать снижение порога предоставления финансовой информации, указывая, что данные приведенные в отчетности не имеют серьезного влияния на деятельность компании, и были представлены только для соответствия новым требованиям, таким образом формируя у инвестора необоснованно оптимистичный взгляд на отчетность.

Авторы исследования считают, что результаты их работы имеют большое значение для анализа поведения кратковременных инвесторов, так как манипуляции с раскрытиями оказывают наибольшее влияние именно на эту категорию инвесторов. Результаты их исследования могут быть использованы как самими потенциальными инвесторами, так и регуляторами, принимающими решения об изменении правил представления отчетности. Снижение порога

представления финансовых данных может снизить качество анализа рисков потенциальными инвесторами при принятии решений, формируя у них излишне оптимистичное восприятие положения компании. Следует помнить, что ни один из трех типов инвесторов (долговременные, потенциальные или кратковременные) не восприняли снижение порога раскрытия в качестве индикатора увеличения потенциальных рисков. А в некоторых случаях, это даже стало причиной неоправданно оптимистичных выводов при анализе положения компании.

3.2 Аудит

В 2015 в TAR была опубликована 21 статья, посвященная различным проблемам в области аудита. Все исследования проведены с использованием методов регрессионного анализа.

Исследователи понимают значение аудиторской деятельности для создания эффективной информационной среды. Многие публикации посвящены проблемам качества аудита и его влияния на эффективность работы компании. Авторы также интересуют роль механизмов контроля при изучении взаимосвязи между системами поощрения руководителей и манипуляциями с финансовой отчетностью.

В статье «Вознаграждения топ-руководителей в виде предоставления пакета акций и нарушения в финансовой отчетности: роль профессионального уровня аудитора» (CEO Equity Incentives and Financial Misreporting: The Role of Auditor Expertise, Jayaraman S. and Milbourn T.), авторы пишут, что, хотя некоторые системы вознаграждения вероятно являются причиной стремления руководящего состава манипулировать отчетностью, но наличие эффективной системы внешнего контроля сужает возможности для нарушений. Предыдущие исследования не смогли доказать наличие четко выраженной связи между наличием нарушений в финансовой отчетности и вознаграждениями топ-

руководителей в виде предоставления пакета акций. Однако существует фактор, который ранее не учитывался: обычно исследователи анализируют финансовую отчетность уже после того, как она была проверена аудиторами, имевшиеся в ней нарушения – исправлены, а риски попыток манипуляции – сведены к минимуму. Исследование включает данные 1836 компаний за период с 2003 по 2007 год. Ученые разделили компании на группы, в зависимости от профессионального уровня аудитора, проводившего проверку (на основании имеющихся в открытом доступе данных аудиторских компаний об уровне профессиональной подготовки сотрудников). Анализируя полученные результаты, авторы пришли к выводу, что взаимосвязь между наличием нарушений в финансовой отчетности и вознаграждениями топ-руководителей существует в группе компаний, чья отчетность была проверена аудиторами с низким уровнем подготовки. В группе компаний, проверка финансовой отчетности которых осуществлялась профессионалами высокого уровня – корреляция отсутствует. В подтверждение этого исследователи приводят данные, в соответствии с которыми получение компанией положительного аудиторского заключения, подписанного профессионалом, приводит к увеличению размеров бонусов для ее топ-руководителей. В частности, выплаты бонусов в виде акций в таких фирмах возросли на 14 процентов.

Таким образом высокий уровень аудиторских проверок снижает риск нарушений в финансовой отчетности и помогает компаниям создавать более эффективную систему вознаграждения сотрудников.

Авторы обращаются к вопросам ценообразования в сфере аудита и факторам, оказывающим на него влияние: профессиональный уровень аудитора (Bills at el), социальный капитал компании или склонность руководства фирмы принимать на себя дополнительные риски (Yangyang Chen at el, 2015).

В статье Блисс и др. «Профессиональная специализация аудитора и снижение затрат в однородных отраслях производства» (Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries, Bills at

el) отмечают, что компаниям комплексных отраслей производства в среднем приходится больше платить за аудиторские услуги. Исследователи приходят к выводу, что аудиторы, специализирующиеся на определенном сегменте компаний, особенно в отраслях с достаточно однородным производством, имеют возможность снизить свои затраты, используя преимущества экономии масштаба. В данной ситуации снижение затрат на проведение аудита не влияет на его качество. В дальнейшем аудиторские компании могут снизить цены на свои услуги, но в основном это касается только крупных клиентов, занимающих сильную позицию на рынке. Опираясь на предыдущие исследования, авторы приходят к выводу, что для получения конкурентного преимущества, некоторые аудиторские компании принимают сознательное решение об узкой специализации своей деятельности. Но данный процесс не требует вмешательства со стороны регулирующих органов, так как исследователи не обнаружили свидетельств снижения уровня качества аудита.

К интересным выводам о стоимости аудиторских услуг для различных компаний приходят авторы статьи *Audit Fees and Social Capital/Стоимость аудиторских услуг и социальный капитал*. Исследователи проанализировали данные о стоимости 28 000 услуг в более чем 5 000 американских компаний, расположенных в различных штатах, за период с 2000 по 2009 год. Для целей исследования социальный капитал измерялся уровнем взаимного доверия в регионе. По мнению ученых, аудиторские компании определяют уровень надежности фирмы в зависимости от территориального расположения офиса материнской компании и в зависимости от этого определяют стоимость своих услуг. Таким образом компаниям «ненадежным» компаниям приходится платить за аудит больше, чем фирмам с высоким уровнем социального капитала.

Влияет ли качество бухгалтерского учета и аудита на кредитную политику Всемирного Банка (*Do Accounting and Audit Quality Affect World Bank Lending?*). Авторы изучают ранее не исследованный вопрос о влиянии качества

бухгалтерского учета и аудита стран заемщиков на решения Всемирного Банка о выделении финансовой поддержки, объемах кредитования и сроках возврата денежных средств. Займы Всемирного Банка должны направляться на модернизацию структур государственного управления, поддержку инфраструктурных проектов и развитие рынков капитала, а наличие в стране эффективной системы бухгалтерского учета и аудита является гарантией целевого использования выделенных средств. Авторы проанализировали данные 258 решений Всемирного Банка, вынесенным в отношении 42 стран, за период 1999 по 2008 год и пришли к выводу, что Банк чаще предоставляет кредиты странам с развитой системой бухгалтерского учета и аудита, которые перешли на систему составления отчетности в соответствии с требованиями МСФО. При этом исследователи говорят о значительной роли нефинансовых показателей при рассмотрении заявок: они отмечают влияние геополитических интересов США на решения Банка. По мнению авторов статьи, руководство Всемирного Банка готово пренебречь качеством бухгалтерского учета и аудита в странах, которые являются политическими союзниками США. Также исследователи отмечают, что при прочих равных условиях, особое значение качеству системы бухгалтерского учета придается при рассмотрении заявок, направленными во Всемирный Банк странами с высоким уровнем коррупции. Ученые объясняют такую ситуацию, возможностью того, что для стран с низким уровнем коррупции обычно характерен достаточно высокий уровень развития учетной системы и аудита.

3.3 Налогообложение

В 2015 в TAR была опубликована единственная статья, посвященная проблемам налогообложения «Положение компании на рынке и уклонение от налогов: лидеры рынка, стратегии подражания и доходность акций» (Product Market Power and Tax Avoidance: Market Leaders, Mimicking Strategies, and Stock

Returns, Kubick et al, 2015). Статья является ответом академических исследователей на проблемы, поднимаемые в средствах массовой информации в связи с попытками властей США привлечь к ответственности за уход от налогов такие крупные компании как Apple, GE, Google, Starbucks и Amazon. Легко заметить, что у этих компаний есть общая черта – все они являются признанными лидерами в своей области. Ученые решили установить существует ли связь между стратегиями налоговой оптимизации и положением компании на рынке.

Авторы исследовали с помощью методов регрессионного анализа финансовой отчетности 25 800 местных и мульти-национальных американских производственных компаний за период с 1993 по 2010 годы, и пришли к выводу, что положение признанного лидера на рынке определенной продукции дает компаниям не только стандартные преимущества в виде увеличения уровня доходности и снижения угроз со стороны конкурентов, но также позволяет компаниям применять более агрессивные тактики налогового планирования. Прочие компании вынуждены перенимать их налоговые стратегии, чтобы сохранить свое положение на рынке. Авторы работы представляют данные в подтверждение того, что средние и мелкие компании используют информацию об уплаченных налогах, представленную в финансовой отчетности лидеров рынка, в качестве ориентира. Результаты внедрения новых налоговых стратегий можно проследить в отчетности прочих компаний с годовым отставанием. Также авторы отмечают, что прочие компании применяют новые схемы оптимизации налоговой нагрузки с меньшим успехом, чем лидеры рынка.

Исследователи ставят своей целью выявить наличие взаимосвязей между применением компаниями политики агрессивной налоговой оптимизации и поведением инвесторов. На основе анализа имеющихся данных, они делают вывод, что вложения в такие компании считаются более рискованными. Повышение уровня риска приводит к увеличению требований к доходности

таких вложений, что негативно влияет на информативность данных о стоимости акций на рынке.

Выводы

Анализ статей, опубликованных в журнале в 2015 году, подтвердил изначальное предположение о том, что тенденции характерные для публикаций в TAR совпадают с данными представленными в Главе 1.

В соответствии с данными, предоставленными главным редактором TAR, по результатам работы журнала в 2015 году (DeFond, 2015): самым популярным направлением исследований остается финансовый учет, работы, посвященные различным аспектам из данной области 50.7 % от общего количество статей, направленных авторами в журнал. Второе место принадлежит исследованиям в области аудита – 19.6 % от общего количества направленных работ. Третье место у работ по управленческому учету – 11.1%. Статьи, посвященные проблемам международного и налогового учета, составляют 8.0% и 7.9% соответственно. В журнал было направлено всего 2.0% работ, рассматривающих проблемы бюджетного учета. Рассмотрев заявки на публикации, поступившие от исследователей, редакция приняла решение и опубликовала 74 статьи. Из них 47.1 % по проблемам финансового учета; 19.2% - исследования в области аудита; 17.3% - работы по управленческому учету; 6.7% - статьи по вопросам международного учета и всего лишь 2.9% от общего количества работ пришлось на вопросы налогообложения. Сложно не заметить разницу между количеством работ, направленных на рецензию, и опубликованных после процесса рецензирования. Однако мы можем только спекулировать о причинах расхождений. При этом сам главный редактор

считает, что это объясняется уровнем исследователей, направивших статьи в журнал (DeFond, 2015, 2620).

Также по данным главного редактора самым популярным методом исследований остается архивный метод, данным методом пользуются 78.8% исследователей, направивших свои работы в журнал, экспериментальный и аналитический методы заняли второе и третье место с 11.9% и 4.2% соответственно. Только 2.8% авторов использовали в своих исследованиях методы наблюдения, а 1.0% - полевого исследования. В результате анализа опубликованных статей, были получены следующие данные. 67.3% публикаций были написаны с использованием архивных методов; 18.3% - экспериментальных и всего 1.9% - с использованием метода наблюдения. Во всех работах были использованы самые современные методы математического и статистического анализа.

Заключение

Существует несколько определений термина парадигма. В своем исследовании я использовала определение из словаря The Free Dictionary: парадигма - это совокупность определенных представлений и определений, каких-либо терминов, а также ценностных установок, которые принимаются и разделяются научным сообществом.

В данной работе я исследовала часть данного определения – ценностные установки. Я постаралась проанализировать, какие исследования особенно ценятся ведущими американскими бизнес-школами, а также какое влияние ценностные установки оказывают на исследователей в области бухгалтерского учета. Руководители ведущих американских университетов устанавливают строгие рамки для сотрудников, стремящихся построить успешную карьеру в области исследования бухгалтерского учета. Эти ограничения оказывают определяющее влияние на список дисциплин, которые предлагаются для изучения, тематику исследований и научные методы, используемые учеными в своей работе. Можно сказать, что рамки, устанавливаемые университетами, влияют на все то, что мы воспринимаем в качестве научной парадигмы в области исследования бухгалтерского учета.

Большинство ведущих американских университетов используют в качестве критериев оценки сотрудников две характеристики: наличие публикаций в ведущих академических журналах и уровень цитирования. Такой

подход, к сожалению, значительно сужает область исследований, а также ограничивает ученых при выборе научных методов и приемов.

Анализ публикаций в ведущих академических журналах в области бухгалтерского учета говорит о том, что большинство исследований посвящены финансовому учету. Основным предметом исследований является тестирование различных моделей с помощью анализа большого количества данных, полученных из электронных баз.

Это свидетельствует о том, что ценностные установки, заданные руководителями ведущих американских университетов, приводят к исчезновению исследований, не совпадающих с основным потоком, из ведущих академических журналов. Для подготовки работ, которые по своему уровню соответствуют требованиям ведущих журналов, исследователям необходим доступ к большим массивам данных. При этом некоторые актуальные проблемы бухгалтерского учета не попадают на страницы ведущих журналов, так как для их анализа на данный момент еще не существует достаточного массива данных. К моменту появления новых баз данных, если они вообще когда-либо будут подготовлены, многие проблемы уже потеряют актуальность. В результате создается ситуация, когда академические журналы публикуют математически и статистически подтвержденные модели того, что уже хорошо известно научному сообществу.

Какой вывод можно сделать, проанализировав данные о публикациях в ведущих академических журналах в области бухгалтерского учета за последние 50 лет? Работы, основанные на эмпирических методах исследования, составляют основной массив опубликованных статей. Является ли использование эмпирического метода наиболее эффективным, позволяют ли математические методы исследования получить ответы на вопросы, интересующие практиков бухгалтерского учета... На эти вопросы сложно дать однозначный ответ. Перед практиками все еще слишком много проблем, которые возникают в результате постоянных изменений в мировой экономике.

Современные академические исследования в области бухгалтерского учета не ставят себе цель, помочь практикам и регуляторам в решении наиболее актуальных проблем. Математические методы исследования получили особую популярность в середине 80-х годов 20-ого века. Но данная парадигма не нашла широкого применения в повседневной практике бухгалтерского учета. Основной заслугой академической науки в области бухгалтерского учета является способность делать обобщающие выводы. Но ученым предстоит проделать большой путь, чтобы заинтересовать практиков результатами своих исследований.

Популярность эмпирических исследований приводят к тому, что некоторые традиционные методы исследований постепенно вытесняются из научного оборота, например, исторический анализ, полевые исследования и наблюдение. Изучение этих методов исключено из образовательных программ для аспирантов в области бухгалтерского учета во многих американских университетах. Однако исследователи, применяющие перечисленные методы, добились значительных успехов в первой половине 20-ого века, эти методы с успехом используются в других областях социальной науки, и возможно они помогут ученых в области бухгалтерского учета в будущем. Поэтому исключение традиционных методов исследования из образовательных программ может привести к негативным последствиям. Аспиранты, не получают сегодня достаточной подготовки, а в будущем они станут самостоятельными исследователями, и возможно, рецензентами и редакторами академических журналов, так существующие проблемы будут накапливаться.

В данный момент в ведущих американских бизнес-школах существует достаточно необычная ситуация: все они следуют одной и той же стратегии. Это в корне противоречит тому, чему университеты учат студентов: преподаватели советуют избегать ситуаций, когда компания концентрирует свою деятельность на единственном рынке. Студентов учат создавать уникальные продукты, которые способны создать собственные новые рынки.

Им советуют разрабатывать уникальные стратегии для развития компании, использовать свои технологические и интеллектуальные преимущества, и таким образом добиваться успеха. Но при этом руководители университетов сами, подобно леммингам, движутся в единственном направлении в области исследований бухгалтерского учета.

Часть ответственности за существующую ситуацию также лежит на главных редакторах ведущих академических журналов. Возможно им следует попытаться найти свою уникальную нишу на рынке исследований в области бухгалтерского учета. Но основная ответственность все же лежит на руководителях университетов. Они создают системы оценки работы преподавателей, которые позволяют добиться успеха, только при наличии публикаций в академических журналах, подготовленных в соответствии с определенными требованиями.

Что же следует делать исследователям в сложившейся ситуации? Если они хотят получить возможность публиковаться в ведущих журналах, им следует, в первую очередь, получить доступ к электронным базам данных, во-вторых, найти бухгалтерскую проблему, которая связана с актуальной экономической проблемой, и в-третьих, провести анализ своей гипотезы с использованием самых последних методов исследования из области статистики и математики.

Что же произойдет в будущем? Маятник несомненно качнется в противоположную сторону. В определенный момент один из университетских руководителей вспомнит базовый принцип создания успешной стратегии развития. И ученые, работающие с использованием описательных методов исследования, получат возможность опубликовать свои статьи в ведущих академических журналах.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Apostolou B. and Apostolou N. G. Banks Face New Disclosures about Derivatives // Bank, Accounting & Finance. 2009. № 22 (1). P. 39–46.
2. Barth M. E. and Clinch G. Revalued Financial, Tangible, and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non-Market-Based Value Estimates // Journal of Accounting Research. 1998. № 36 (3). P. 99–233.
3. Beall J. Essential Information about Predatory Publishers and Journals // Higher Education in Russia and Beyond. 2016. № 1(7). P.7-9. URL: <https://herb.hse.ru/en/archive.html> (Дата обращения: 05.04.2016).
4. Beaver W. H. and Venkatachalam M. Differential Pricing of Components of Bank Loan Fair Values // Journal of Accounting, Auditing and Finance. 2000. № 15 (1). P. 41–67.
5. Bonner S. E., Hesford J. W., Van der Stede W. A. and Young S. M. The most influential journals in academic accounting // Accounting, Organizations and Society. 2006. № 31 (7). P. 663 - 685.
6. Buchheit S., Denton Collins D., Reitenga A. A cross-discipline comparison of top-tier academic journal publication rates: 1997–1999 // Journal of Accounting Education. 2002. № 20. P. 123 -130

7. Ciesielski T. J. and Weirich T.R. Current Accounting Issues Facing Accounting and Chief Financial Officers // The Journal of Corporate Accounting & Finance. 2015. № 7/8. P. 64-74.
8. DeFond Mark L. Annual Report and Editorial Commentary for The Accounting Review // The Accounting Review. 2015. № 90 (6). P. 2603 - 2638.
9. Deventer, D. R. van Fair-Value Accounting, CDOs and the Credit Crisis of 20072008 // Bank, Accounting & Finance. 2008. № 21 (6). P. 3–8.
10. Dyckman T.R. and Zeff S.A. Accounting Research: Past, Present and Future // Abacus. 2015. № 51 (4). P. 511-523.
11. Ellison G. Evolving standards for academic publishing: A q-r theory // The Journal of Political Economy. 2002. № 110 (5). P. 994 - 1034.
12. Fanning Kirsten; Agoglia Christopher P. и Piercey M. David Unintended Consequences of Lowering Disclosure Thresholds // The Accounting Review. 2015. № 90 (1). P. 301-320.
13. Granof M. H. and Zeff S. A. Research on accounting should learn from the past // The Chronicle of Higher Education. 2008. № 54 (28). P. 34.
14. Irvine H. The Global Institutionalization of Financial Reporting: The Case of the United Arab Emirates // Accounting Forum. 2008. № 32 (2). P. 125–142.
15. Ishikawa J. A Social Science of Contemporary Value-based Accounting: Economic Foundations of Accounting for Financial Instruments // Critical Perspective on Accounting. 2005. № 16 (2). P. 115–136.
16. Kubick T. R., Lynch D. P., Mayberry M. A., Omer T. C. Product Market Power and Tax Avoidance: Market Leaders, Mimicking Strategies, and Stock Returns // The Accounting Review. 2015. № 90 (2). P. 675 - 702.
17. Nour A. N., AbuSabha S., Al Kubeise A. S. and Nour M. I. (2013) The Fundamental Issues with Financial Derivatives within the Framework of International Accounting Standard and Their Relative Responsibility for the Current Global Financial Crisis // Journal of Business Studies Quarterly. 2013. № 4. (3). P. 173–222.

18. Jayaraman S., Milbourn T. CEO Equity Incentives and Financial Misreporting: The Role of Auditor Expertise // *The Accounting Review*. 2015. № 90 (1). P. 321 - 350.
19. Jönsson S. On academic writing // *European Business Review*. 2006. № 18 (6). P. 479–490.
20. Oler D. K., Oler M. J. and Skousen C. J. Characterizing accounting research // *Accounting Horizons*. 2010. № 24 (4). P. 635–670.
21. Oler D. K., Oler M. J., Skousen C. J. and Talakai J. Has Concentration in the Top Accounting Journals Changed Over Time? // *Accounting Horizons*. 2016. № 30 (1). P. 63–78.
22. Orbán I. Reporting companies' performance – in respect of the International Financial Reporting Standards (IFRS) // *Applied Studies in Agribusiness and Commerce*. 2013. № 7 (4-5). P. 107-112.
23. Penno M. C. Rules and Accounting: Vagueness in Conceptual Frameworks // *Accounting Horizons*. 2008. № 22 (3). P. 339–351.
24. Petroni K. R. and Wahlen J. M. Fair Values of Equity and Debt Securities and Share Prices of Property-Liability Insurers // *Journal of Risk and Insurance*. 1995. № 62 (4). P. 719–737.
25. Power M. Fair Value Accounting, Financial Economics and the Transformation of Reliability // *Accounting and Business Research*. 2010. № 40 (3). P. 197–210.
26. Raar J. A Basic User Utility Preference to Reduce Uncertainty: A Dissent to Reporting and Asset Measurement // *Critical Perspectives on Accounting*. 2008. № 19 (5). P. 785–804.
27. Rayburn J. D. President's message // *Accounting Education News*. 2005. № 33 (4). P. 1-4.
28. Rodgers J. L. and Williams P. F. Patterns of research productivity and knowledge creation at *The Accounting Review*: 1967 – 1993 // *The Accounting Historians Journal*. 1996. № 23 (1). P. 51 – 88.

29. Tuttle B. and Dillard J. Beyond competition: Institutional isomorphism in U.S. accounting research // *Accounting Horizons*. 2007. № 21 (4). P. 387–409..
30. Sidorkin A. M. Authentic Improvement: A Case for Flexible Faculty Evaluation Policies // *Higher Education in Russia and Beyond*. 2016. № 1(7). P. 6-7. URL: <https://herb.hse.ru/en/archive.html> (Дата обращения: 05.04.2016).
31. Sikka P. Financial Crisis and the Silence of the Auditors // *Accounting, Organizations and Society*. 2009 № 34 (6–7). P. 868–873.
32. Sokolov M. Can Efforts to Raise Publication Productivity in Russia Cause a Decline of International Academic Periodicals? // *Higher Education in Russia and Beyond*. 2016. № 1(7). P. 16-18. URL: <https://herb.hse.ru/en/archive.html> (Дата обращения: 05.04.2016).
33. Shortridge R. T. and Smith P. A. Understanding the Changes in Accounting Thought // *Research in Accounting Regulation*. 2009. № 21 (1). P. 11–18.
34. Sterligov I. and Savina T. Riding with the Metric Tide: ‘Predatory’ Journals in Scopus // *Higher Education in Russia and Beyond*. 2016. № 1(7). P. 9-12. URL: <https://herb.hse.ru/en/archive.html> (Дата обращения: 05.04.2016).
35. Swanson E. P. Publishing in the majors: A comparison of accounting, finance, management, and marketing // *Contemporary Accounting Research*. 2004. № 21 (1). P. 223–255.
36. Swanson E. P., Wolfe C. J. and Zardkoohi A. Concentration in publishing at top-tier business journals: Evidence and potential explanations // *Contemporary Accounting Research*. 2007. № 24 (4). P. 1255–1289.
37. Wallace M. Is Fair-Value Accounting Responsible for the Financial Crisis? // *Bank, Accounting & Finance*. 2009. № 22 (1). P. 9–18.
38. Волкова О. Н. Концептуальное пространство учета в российской и зарубежной научной традиции // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 2. С. 16 -26.

39. Дружиловская Э. С. Современные проблемы бухгалтерского учета с точки зрения аналитиков // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 54-64.
40. Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестн. С.-Петербур. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2013. Вып. 2. С. 90–112.
41. Официальный сайт Academic Journal Guide 2015 – [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://charteredabs.org/academic-journal-guide-2015-view/>
42. Пятов М. Л. Справедливая стоимость: что это такое? // БУХ 1С - [Электронный ресурс]. 2013. Дата обращения: 25.03.2016. Режим доступа: <http://buh.ru/articles/documents/15110/>