

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 1 / 2014

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

М.А. Эскиндаров, ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор – председатель редакционного совета
Р.Е. Артюхин, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России)
О.В. Голосов, главный ученый секретарь Финансового университета, доктор экономических наук, профессор
Д.К. Долотенкова, президент СРО НП «ИПАР»
В.И. Колбасин, председатель СРО НП МоАП
А.Л. Руф, председатель Центрального Совета СРО НП «РКА», кандидат экономических наук
А.В. Смирнов, руководитель Федеральной службы финансово-бюджетного надзора
В.Я. Соколов, председатель Комитета по профессиональному образованию СРО НП АПР, доктор экономических наук, профессор
Л.И. Хоружий, президент НП «ИПБ России», проректор по экономической работе и имущественному комплексу ФГБОУ ВПО РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева, доктор экономических наук, профессор
В.Е. Чистова, заместитель председателя Счетной палаты Российской Федерации
А.Д. Шерemet, президент НП ААС, доктор экономических наук, профессор
Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию, заведующий кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета – главный редактор
М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета – заместитель главного редактора

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ» Финансового университета
В.И. Бариленко, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономический анализ» Финансового университета
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Управленческий учет» Финансового университета
И.Ф. Ветрова, доктор экономических наук, профессор, заместитель заведующего кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» Финансового университета
Г.В. Глазкова, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль», заместитель заведующего кафедрой «РwC» Финансового университета
Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С» Финансового университета
О.Е. Качкова, кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» Финансового университета
Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, декан факультета «Учет и аудит» Финансового университета
Т.А. Костюк, старший менеджер компании «Эрнст энд Янг» по обучению и развитию персонала, заведующая кафедрой «Эрнст энд Янг» Финансового университета
В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Статистика» Финансового университета
Е.Л. Шуремов, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Информационные технологии» Финансового университета
С.Д. Юшкова, кандидат экономических наук, доцент, заместитель заведующего кафедрой «АРБ. Современные банковские технологии» Финансового университета

The Accounting, Account Analysis and Audit

International Research Journal

№ 1 / 2014

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

M.A. Eskindarov, Rector, Financial University, Doctor of Economics, Professor, Chairman of the Editorial Board
R.E. Artyukhin, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia)
O.V. Golosov, Chief Academic Secretary, Financial University, Doctor of Economics, Professor
D.K. Dolotenkova, President, Institute of Professional Auditors Not-for-Profit Partnership
V.I. Kolbasin, Chairman, Moscow Auditors' Chamber Not-for-Profit Partnership
A.L. Ruf, Chairman, Central Council, Russian Collegium of Auditors, PhD (Economics)
A.V. Smirnov, Head, Federal Service for Financial and Budgetary Supervision
V. Ya. Sokolov, Chairman, Committee for Education, Russian Auditors' Chamber Not-for-Profit Partnership; Doctor of Economics, Professor
L.I. Khoruzhy, President, Institute of Professional Auditors and Accountants of Russia, Vice-Rector for Economic Activity and Infrastructure, Russian State Agrarian University-Moscow Timiryazev Agricultural Academy, Doctor of Economics, Professor
V.E. Chistova, Deputy Chairperson, Accounts Chamber of the Russian Federation
A.D. Sheremet, President, Sodruzhestvo (Concord) Auditors' Association, Doctor of Economics, Professor
L.Z. Schneidman, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Audit, Ministry of Finance of the Russian Federation, Doctor of Economics, Professor

EDITORIAL BOARD MEMBERS

R.P. Bulyga, Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Strategic Development, Head, Department of Audit and Control, Financial University, Editor-in-Chief

M.V. Melnik, Doctor of Economics, Professor, Department of Audit and Control, Financial University, Deputy Editor
K.V. Altukhov, Partner, Department of Audit, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University
V.I. Barilenko, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Economic Analysis, Financial University
M.A. Vakhrushina, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Management Accounting, Financial University
I.F. Vetrova, Doctor of Economics, Professor, Deputy Head, Department Audit and Control, Financial University
V.G. Getman, Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting in Business Companies, Financial University
G.V. Glazkova, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Audit and Control, Deputy Head, Department PwC, Financial University
D.I. Kazachkov, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University
O.E. Kachkova, PhD (Economics), Associate Professor, Head, Department of Accounting in Financial, Lending and Non-profit Organizations, Financial University
L.V. Klepikova, PhD (Economics), Professor, Dean, Faculty of Accounting and Audit, Financial University
T.A. Kostyuk, Senior Manager for Staff Training and Development, Ernst & Young, Head, Department of Ernst & Young, Financial University
V.N. Salin, PhD (Economics), Professor, Head, Department of Statistics, Financial University
E.L. Shuremov, Doctor of Economics, Professor, Department of Information Technology, Financial University
S.D. Yushkova, PhD (Economics), Associate Professor, Deputy Head, Department of the Association of Russian Banks, Modern Banking Technologies, Financial University.

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

The Accounting, Account Analysis and Audit International Research Journal

МЕЖДУНАРОДНЫЙ РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики Университета Пармы (Италия), почетный профессор Кубанского государственного университета

О. Гювемли, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара (Турция)

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана (Украина)

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета (Россия)

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета (Беларусь)

Г. Дж. Превиц, профессор Школы менеджмента Уэзерхед Университета Кейс Вестерн Резерв, заслуженный профессор (США)

Ж. Ришар, почетный профессор Университета Париж-Дофин (Франция)

А. Сангстер, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского дела Университета Гриффит (Австралия).

INTERNATIONAL EDITORIAL BOARD

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma (Italy), Emeritus Professor, Kuban State University

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University (Turkey)

Yu. A. Kuzminsky, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University (Ukraine)

M.I. Kuter, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University (Russia)

D.A. Pankov, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Audit in the National Economy, Belarus State Economic University (Belarus)

G.J. Previts, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor (USA)

J. Richard, Professor Emeritus, Dauphine University Paris (France)

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting Education, Griffith University (Australia)

Журнал зарегистрирован в Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий, массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации № ПИ № ФС77-59033 от 18 августа 2014 г.

Учредитель
ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Главный редактор
Р.П. Булыга,
д-р экон. наук

Заведующий редакцией научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
С. И. Гализдра

Корректор
Е. В. Маурина

Верстка
С. М. Ветров

Мнение редакции и членов редколлегии может не совпадать с мнением авторов.

Письменное согласие редакции при перепечатке, а также ссылки при цитировании на журнал «Учет. Анализ. Аудит» обязательны.

Оформление подписки в любом отделении «Почта России» по объединенному каталогу «Пресса России» – подписной индекс **94058** или в редакции по тел.: **(499) 943-93-31**, e-mail: **iri-ratnikova@yandex.ru**, **Ратникова Ирина Юрьевна**

Адрес редакции:
125993, ГСП-3, Москва,
Ленинградский пр., 51,
корп. 3, к. 104.
Тел.: 8 (499) 943-95-23
www.fa.ru
E-mail: **uaa@fa.ru**

Подписано в печать:
05.12.2014
Формат 60 × 84 1/8
Заказ № 654 от 05.12.2014
Отпечатано
в ООП Издательства
Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)

Поздравляем с юбилеем! Профессору Н.Т. Лабынцеву – 70 лет! 6

ВСТУПИТЕЛЬНАЯ СТАТЬЯ

М.В. Мельник
Будущее строится на надежном фундаменте 7

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

Р.П. Булыга
Широкий взгляд на профессию как стратегическое направление становления инновационного образования аудиторов 14

В.И. Бариленко
Бизнес-анализ как инструмент обеспечения устойчивого развития хозяйствующих субъектов 25

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Н.Г. Сапожникова
Информация об инновациях и модернизации производства в корпоративной отчетности 32

А.И. Белоусов, Л.В. Близно
Адаптационные возможности современного бухгалтерского учета . . 40

Т.П. Карпова
О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства 45

О.В. Ефимова
Анализ и оценка эффективности деятельности хозяйствующих субъектов в области устойчивого развития 51

С.В. Пономарева
Соотношение системы управления финансовыми рисками с внутренним контролем 60

В.Л. Поздеев
О математизации экономического анализа деятельности предприятия . . 66

СТАНДАРТИЗАЦИЯ

В.Г. Гетьман
О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности 74

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

О.В. Рожнова
Интегрированные учетные коммуникации 86

Ж.А. Кеворкова
Объекты экспертного исследования как компоненты предмета экономической экспертизы 91

В.В. Скобара, В.В. Подкопаев
Методика анализа трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий 97

В.В. Бердников
Аналитические инструменты оценки эффективности инновационной деятельности 108

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

А.В. Зонова, Р.В. Ливанова
Применение международных стандартов учета и отчетности для отражения операций по целевому финансированию ... 116

ИСТОРИЯ ЭВОЛЮЦИИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко
Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы . . 122

Л.И. Куликова
Оценка имущественных статей баланса в работах российских ученых начала XX в. 140

НОВОСТИ

Сетевое взаимодействие вузов ... 145
Изучаем наследие учителей 147
Гарантия эффективного управления. 149

Many Happy Returns of the 70th Anniversary to Professor N.T. Labyntsev! 6

INTRODUCTORY ARTICLE

Margarita V. Melnik
The future is built on a solid foundation 7

AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS

Roman P. Bulyga
A broad view of the profession as a strategic area in the establishment of innovative educational program in auditing 14

Vladimir I. Barilenko
Business-analysis as a tool for sustainable development of economic entities 25

THEORY OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYTICAL PROCESSES

Natalia G. Sapozhnikova
Information about the innovations and modernization of production in corporate reporting 32

Anatoliy I. Belousov, Lilia V. Blizno
The adaptive capacity of modern accounting 40

Tatyana P. Karpova
On approval of the methodology of three accounting systems in the formation process of the single user space 45

Olga V. Efimova
Analysis and evaluating sustainable development effectiveness of entities 51

Svetlana V. Ponomareva
Interrelation between financial risk management and internal control 60

Valery L. Pozdeev
About mathematization of economic analysis for companies' activities 66

STANDARDIZATION

Victor G. Getman
On the concepts and the structure of international integrated reporting standard 74

TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

Olga V. Rozhnova
Integrated account of communication 86

Zhanna A. Kevorkova
Objects of expert research as components of the subject of economic expertise 91

Vyacheslav V. Scobara, Vladimir V. Podkopaev
Methods of analysis of labor potential of agricultural enterprises 97

Viktor V. Berdnikov
Analytical tools to evaluate the effectiveness of innovative activity 108

ANALYSIS OF THE PRACTICE

Alevtina V. Zonova, Rimma V. Livanova
Application of international accounting standards to reflect the operations targeted financing 116

HISTORY OF ACCOUNTING, ACCOUNT ANALYSIS AND AUDIT

Mikhail I. Kuter, Marina M. Gurskaya, Ekaterina S. Zinchenko
Unique archival discoveries, allows you to build hypothesis 122

Lidia I. Kulikova
Assessment of balance sheet property items in the works of Russian scientists at the beginning of the XX century 140

NEWS

Interaction of universities 145
We learn teachers' heritage 147
Guarantee of effective management 149

Поздравляем с юбилеем! Профессору Н.Т. Лабынцеву — 70 лет!

Дорогой Николай Тихонович!

Руководство Учебно-методического совета Учебно-методического объединения вузов России по подготовке кадров в области финансов, бухгалтерского учета и мировой экономики и все его члены сердечно поздравляют Вас с юбилеем — 70-летием со дня рождения!

Мы все рады, что Вы встречаете эту дату в расцвете творческих сил, в окружении верных учеников, достойно развивающих Вашу научную школу, в добром здравии и полный творческих планов!

Ваш трудовой путь достоин восхищения — от ассистента до заведующего кафедрой крупного российского вуза с богатой историей и сложившейся научной школой. Закончив в 1965 г. Ростовский институт народного хозяйства (РИНХ), Вы успешно занимались научной и педагогической работой, защитили кандидатскую и докторскую диссертации, почти 10 лет работали деканом учетно-экономического факультета РИНХ, воспитав сотни специалистов, которые хранят в своей душе благодарность Вам не только за полученные знания, но и за то тепло и заботу, которые Вы дарили им в студенческие годы.

За годы работы Вы подготовили 5 докторов, 37 кандидатов экономических наук, многие из которых остались работать в вузе и создали дружный научный коллектив, сумевший быстро и эффективно адаптироваться к новым экономическим условиям. В первые годы становления рыночной экономики Вы возглавили в университете новое направление в учебном процессе и научной работе — аудит. При содружестве с работниками факультета была создана аудиторская фирма, сформированы Территориальный институт профессиональных бухгалтеров (ТИПБ) и Учебно-методический центр по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Вы одним из первых стали активно работать по подготовке методических документов аудита (программ обучения, стандартов, методик), применять их в процессе проведения аудиторских проверок на предприятиях Ростова и Ростовской области. Это дало Вам возможность подготовить и успешно защитить докторскую диссертацию, написать интересные статьи и монографии. Практически Вы сформировали целую библиотеку по бухгалтерскому учету и аудиту, общий объем публикаций 380 п.л., в том числе 9 монографий, более 200 научных статей, включая 16 в зарубежных журналах. Под Вашей редакцией вышел межвузовский учебник по бухгалтерскому учету в трех томах общим объемом 78,0 п.л. в ведущем



экономическом издательстве «Финансы и статистика».

Занимаясь педагогической работой, Вы постоянно активно сотрудничали с производственными организациями, не отрываясь от практики и принося реальную пользу производству.

Все годы Вы вели большую общественную работу: в 1983–1985 гг. были членом методического совета Министерства образования Республики Куба, 15 лет являетесь президен-

том Ростовского ТИПБ, были членом Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров России и Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссии Минфина России, входили в состав консультационных советов при Администрации Ростовской области по аудиту и контролю.

Ваши заслуги высоко оценены — Вы награждены медалью «За заслуги перед Отечеством» II степени, являетесь почетным работником высшего профессионального образования, имеете медаль «Заслуженный работник РГЭУ (РИНХ)», награждены почетным общественным Знаком «Почетный бухгалтер России». Это не может не вызывать удовлетворения.

Но главное — это уважение и любовь, которые к Вам испытывают Ваши ученики и коллеги.

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации всегда следит за Вашими научными достижениями, поскольку Вы в стенах нашего университета защитили докторскую диссертацию и всегда активно сотрудничали с нами, принимая самое деятельное участие в работе конференций, организуемых УМО, при разработке Государственных образовательных стандартов второго и третьего поколения, выступая оппонентом, а Ваш вуз — ведущей организацией при защите наших аспирантов и докторантов.

Коллеги гордятся Вашими достижениями и победами. Прошла большая часть жизни, но впереди — еще много работы, много новых учеников и научных исследований, планы которых только зреют и первые строчки ложатся на бумагу или формируются в компьютере.

В этот осенний день мы все, Ваши друзья, поздравляем Вас и желаем долголетия, здоровья, радости, счастья Вам и Вашим близким. Пусть жизнь радует Вас и приносит новые победы!

От Ваших друзей и коллег

Доктор экономических наук, профессор В.Г. Гетьман
Доктор экономических наук, профессор В.И. Бариленко
Доктор экономических наук, профессор Р.П. Булыга
Доктор экономических наук, профессор М.В. Мельник

УДК 657 (045)

БУДУЩЕЕ СТРОИТСЯ НА НАДЕЖНОМ ФУНДАМЕНТЕ

МЕЛЬНИК МАРГАРИТА ВИКТОРОВНА,

доктор экономических наук, профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
E-mail: aik@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыта эволюция развития экономического анализа на примере работ ведущего аналитика страны С.Б. Барнгольца, начиная с анализа бухгалтерского баланса, включая формирование методологии и методик комплексного экономического анализа, методики поиска и реализации резервов производства, рационализации хозяйственных связей с партнерами, а также включая связь производственных организаций с финансовым сектором экономики. Показано развитие идей и функциональных положений исследований С.Б. Барнгольца в совершенствовании современных подходов к анализу финансовой отчетности, оценке экономического потенциала предприятия, выявлении комплектных и потенциальных резервов и их учете при прогнозировании деятельности предприятия. Раскрыта роль работ С.Б. Барнгольца для становления и развития методологии российского аудита, в первую очередь в финансовой сфере.
Ключевые слова: научные школы, направления научных исследований, анализ финансовой отчетности, комплексный анализ, экономические показатели, хозяйственные связи, развитие направлений и научных школ учета, анализа и аудита.

THE FUTURE IS BUILT ON A SOLID FOUNDATION

MARGARITA V. MELNIK,

Doctor of Science (Economics), Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation
E-mail: aik@fa.ru

ABSTRACT

The article deals with the evolution of economic analysis by the example of the works of a leading analyst S.B. Barngolts, namely, an analysis of a balance sheet; the development of a methodology and techniques of complex economic analysis; the search techniques and implementation of production reserves, economic rationalization with partners, the connection of industrial organizations with the financial sector of economy. Moreover, there are some views and main research lines presented by S.B. Barngolts that have a great impact on the development of modern accounting approaches as well as financial appraisal of the company's potential, identification of potential reserves and their account in company's prognostics. Finally, the paper shows the importance and contributions of Barngolts works to the formation and development of audit in Russia, particularly, in the financial sphere.

Keywords: scientific and research schools, financial statement analysis, complex analysis, economic indicators, economic ties, trend development and advancement of the schools of accounting, analysis and audit.

В этом году Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации в 6-й раз проводит научно-практическую конференцию, посвященную памяти крупного ученого — аналитика, экономиста широкого профиля, доктора экономических наук, профессора Сары Бенционовны Барнголец.

Встречи специалистов в области учета, анализа и аудита, посвященные памяти ведущих

ученых в этой области — наших учителей, стали замечательной традицией в ряде вузов России. Важно, что воспоминания о наших учителях позволяют систематизировать их научные взгляды, проанализировать, как развиваются их школы в настоящее время, а главное — понять, что из их научного наследия остается актуальным для нашего времени. В итоге формируются новые позиции по решению актуальных

задач, дальнейшему развитию теории, методологии и практики учетно-аналитической и контрольной работы в современных экономических субъектах. При этом сохраняются и развиваются российские научные учетно-аналитические школы. Весьма интересно, что чем глубже мы изучаем работы, которые, казалось бы, знали с ранней юности, тем в большей мере проникаемся глубиной и комплексностью исследований, проводимых десятки лет назад. Особо важно отметить, что дискуссии, которые велись в далекие времена, носили весьма корректный и сдержанный характер, отличались толерантностью отношений к высказываемым коллегами позициям при жестком требовании доказательности выдвигаемых предложений. Каждая научная статья наших учителей — это мини-исследование, где четко поставлена задача, очерчен круг изучаемых проблем, раскрыты методы исследования, приведена необходимая статистика и выделены те новые положения, которые реально отличаются публикуемую работу от других и которые автор хочет донести до аудитории. Ведь это прямо «в десятку», т.е. это те требования, которые сегодня предъявляются к нашим статьям и научным работам. Это еще раз доказывает важность и полезность изучения научного наследия наших учителей.

С.Б. Барнгольц известна как ведущий аналитик, но при знакомстве с ее работами понимаешь, что это ученый, знающий и глубоко понимающий экономику в целом, умеющий оценить прошлое, найти пути совершенствования настоящего и предвидеть будущее. Такой подход к анализу позволяет рассматривать его как важнейший инструмент обоснования управленческих решений, принимаемых на разных уровнях управления и в разные периоды, для разных целей. Несмотря на то, что в работах С.Б. Барнгольц не ставился прямо вопрос о роли анализа в управлении, именно ее исследования способствовали выделению тех направлений анализа, которые сформировали базовые методы обоснования управленческих решений в основных функциях управления [1]. В последующем, когда четко выделился финансовый и управленческий анализ, С.Б. Барнгольц неоднократно подчеркивала, что главным является не их разделение, а наоборот, обоснование взаимодействия, интеграции, выстраивание иерархии целевых показателей и факторов, их формирующих [2,

3]. Это позволило сформировать базы данных, релевантных функциям, полномочиям и ответственности соответствующих подразделений, аппарата управления и отдельных руководителей. Именно в этих вопросах сочетался талант С.Б. Барнгольц как математика (она в молодые годы преподавала математику), которую прекрасно знала, и глубокого аналитика. С.Б. Барнгольц своими работами прокладывала дорогу к построению экономико-математических моделей, хотя всегда подчеркивала, что она плохо знает экономико-математические методы, применяемые в экономических исследованиях. Однако поставить задачу С.Б. Барнгольц умела так, как никто другой, а каждый, кто занимается экономико-математическим моделированием, хорошо знает, что это самая сложная стадия работы.

С.Б. Барнгольц уделяла весьма серьезное внимание формированию системы экономических показателей, комплексно отражающих все стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В этой области успешно работала ее дочь — Тамара Борисовна Чернина, а сама С.Б. Барнгольц постоянно сотрудничала со Всесоюзным государственным проектно-технологическим институтом по методологии и механизации бухгалтерского учета (ВГПТИ ЦСУ СССР), который в это время возглавлял доктор экономических наук, профессор О.В. Голосов. Именно из работников этого института выросли современные ведущие специалисты, разрабатывающие новые информационные технологии и программные продукты [4].

С.Б. Барнгольц свою первую работу, опубликованную в 1936 г., посвятила анализу финансовой деятельности промартели [5]. В этой книге, по существу, были разработаны базовые понятия кредитоспособности организации и проанализированы направления взаимодействия предприятий с кредитными организациями. Работа под руководством Н.Р. Вейцмана, С.Б. Барнгольц активно развивала его научные позиции, отстаивая самостоятельность экономического анализа как особой области знаний, занимаясь анализом баланса и обосновывая необходимость единства финансовой деятельности, проектно-конструкторской подготовки производства, производственно-технологической деятельности и организации реализации (продаж) произведенной продукции и услуг. С этих позиций она

полностью разделяла подходы к формированию комплексного анализа, который формировался научной школой С.К. Татуры, подчеркивала его направленность на финансово-хозяйственную деятельность предприятия в целом, на весь воспроизводственный цикл. Особое внимание в работах всегда уделялось оценке достаточности и рационального использования оборотных средств. Эта проблема легла в основу докторской диссертации С.Б. Барнгольц, фундаментальные положения которой используются до сих пор и которые стали особенно актуальными в условиях рыночной экономики, когда организации особенно остро ощутили недостаток в оборотных средствах и были поставлены задачи их заимствования в банковских организациях или у партнеров при рациональной системе расчетов между ними (кредиторская задолженность). Эти вопросы остаются актуальными до настоящего времени, а подходы к их решению можно найти в соответствующих работах С.Б. Барнгольц.

Особое место в исследованиях С.Б. Барнгольц занимали вопросы поиска резервов производства [1, 3]. Это, во-первых, свидетельствует о том, что она видела в экономическом анализе основу выявления возможностей роста и развития производства. Во-вторых, она считала первостепенной задачей анализа определение направлений интенсивного развития производства, подчеркивая необходимость решения задачи снижения материало-, фондо- и трудоемкости как генеральной для любого предприятия. В качестве основных факторов рационального использования ресурсов она видела характеристики организации производства, пропорциональности, ритмичности, синхронности производственных процессов. Это характерно для всех ее работ. Именно этот подход определил как основную задачу анализа оценку комплектных резервов, позволяющих не только регулировать и определять приоритеты в организации производства, но обосновывать рациональную последовательность капитальных вложений, направленных на изменение производственных мощностей конкретных подразделений организации.

Эти вопросы нашли реализацию в монографии, опубликованной издательством «Госстатиздат» в 1954 г., — «Экономический анализ работы промышленных предприятий». В ней впервые появилось понятие комплектного резерва, который определял реальные

возможности роста и повышения эффективности производства в организации. Разница между резервом по отдельным подразделениям и комплектным резервам была определена как «потенциальный» резерв и стала навигатором для инвестиционной деятельности. В качестве базы для расчета комплектных и потенциальных резервов в работе С.Б. Барнгольц выступает «экономический потенциал», т.е. наилучший уровень возможных показателей эффективности функционирования аналогичных экономических субъектов. Следовательно, в основу оценки результатов конкретного экономического субъекта заложены межобъектное сравнение и ориентация не только на плановые задания, но и на реально достигнутые результаты. На основе этих исследований были разработаны специальные методики и аналитические таблицы поиска резервов производства. Они были опубликованы в учебниках и методических разработках, очень широко использовались на практике и принесли ощутимую пользу в становлении аналитической работы на предприятиях.

Сама постановка вопроса связи резервов с экономическим потенциалом предприятия и перспективами его развития четко показывает стратегический подход к анализу. На наш взгляд, идеи, заложенные в работах С.Б. Барнгольц о резервах, несут в себе фундаментальные идеи, которые и до сих пор полностью не реализованы, не осмыслены и не доведены до методических разработок с учетом новых условий функционирования предприятий в рыночной экономике. В одной из последних работ по методологии экономического анализа (1999 г.) эти идеи были озвучены в привязке к современным методам работы, но их дальнейшая разработка имеет особое значение.

Новый этап развития финансового анализа связан с переходом нашей страны на двухуровневую банковскую систему в конце 90-х гг. прошлого века. Появление большого числа коммерческих банков, во-первых, потребовало существенной детализации анализа платежеспособности, финансовой устойчивости и кредитоспособности организаций — будущих кредитозаемщиков банков, во-вторых, необходимо было разработать такие методы и приемы финансового анализа, которые учитывали бы специфику банковской деятельности и могли быть использованы кредитными организациями.

Одновременно с реформированием банковской системы стали активно развиваться другие финансовые организации — страховые компании, инвестиционные фонды, постепенно формировался фондовый рынок России. Это определило необходимость выделения новых объектов бухгалтерского учета и анализа — финансовых вложений; появились новые статьи затрат — оплата аудиторских услуг, страхование. Естественно, что по этим направлениям должны были формироваться и методики финансового анализа.

Учитывая, что С.Б. Барнгольц много лет тесно сотрудничала с Госбанком СССР, эти вопросы были ей весьма близки, и она активно подключилась к их разработке, привлекая к этому направлению исследований членов своей кафедры, аспирантов и даже студентов. Многие из них в последующем активно работали над вопросами методологии анализа в банковской сфере (доктор экономических наук О.Г. Королев, доктор экономических наук Е.Б. Герасимова, кандидат экономических наук С.Ю. Бувечич) и в области развития финансового анализа в быстро меняющихся условиях развития производства (доктор экономических наук О.В. Ефимова).

С.Б. Барнгольц активно работала в области развития методологии и методики экономического анализа в финансовых организациях. Прежде всего именно она и ее ученики вели исследования в области оценки достаточности собственного капитала кредитных организаций для успешности их работы. Эти вопросы нашли отражение в работах ее учеников. Совместно с доктором экономических наук А.Г. Грязновой, которая в это время была ректором Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации и активно сотрудничала с Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией, регулирующей вопросы аудита коммерческих банков, С.Б. Барнгольц неоднократно ставила вопрос о достаточности собственного капитала банка в научных статьях, широко обсуждаемых в научных кругах и практическими работниками банковской сферы. Многие статьи С.Б. Барнгольц посвящены особенностям оценки финансовой устойчивости коммерческих банков. Их актуальность была оценена в период дефолта банков в 1998 г. [6].

Большой вклад С.Б. Барнгольц внесла в развитие аудита кредитных организаций, своим

опытом доказав преемственность контрольной школы российских бухгалтеров и ревизоров, с которыми она сотрудничала в течение длительного времени (с периода подготовки денежной реформы в 1947 г.).

В настоящее время в рамках Финансового университета сформировалась и активно развивается научная школа финансового анализа под руководством ученицы С.Б. Барнгольц — доктора экономических наук, профессора О.В. Ефимовой. В рамках исследований этого направления подготовлены монографии, учебники, научные статьи, в которых формируется методология современного финансового анализа, с учетом повышенных рисков неустойчивости экономики, интеграции и глобализации экономического развития.

Особо следует отметить, что, опираясь на работы российских ученых 20–30-х гг. прошлого века (Н.Р. Вейцмана, Р.Н. Вейцмана, А.М. Галагана, Н.А. Кипарисова, И.А. Шоломовича), специалисты в области экономического анализа развивают анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности [4, 7, 8]. Это направление исследований интегрирует с исследованиями в области модернизации контрольно-ревизионной работы. При разработке методик проведения аудиторских проверок и формировании системы внутреннего контроля методы и приемы экономического анализа позволяют выделить первоочередные и особо значимые объекты контроля, определить наиболее существенные риски искажения отражения фактов хозяйственной деятельности в отчетности, выбрать наиболее надежные методы минимизации рисков и повышения эффективности деятельности организации. Именно поэтому при разработке процедур аудиторской проверки и расширения задач аудита все большее внимание уделяется аналитическим процедурам.

Эти два тесно взаимосвязанных направления исследований способствуют быстрому развитию финансового анализа и контроля, ориентированных не только на расчет общепринятых коэффициентов финансового состояния организации, но и на углубленный анализ взаимосвязи финансовых результатов хозяйственной деятельности организации с изменениями важнейших производственных характеристик организации (состав, структура и уровень используемых ресурсов), организационно-управленческой

структурой и стратегией развития организации, что и позволяет рассматривать аудит в широком понимании.

В этом направлении целесообразно подчеркнуть определенную возвратно-поступательную тенденцию (спираль) в развитии экономического анализа. В настоящее время ряд специалистов, которые традиционно занимаются вопросами методологии анализа, выделяют как генеральную линию комплексного анализа хозяйственной деятельности развитие ресурсного анализа (доктор экономических наук Н. П. Любушин, доктор экономических наук Н. Э. Бабичева). В ресурсном анализе органически сочетаются традиционные объекты управленческого анализа и методология финансового анализа. Такой подход объективно оправдан в современных условиях, когда на материало-, фондо- и трудоемкость в любом производстве активное влияние оказывают не только проектно-конструкторские и технологические решения, но и вариации организации производства (аутсорсинг, аутсаффинг) и финансовые решения (аренда, лизинг, изменение форм расчета между партнерами и т. д.). В этом случае происходят реальная гармонизация и интеграция управленческого (производственного и оперативного) анализа с финансовым учетом, включая прогнозный (перспективный) анализ, определяющий реальную перспективу развития организации.

Бесспорно, необходимо отметить, что четкая ориентация на составление интегрированной отчетности, учитывающей социальную ответственность бизнеса, экономическую безопасность любого производства и повышение уровня жизни, рост квалификации и интеллектуальное развитие всех участников производства, предполагает дальнейшее расширение границ и разработку новых методических приемов анализа. В частности, в настоящее время весьма актуальными становятся постановка социального учета, дающего более полное представление о требованиях к уровню квалификации работников всех категорий, организация контроля за их удовлетворенностью условиями и результатами своей работы (лояльность работников), правильностью формирования групп, выполняющих определенные задания (командная организация), укрепления корпоративной культуры и т. д.

Традиционно эти аспекты не отражались в бухгалтерском учете и соответственно в экономическом анализе, а в большей мере были прерогативой статистики, и прежде всего социологии. Однако в настоящее время все чаще ставится задача раскрытия этих аспектов в отчетности конкретной организации, и, следовательно, в ней должны быть представлены затраты на реализацию социальных задач, т. е. обосновано содержание и уровень затрат, проведен их учет и анализ рациональности и результативности.

Аналогичная ситуация складывается при проведении мероприятий по обеспечению экологической безопасности производства — строительстве очистных сооружений, проведении мероприятий по рекультивации, утилизации отходов и т. п. В этой связи, во-первых, необходимо разработать и стандартизировать систему показателей экологической безопасности, установить их нормативные величины и контролировать их соблюдение. Во-вторых, необходимо учесть те затраты, которые берет на себя организация, и включить их в соответствующие методики учета затрат (управленческий учет, статьи затрат и калькуляция). В-третьих, необходимо учесть эти затраты при определении налогооблагаемой прибыли и других налогов. В настоящее время многие научные работы, связанные с исследованием экономических рисков, ставят задачу формирования такой системы показателей. Однако эта работа ведется крайне медленно, хотя для России, где в отраслевой структуре большой удельный вес занимают добывающие отрасли и бизнес-процессы, связанные с первичной переработкой природных ресурсов, этот вопрос имеет большее, чем для других стран, значение. Нормы экономической безопасности для любого производства должны быть разработаны по всему воспроизводственному циклу — от требований к продукции на стадии проектно-конструкторских и технологических разработок до эксплуатации конкретных объектов (технических средств, приборов, технологических процессов, зданий). Не менее важно четко определить требования к рекультивации для предприятий добывающей промышленности.

При решении этих задач российские специалисты могут использовать опыт зарубежных стран и опираться на международные

требования к составлению интегрированной отчетности. Однако следует учитывать, что данная система показателей в значительной мере индивидуализирована, как и постановка управленческого учета в целом. Поэтому приходится учитывать специфику конкретных отраслей производства, выявляя особенности технологических процессов.

Целесообразно также вспомнить конкретный российский опыт, сложившийся в нашей стране. В частности, в аналитических работах 60–70-х гг. прошлого века большое внимание уделялось социальной ответственности отдельных предприятий за качество производимой продукции и выполняемых услуг. Для этого в рамках организации создавались специальные общественные бюро, много внимания уделялось контролю качества. В частности, наиболее квалифицированные работники имели право получить индивидуальное клеймо качества, позволяющее им работать без последующего контроля, работали бригады общественных контролеров, формировались специальные системы контроля качества, которые часто получали широкое распространение в других организациях (саратовская система управления качеством). В общественном бюро контроля принимали участие не только инженерные и управленческие работники, но и непосредственные исполнители — рабочие. Это укрепляло общую корпоративную ответственность всего коллектива, формировало корпоративную культуру.

В части экологической ответственности, которая в большей мере была связана с обеспечением экономичности использования ресурсов (экологическая защита и затраты по ее обеспечению полностью являлись задачей государства), немаловажное значение отводилось утилизации и использованию отходов. Так, для реализации задач минимизации отходов решались вопросы по оптимизации состава шихты в отраслях с агрегатным производством и оптимального раскрытия материалов в отраслях с дискретными производственными процессами. Большое внимание уделялось сбору металлолома, брикетированию мелких отходов в машиностроении и деревообрабатывающей промышленности. Все эти позиции учитывались как возвратное использование сырья, и по уровню таких показателей устанавливались соответствующие задачи. Это позволило перейти от постановки общих задач

к конкретным количественно определенным заданиям. Отмеченные вопросы освещались в методической и научной литературе, в том числе в монографиях и учебниках по экономическому анализу под редакцией С.Б. Барнгольца.

Заметное место в работах по экономическому анализу всегда уделялось проблемам установления рациональных связей между партнерскими организациями, особенно между теми, которые были связаны отношениями устойчивого кооперирования. Несмотря на то, что в рамках централизованного управления экономикой распределение продукции проводилось высшими органами управления (Госпланом, министерством), предприятия тесно сотрудничали, определяя требования к поставкам по срокам, партийности, качеству и ассортименту. Эти вопросы достаточно хорошо освещены в учебниках и монографиях по экономическому анализу. Конечно, сейчас, в условиях рыночной экономики, они органически связаны с определением экономических условий поставок, но многие вопросы взаимодействия организаций остаются по-прежнему актуальными. В этой связи исследования наших учителей имеют огромное значение для развития многих положений бизнес-анализа и аудита бизнеса, которые активно развиваются в рамках нашего университета. Их обоснованно можно назвать новым этапом развития экономического анализа и контроля в экономических субъектах.

Вместе с тем проблемы синхронности и пропорциональности развития отдельных производств, создание совместных производств силами нескольких организаций по-прежнему позволяют реализовать эффект масштаба и являются решающими факторами при установлении долгосрочных отношений с партнерами (стейкхолдерами конкретных предприятий).

Понимая значимость учета и анализа новых тенденций в современной экономике, хотелось бы подчеркнуть возможность использования традиционных для России экономических методов работы, что существенно облегчит решение актуальных задач развития экономики.

Таким образом, стоя у книжной полки и просматривая научные труды наших учителей, вспоминая их напутствия, целесообразно разглядеть в них те позиции, которые не потеряют актуальность и в настоящее время. Это позволит нам сохранить российские научные школы,

адаптировать многие позиции, разработанные нашими учителями, к современным условиям и ускорить развитие экономики и достижение поставленных задач. Это в большой мере относится к научному наследию, оставленному нам ведущим аналитиком страны доктором экономических наук Сарой Бенционовной Барнгольц, работавшей долгие годы в нашем вузе и в Учебно-методическом объединении вузов России по подготовке кадров в области финансово-бухгалтерского учета и мировой экономики.

Литература

1. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 2001.
2. Барнгольц С.Б., Сухарев А.М. Экономический анализ работы промышленных предприятий. М.: Госстандарт, 1954.
3. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений: учебник // под ред. С.Б. Барнгольц, Г.М. Тация. М.: Финансы и статистика, 1986.
4. Барнгольц С.Б. Анализ показателей оборачиваемости оборотных средств предприятия // Вестник Госконтроля. 1949. № 6.
5. Барнгольц С.Б. Анализ финансовой деятельности промартели. Киев: Укрфиниздат, 1938.
6. Барнгольц С.Б., Грязнова А.Г. Банковский аудит и его роль в снижении банковских рисков // Деньги и кредит. 1997. № 10.
7. Барнгольц С.Б. Анализ баланса промышленных артелей // Кредит и хозрасчет. 1935. № 14.
8. Барнгольц С.Б. Анализ финансового состояния и рентабельности промышленности совнархоза // Финансы СССР. 1959. № 3.

References

1. Barngolts S.B., Melnik M.V. Methodology of economic analysis, Moscow, Finance and Statistics, 2001.
2. Barngolts S.B., Sakharev A.M. Economic analysis of industrial companies work, Moscow, Gosstandart, 1954.
3. The analysis of economic activities of enterprises and associations (manual) edited by S.B. Barngolts, G.M. Tacia. Moscow, Finance and Statistics, 1986.
4. Barngolts S.B. Turnover indicator analysis of companies current capital // Vestnik Goskontrol, 1949, no. 6.
5. Barngolts S.B. Analysis of producer's artel economic activities, Ukraine, Kiev, 1938.
6. Barngolts S.B., Gryaznova A.G. Banking audit and its role in risk reduction // Finance and loans, 1997, no. 10.
7. Barngolts S.B. Balance analysis of producer's artel // Loan and economic accounting, 1935, no. 14.
8. Barngolts S.B. Analysis of industrial financial performance and profitability of Soviet national economy // Finance USSR, 1959, no. 3.

КНИЖНАЯ ПОЛКА

УДК 657.6 (075.8)

ББК 65.053я73

Б24



Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник и практикум для академического бакалавриата / В.И. Бариленко, В.В. Бердников, О.В. Ефимова, Г.В. Сергеева, Ч.В. Керимова; под ред. В.И. Бариленко. М.: Юрайт, 2014. 455 с. Серия: Бакалавр. Академический курс.

ISSN 978-5-9916-4087-9

В издании рассматриваются содержание и роль комплексного анализа хозяйственной деятельности в управлении коммерческими организациями. Раскрывается методика анализа различных аспектов деятельности предприятий и ее результатов, комплексной оценки эффективности и стоимости бизнеса. Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования четвертого поколения. Адресуется студентам, обучающимся по программам подготовки бакалавров в рамках направлений «Экономика» и «Менеджмент». Рекомендуются слушателям программ повышения квалификации и переподготовки кадров, специалистам экономических служб организаций производственной сферы.

УДК 378:657.6 (045)

ШИРОКИЙ ВЗГЛЯД НА ПРОФЕССИЮ КАК СТРАТЕГИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ СТАНОВЛЕНИЯ ИННОВАЦИОННОГО ОБРАЗОВАНИЯ АУДИТОРОВ

БУЛЫГА РОМАН ПЕТРОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: aik@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрен процесс формирования необходимых знаний, умений и навыков специалистов для выполнения трудовых функций. На примере концепции широкого взгляда на аудит и профессию аудитора рассмотрен принцип внедрения инновационного образования специалистов для нужд экономики завтрашнего дня. Показаны роль и задачи вузов в процессе непрерывного образования специалиста. Сформулированы базовые принципы подготовки бакалавров, магистров и аспирантов, которые могут быть положены в основу разработки образовательных стандартов вуза, учебных планов и программ дисциплин. На примере Финансового университета при Правительстве Российской Федерации рассмотрен компетентно ориентированный подход к методическому обеспечению образовательного процесса бакалавров, магистров и аспирантов.

Ключевые слова: профессиональные стандарты, профессиональное образование, компетенции, уровневое образование, бакалавриат, магистратура, аспирантура, аудит, аудит бизнеса, концепция широкого взгляда на аудит.

A BROAD VIEW OF THE PROFESSION AS A STRATEGIC AREA IN THE ESTABLISHMENT OF INNOVATIVE EDUCATIONAL PROGRAM IN AUDITING

ROMAN P.BULYGA,

Ph.D., Doctor of Sciences (Economics), Professor, Head of Department of Audit and Control, Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: aik@fa.ru

ABSTRACT

The article describes the process of acquiring knowledge and professional skills that a competent specialist needs to fulfill the labor duties. The principle of introducing innovative educational programs for the needs of the future economy is analyzed with the concept of a broad view of an audit. The role and objectives of universities as well as the higher education system within the process of lifelong education are shown. There are some basic principles of a bachelor, master and PhD programs stated, which, in its turn, might provide the basis for the development of university educational standards, curricula and program description. A competence-oriented approach to the methodological support of the educational process is illustrated by the example of the educational process at the Financial University under the Government of the Russian Federation.

Keywords: professional standards, education, competences, multi-level education, undergraduate, graduate, postgraduate studies, audit, business audit, concept of a broad view of an audit.

В последние годы среди наиболее остро обсуждаемых проблем неизменным является вопрос о качестве профессионального образования специалистов. При этом под качеством образования чаще всего подразумевается соответствие знаний, получаемых студентами в вузах, современным требованиям общества и экономики.

Одной из стержневых технологий современного образования, призванной обеспечить высокий качественный уровень знаний студентов, является технология непрерывного (уровневого) профессионального образования специалиста. Основным субъектом, вокруг которого должна в идеале строиться система непрерывного образования, является сам обучаемый. Отсюда тезисы о выстраивании индивидуальной траектории обучения и существенном возрастании роли самостоятельных форм освоения материала. Сущность непрерывности образования заключается в гармоничном «соединении в одном сосуде» совокупности знаний, получаемых специалистом из различных источников.

Концептуально признавая это, в статье речь пойдет об одной из граней целостной системы непрерывного образования — роли и задачах вузов в формировании инновационных знаний студентов, в частности знаний, которые формируют компетенции специалиста, связанные с осуществлением контрольных функций и оказанием аудиторских услуг.

Роль и задачи вуза в системе формирования компетенций специалиста наглядно продемонстрированы в *табл. 1*.

Из *табл. 1* следует один очень важный вывод. Отправной точкой формирования нужных обществу знаний и умений специалистов (т.е. качественного образования) должно быть участие вузов в формировании профессиональных стандартов видов деятельности или профессий.

В качестве законодательного подтверждения данного вывода следует сослаться на положения Правил разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов¹. В соответствии с указанным регламентом «проекты профессиональных стандартов могут разрабатываться объединениями работодателей, работодателями, профессиональными сообществами, саморегулируемыми организациями с участием

образовательных организаций профессионального образования»². При этом сами профессиональные стандарты применяются при разработке федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования³.

В настоящее время саморегулируемой организацией (СРО) аудиторов под эгидой Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации разрабатывается профессиональный стандарт аудиторской деятельности.

В проекте указанного стандарта особый интерес представляет матрица соотношения требуемых уровней образования с уровнями квалификации специалиста (*табл. 2*).

Из представленной в *табл. 2* матрицы следует, что в идеальном варианте с точки зрения карьерного роста специалиста бакалавриат готовит аудиторов-исполнителей; для занятия руководящих должностей в сфере аудита (руководители среднего звена) необходим уровень магистратуры; аспирантура готовит топ-руководителей.

В *табл. 3* представлена матрица соотношения возлагаемых полномочий, требуемых умений и знаний по уровням квалификации (образования).

Из представленной в *табл. 3* матрицы можно сделать следующие выводы, которые будут полезны вузам при формировании компетенций бакалавров, магистров и аспирантов в процессе разработки (реализации) образовательных стандартов и программ дисциплин:

- на уровне бакалавриата ключевым является требование по умению применять профессиональные знания в конкретных ситуациях;
- выпускник магистратуры должен понимать методологические основы профессиональной деятельности и уметь создавать новые знания прикладного характера в определенной области;
- к кандидату наук (выпускнику аспирантуры) предъявляется требование по созданию новых знаний междисциплинарного и межотраслевого характера.

Все вышеизложенное позволяет сформулировать базовые принципы подготовки специалистов разных уровней, которые могут быть положены в основу разработки образовательных стандартов вуза, учебных планов и программ дисциплин (*табл. 4*).

¹ Правила разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов // постановление Правительства РФ от 22.01.2013 № 23. www.consultant.ru.

² Правила разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов, п. 3. www.consultant.ru.

³ Там же, п. 25.

Таблица 1

Алгоритм формирования знаний, умений и навыков для выполнения трудовых функций

Документ (регламент)	Объект	Субъект
Типовые должности ↓*	Трудовые функции ↓	Работодатель
Профессиональный стандарт вида деятельности (аудитора) ↓	Обобщенные трудовые функции ↓	Профессиональные сообщества (СПО** аудиторов)
Образовательный стандарт (СПО, ВПО) *** ↓	Компетенции ↓	Минобрнауки России, ведущие вузы
Учебные планы, рабочие учебные планы ↓	Состав учебных дисциплин ↓	Факультет
Программа дисциплины ↓	Содержание дисциплины ↓	Кафедра
Курс лекций, план занятий (наполнение дисциплины) ↓	Наполнение дисциплины ↓	Преподаватель
Диплом ↓	Знания, умения, навыки ↓	Студент
Должностные обязанности	Трудовые функции	Работодатель

* Знак «↓» показывает направление формирования знаний, умений и навыков и изменения соответствующих им трудовых функций.

** СПО – саморегулируемая организация.

*** СПО – среднее профессиональное образование, ВПО – высшее профессиональное образование.

Таблица 2

**Соотнесение уровней квалификации, должностей
и требуемых уровней образования в проекте профессионального
стандарта аудиторской деятельности**

Уровень квалификации*	Код должности по ОКЗ**	Требуемый уровень образования
5-й	Ассистент (помощник) аудитора [34391]	Программа СПО. Дополнительные профессиональные программы
6-й	Аудитор [24116]. Контролер качества. Методолог	Программы ВПО (бакалавр). Дополнительные профессиональные программы
7-й	Руководитель аудиторской организации (малой) [13192]. Руководитель структурного подразделения аудиторской организации [12317]	Программы ВПО (магистратура). Программы MBA***
8-й	Руководитель аудиторской организации [12108]	Программы ВПО (магистратура, аспирантура). Программы MBA

* Уровни квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов // приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 12.04.2013 № 148н // Российская газета. 2013. № 125. 13 июня.

** Общероссийский классификатор занятий. ОК 010–93 // постановление Госстандарта России от 30.12.1993 № 298. М.: Издательство стандартов, 1995.

*** MBA (Master of Business Administration) – мастер делового администрирования.

Таблица 3

Соотнесение уровней высшего образования с формируемыми знаниями и умениями, возлагаемыми должностными полномочиями

Уровень	Полномочия и ответственность	Характер умений	Характер знаний
6-й (бакалавр)	Самостоятельная деятельность, предполагающая определение задач собственной работы и/или подчиненных по достижению цели. Обеспечение взаимодействия сотрудников и смежных подразделений	Разработка, внедрение, контроль, оценка и корректировка направлений профессиональной деятельности, технологических или методических решений	Применение профессиональных знаний, в том числе инновационных. Самостоятельный поиск, анализ и оценка профессиональной информации
7-й (магистр)	Определение стратегии, управление процессами и деятельностью с принятием решений на уровне крупных организаций	Решение задач развития области профессиональной деятельности и (или) организации с использованием различных (в том числе инновационных) методов и технологий. Разработка новых методов и технологий	Понимание методологических основ профессиональной деятельности. Создание новых знаний прикладного характера в определенной области. Определение источников и поиск информации, необходимой для развития области профессиональной деятельности или организации
8-й (кандидат наук)	Определение стратегии, управление процессами и деятельностью с принятием решений на уровне крупных организаций	Решение задач исследовательского и проектного характера, связанных с повышением эффективности процессов	Создание новых знаний междисциплинарного и межотраслевого характера. Оценка и отбор информации, необходимой для развития области деятельности

Таблица 4

Базовые принципы подготовки бакалавров, магистров, аспирантов

Базовый принцип	Бакалавриат	Магистратура	Аспирантура
Широта охвата обучаемых	Массовое образование	Элитарное образование	Индивидуальное (штучное) образование
Методология преподавания	Преподавание общепризнанных истин и установленных правил по жесткому стандарту	Инновационное преподавание по гибкому стандарту	Обучение технологии научного исследования по индивидуальному плану
Структура образовательного процесса	Большой удельный вес занятий бакалавра с преподавателем	Большой удельный вес самостоятельных занятий и научных исследований магистра	Преобладание самообразования и научного поиска аспиранта
Конечная цель («продукт» на выходе)	Первая ступень профессиональной карьеры (вход в профессию)	База для дальнейшего непрерывного профессионального образования и карьерного роста	База для топ-карьерного роста или научно-педагогической деятельности

Руководствуясь этими принципами, в частности, были сформулированы профессиональные компетенции подготовки кадров (бакалавров, магистров, аспирантов) образовательного стандарта Финансового университета при Правительстве Российской Федерации⁴. Состав профессиональных компетенций в области контроля и аудиторской деятельности по направлению «Экономика», профиль

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит», образовательного стандарта Финансового университета представлен в *табл. 5*.

Для формирования указанных компетенций в учебные планы Финансового университета включен комплекс обязательных дисциплин и дисциплин по выбору, реализуемых кафедрой «Аудит и контроль». В *табл. 6* представлена карта обязательных дисциплин кафедры «Аудит и контроль», отражающая взаимосвязь и логику непрерывности реализации дисциплин на уровне бакалавриата и магистратуры.

⁴ Право на разработку собственных образовательных стандартов предоставлено Финансовому университету Указом Президента РФ от 19.03.2013 № 209.

Таблица 5

**Матрица профессиональных компетенций в области аудиторской деятельности
профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» направления «Экономика»
(образовательный стандарт Финансового университета)**

Бакалавриат	Магистратура	Аспирантура
Обладать базовыми теоретическими знаниями, уметь пользоваться российскими и международными нормативными документами и владеть навыками... проведения контрольных процедур	Владеть знаниями в области международных, национальных и российских стандартов организации и осуществления... контрольных процессов, уметь определять предпочтительные области их применения	Обладать знанием позиций основных научных школ в области... контрольных процессов, уметь оценивать целесообразность и корректность применения этих позиций в конкретных экономических ситуациях
Знать возможности и уметь эффективно работать в среде специальных программных продуктов, применяемых для выполнения... контрольных функций в экономическом субъекте	Обладать навыками осуществления функций руководителей в... контрольной сфере деятельности экономических субъектов	Обладать навыками определения стратегии развития и управления деятельностью хозяйствующего субъекта в области... аудита
Иметь навыки подготовки и проведения аудиторских проверок, осуществления контрольных процедур и организации системы внутреннего контроля в организациях разного профиля и организационно-правовых форм		
	Знать основные тенденции развития... аудита, уметь проводить научные исследования в данной сфере	Уметь генерировать новые идеи, организовывать и проводить научные исследования в области... аудита, оценивать реальность их практической реализации

Таблица 6

Карта обязательных дисциплин, реализуемых кафедрой «Аудит и контроль»

Укрупненный курс	Конкретное название дисциплины по уровням подготовки	
	Бакалавриат	Магистратура
1. Финансовый контроль	Основы финансового контроля	–
	Корпоративный финансовый контроль	Внутренний корпоративный контроль
2. Аудит (в корпоративном секторе)	Аудит	Аудит бизнеса
		Аудит достоверности информации
3. Практические аспекты аудиторской деятельности	–	Практическая деятельность транснациональных аудиторских компаний
		Аудит консолидированной отчетности транснациональных компаний
		Аудит внешнеэкономической деятельности
		Аудит участников страхования внешнеэкономической деятельности
4. Международный аудит	Введение в МСА*	Практика применения МСА
	–	Аудит отчетности по МСФО**
5. Государственный аудит	–	Внутриведомственный и внутрифирменный контроль
	–	Современные проблемы государственного аудита

* МСА – международные стандарты аудита. ** МСФО – Международные стандарты финансовой отчетности.

Рассмотрим реализацию принципа последовательного непрерывного образования на примере основного курса, формирующего компетенции в области аудиторской деятельности — курса «Аудит (в корпоративном секторе)».

На уровне бакалавриата данный курс начинается чтением дисциплины «Аудит», укрупненная структура которой имеет следующий вид.

Раздел 1. Общее понятие об аудите и аудиторской деятельности

1.1. Понятие «аудит» и «аудиторские услуги».

1.2. Основы аудиторской деятельности.

1.3. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в РФ.

Раздел 2. Методология и техника аудиторской проверки

2.1. Планирование аудиторской проверки.

2.2. Проведение аудиторской проверки.

2.3. Формирование мнения и оформление результатов аудиторской проверки.

Раздел 3. Методика аудита статей бухгалтерской отчетности

3.1. Аудит общей системы учета, внутреннего контроля и отчетности организации.

3.2. Аудит статей бухгалтерского баланса и приложений к нему.

3.3. Аудит отчета о прибылях и убытках.

Дисциплина читается по «жесткому стандарту», структура которого полностью совпадает со структурой базового учебника «Аудит» (для бакалавров) [1], и предусматривает изучение действующей нормативно-правовой базы и методик проведения аудита, получение объема знаний, навыков и умений, позволяющих выпускнику бакалавриата претендовать на получение квалификационного аттестата аудитора⁵.

На уровне магистратуры Финансового университета курс «Аудит (в корпоративном секторе)» продолжается чтением дисциплин «Аудит бизнеса» («Аудит достоверности информации» — на непрофильных магистерских программах).

Основной вопрос, который вузам приходится решать при формировании содержательной части дисциплин магистратуры как следующей ступени

уровневого образования, — выбор концептуального принципа развития знаний специалиста.

Анализ зарубежного и отечественного опыта в данном вопросе позволяет выделить две стратегии такого развития:

- стратегия детализации и углубления знаний;
- стратегия расширения горизонта знаний.

Стратегия детализации и углубления знаний выражается в том, что читаемые на уровне магистратуры дисциплины углубляют и конкретизируют (применительно к конкретным объектам или видам деятельности) знания, полученные студентом в рамках бакалавриата.

Несмотря на то, что данной стратегии придерживается большое количество вузов России, автор глубоко убежден, что ее использование как базового принципа формирования содержательной части дисциплин магистратуры является ошибочным.

Во-первых, применение стратегии детализации и углубления знаний существенно снижает конкурентоспособность вуза на рынке образовательных услуг (конкуренция за субъект системы непрерывного образования, за «сосуд», в котором соединяются все знания).

Во-вторых, такая стратегия противоречит предназначению магистратуры и тем компетенциям, о которых говорилось выше.

Поясним сказанное на примере подготовки аудиторов.

Студент, окончивший бакалавриат по направлению «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», получает диплом о высшем образовании. Наличие у него соответствующего стажа работы дает основание получить аттестат аудитора и работать в качестве аудитора⁶. Действующее российское законодательство требует от аудитора ежегодного повышения своей квалификации в системе повышения квалификации, организуемой СРО аудиторов. В процессе работы у аудитора, претендующего на руководящие позиции в фирме, возникает дилемма, где получить дополнительные компетенции, необходимые для этого: в системе повышения квалификации СРО или через магистратуру вуза. В том случае, если он идет в вуз, реализующий концепцию детализации и углубления знаний, такая магистратура вступает в прямую и заведомо проигрышную конкуренцию

⁵ Учебник для бакалавров «Аудит» (гриф ФИРО) под редакцией Р.П. Бульги (М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013) рекомендован к изучению претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, а также практикующим аудиторам, повышающим свою квалификацию. Издательским сообществом он включен в серию «Золотой фонд российских учебников».

⁶ Вариант, при котором диплом бакалавра не дает знаний, достаточных для «входа в профессию», является неконкурентоспособным по определению.

Таблица 7

Примеры программ повышения квалификации аудиторов

№ п/п	Наименование направления и тематики повышения квалификации	Реквизиты программы и разработчик
1	Развитие практических навыков	
1.1	Аудиторская выборка	Программа № ПК-15-003-2009 СРО НП «МоАП»
1.2	Документирование аудита	Программа № ПК-16-003-2009 СРО НП «МоАП»
1.3	Планирование аудита	Программа № ПК-017-2010 СРО НП «РКА»
1.4	Существенность в аудите	Программа № ПК-014-2010 СРО НП «РКА»
2	Углубление знаний в специфических областях	
2.1	Внутренний аудит	Центр образования «Элкод» СРО НП «ИПАР»
2.2	Противодействие коррупции в ходе аудиторской деятельности	Программа № ПК-018-2013 СРО НП «РКА»
3	Понимание отраслевой специфики	
3.1	Новое в аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов	Учебный центр «СТЕК»
3.2	Новое в аудите бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов	Учебный центр «СТЕК»
3.3	Новое в аудите страховых организаций и обществ взаимного страхования	Учебно-методический центр Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»
4	Изменение законодательства	
4.1	Новое в нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности	Программа № ПК-5-003-2009 СРО НП «МоАП»
4.2	Новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	Учебно-методический центр СРО НП «АПР»

с системой профессионального повышения квалификации аудиторов.

Так, в соответствии с рекомендациями Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации⁷ программы повышения квалификации СРО аудиторов должны быть направлены на:

- развитие практических навыков составления рабочих документов, аудиторских заключений и отчетов аудитора;
- углубление знаний в специфических областях, выходящих за рамки знаний, проверяемых во время квалификационного экзамена;
- приобретение знаний, необходимых для понимания отраслевой специфики бизнеса аудируемых лиц;

⁷ Рекомендации по организации СРО аудиторов прохождения аудиторами обучения по программам повышения квалификации одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации 29.10.2009, протокол № 79.

- обязательное изучение вопросов изменения законодательных и иных нормативных правовых актов, регулирующих область рассмотрения программы.

Анализ структуры и содержания программ повышения квалификации аудиторов, а также практики деятельности СРО аудиторов в данном вопросе подтверждает их нацеленность на реализацию вышеназванных четырех направлений (табл. 7).

Помимо рисков проигрыша в конкурентной борьбе с отраслевой системой повышения квалификации, реализация вузом стратегии детализации и углубления знаний не отвечает базовым принципам функционирования магистратуры. Реализация данной стратегии, как и отраслевая система повышения квалификации, позволяет поддерживать знания специалиста-исполнителя в актуальном состоянии. Она не выводит знания специалиста на новый уровень — уровень руководителя или исследователя.

При реализации вузом *стратегии расширения горизонта знаний* на уровне магистратуры даются знания тенденций развития профессии, того, что будет завтра и чего еще нет в нормативных актах, того, что надо внести в эти нормативные акты в будущем. Это и есть собственная ниша академического образования, не затрагиваемая отраслевой системой повышения квалификации кадров.

Для иллюстрации стратегии расширения горизонта знаний рассмотрим пример реализации дисциплины «Аудит бизнеса» в магистратуре Финансового университета. Эта дисциплина явилась результатом проведенного научного исследования и отражает знания о будущем профессии аудитора — так называемой концепции широкого понимания аудита и новой роли аудитора в информационном обществе.

Результаты проведенного научного исследования отражены в монографии «Аудит бизнеса» [2] и серии научных статей [3–9].

В результате исследования сформулированы концепция развития аудита как вида профессиональной деятельности, новое определение аудита бизнеса в рамках этой концепции, обосновано появление новых объектов и направлений аудита.

Концепция широкого взгляда на аудит и профессию аудитора заключается в расширении объекта, методологического инструментария и требований к квалификации субъекта профессиональной деятельности, т.е. прежде всего в смене понятия «аудит финансовой отчетности» на формулировку «аудит бизнеса».

Под *аудитом бизнеса* автор понимает процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям.

Данное определение должно лечь в основу смены парадигмы аудиторской деятельности как таковой и законодательных трактовок понятий аудита как вида деятельности, в том числе определения понятий «аудит» и «аудиторская деятельность» в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст. 1)⁸.

На базе концепции широкого понимания аудита обосновано появление новых объектов аудита [интеллектуальный капитал бизнеса, текущие и будущие трансакции бизнеса (бизнес-процессы), будущие финансовые результаты бизнеса], а также инновационных направлений аудита завтрашнего дня: аудит интеллектуального капитала, аудит эффективности бизнес-процессов, стратегический аудит (см. рисунок).

Все сказанное требует серьезных изменений требований к квалификации аудиторов, их роли в процессе информационного обмена между участниками рыночных отношений. Концепция широкого понимания аудита означает, в числе прочего, ассимиляцию аудита с другими традиционными для индустриального общества бизнес-процедурами (системным анализом, оценкой бизнеса, бизнес-прогнозированием и т.п.) и выход на этой основе аудитора за рамки только бухгалтерской профессии. В информационном обществе аудиторы должны взять на себя намного более широкие функции, охватывающие построение бизнес-моделей, разработку методологии оценки, общепринятых стандартов и принципов информационного обмена участниками рыночных отношений. Из пассивных экспертов, удостоверяющих соответствие публикуемой отчетности установленным критериям, они должны вырасти до «наставников бизнеса», активно формирующих и пропагандирующих критерии и принципы, вырабатываемые рынком как обычаи делового оборота. На формирование этих компетенций аудитора будущего и должна быть направлена современная система высшего образования (прежде всего ее высшие уровни: магистратура и аспирантура).

Результаты проведенного научного исследования внедрены в учебный процесс Финансового университета посредством введения обязательной дисциплины магистратуры «Аудит бизнеса». Базовым учебным пособием по данному курсу является книга «Аудит бизнеса» [2], которая была удостоена премии «Сапфир» как лучшее литературное произведение 2013 г. в номинации «Дисциплина казны»⁹.

Особенностью данной книги является то, что она одновременно выступает как монографическое издание (опубликованный результат научного исследования) и как учебное пособие для магистров, изучающих данную проблему. По мнению автора, именно такой принцип и должен применяться при

⁸ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Российская газета. 2008. № 267. 31 дек.

⁹ URL: <http://www.Photo.bankir.ru/members/sample.php?id=20399>.

формировании методического обеспечения инновационного преподавания в магистратуре.

В этой связи программа дисциплины «Аудит бизнеса» жестко не привязана к структуре рассмотренного выше учебного пособия «Аудит бизнеса». В рамках аудиторных занятий магистрам разъясняются базовые положения новой теории. Конкретные выводы и результаты они должны получить в ходе самостоятельной работы и личных научных изысканий.

Структура дисциплины «Аудит бизнеса» (для магистров) имеет следующий вид.

Тема 1. Эволюция института аудита в свете теории трансформации систем

- 1.1. Аудит как социальный институт.
- 1.2. Теория трансформации систем.
- 1.3. Этапы эволюции аудита.
- 1.4. Мировой экономический кризис как «точка разрыва» в эволюции аудита.

Тема 2. Изменение модели регулирования и системы контроля качества аудита

- 2.1. Модели регулирования аудиторской деятельности.
- 2.2. Изменение модели регулирования и системы контроля качества аудита в США.
- 2.3. Изменение модели регулирования и системы контроля качества аудита в Евросоюзе.
- 2.4. Изменение модели регулирования и системы контроля качества аудита в Японии.
- 2.5. Изменение модели регулирования и системы контроля качества аудита в России.
- 2.6. Международная интеграция регулирования аудиторской деятельности.

Тема 3. Концепция широкого понимания аудита в информационном обществе

- 3.1. Необходимость реформирования института аудита в современных условиях.
- 3.2. Концепции аудита.
- 3.3. Понятие категории «аудит бизнеса»: дуализм объекта и метода.

Тема 4. Аудит эффективности бизнес-процессов

- 4.1. Определение понятия «аудит эффективности бизнес-процессов».
- 4.2. Новаации аудита эффективности бизнес-процессов.
- 4.3. Методика аудита эффективности бизнес-процессов.

Тема 5. Аудит интеллектуального капитала

- 5.1. Понятие и структура интеллектуального капитала бизнеса.

- 5.2. Методика аудита интеллектуального капитала.

Тема 6. Аудит стратегических результатов бизнеса

- 6.1. Показатели и методы измерения стратегического результата бизнеса.
- 6.2. Концептуальные основы стратегического аудита.

Обозначенный выше принцип повышения гибкости индивидуальной образовательной траектории обучаемого должен получить дальнейшее развитие в аспирантуре как третьем уровне высшего образования¹⁰.

Автор считает, что нет смысла готовить учебники и программы дисциплин в привычном их понимании для аспирантов. Аспирантам надо дать представление об актуальных направлениях научных исследований кафедры, ее научных школах, помочь найти свое место и свою нишу в этих исследованиях. Они должны изучать прежде всего научные труды по избранному направлению исследований. Сказанное не исключает необходимости разработки методических материалов и программ курсов по обучению технологии научного исследования, обзорных лекций по изучению трудов научных школ кафедры и вуза.

Приоритетными направлениями научных исследований кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета являются следующие.

1. Учет, анализ и аудит интеллектуального капитала, в том числе:

- 1.1. Интеллектуальный капитал: структура, формы, проблемы учета, анализа и аудита.

- 1.2. Совершенствование правил и процедур учета, анализа и аудита нематериальных активов (интеллектуальной собственности).

- 1.3. Отраслевые особенности учета, анализа и аудита объектов интеллектуального капитала и форм его проявления.

2. Аудит бизнеса, в том числе:

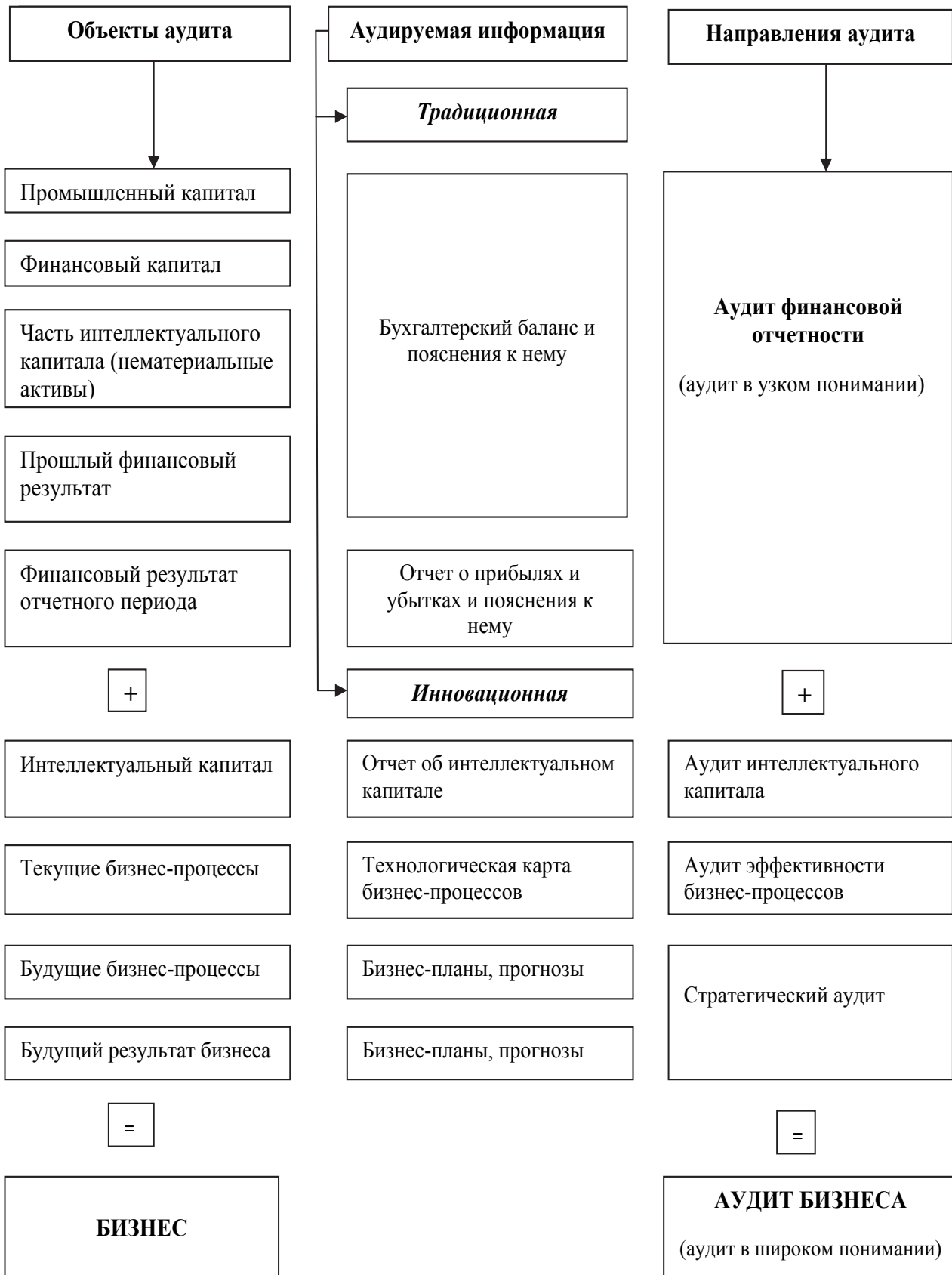
- 2.1. Аудит бизнеса как направление реформирования аудиторской деятельности.

- 2.2. Аудит эффективности бизнес-процессов, операционный аудит.

- 2.3. Аудит интеллектуального капитала.

- 2.4. Стратегический аудит.

¹⁰ Об образовании в Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ // Российская газета. 2012. № 303. 31 дек. Ст. 12.



Инновационные объекты и направления аудита

3. Стандартизация и оценка качества аудита как вида деятельности, в том числе:

- 3.1. Стандартизация как инструмент контроля качества деятельности организации.
- 3.2. Международные стандарты аудита.
- 3.3. Внутрифирменные стандарты аудита.
- 3.4. Контроль качества аудита.

4. Налоговый аудит.

5. Сквозной финансовый контроль субъектов хозяйствования, в том числе:

- 5.1. Формирование единой системы финансового контроля в Российской Федерации.
- 5.2. Теория и методология контрольно-ревизионной работы.
- 5.3. Внутренний контроль и аудит в хозяйствующих субъектах.

6. Экономическая экспертиза.

В завершение хотелось бы отметить, что научно обоснованная и сформулированная для аудиторской деятельности концепция широкого взгляда применима для других профессий и видов деятельности.

Одним из вызовов информационного общества по отношению к видам деятельности является пересмотр традиционных понятий специализации и профессий в сложившейся их интерпретации. На авансцену выходит требование мультидисциплинарности и мультипрофессионализации деятельности будущего.

Все это не может не сказаться на требованиях к системе профессионального образования. Основным вектором непрерывного образования специалиста будущего должен базироваться на принципах опережающего обучения и широкого (мультидисциплинарного) взгляда на перспективы развития профессии.

Литература

1. Аудит: учебник для бакалавров / под ред. Р.П. Бульги. 3-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.
2. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития / под ред. Р.П. Бульги. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.
3. Бульга Р. П. Инновации современного аудита: аудит эффективности бизнес-процессов // Аудитор. 2012. № 3.

4. Бульга Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности // Аудитор. 2013. № 8.
5. Бульга Р.П. Ужесточение правил внешнего контроля как основной вектор реформирования института аудита в посткризисный период // Аудитор. 2013. № 11.
6. Bulyga R.P. Business Audit: The New Concept of the XXI Century // World Applied Sciences Journal, 2014, no. 29 (5).
7. Бульга Р.П. Методика аудита интеллектуального капитала // Аудитор. 2014. № 2.
8. Бульга Р.П. Становление и развитие стратегического аудита // Аудитор. 2014. № 4.
9. Бульга Р.П. Аудит бизнеса как основное научно-образовательное направление Финансового университета в области аудиторской деятельности // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 3.

References

1. Audit: a textbook for bachelor students / ed. by R.P. Bulyga. 3rd ed. Moscow, UNITY-DANA, 2013.
2. Business Audit. Practices and Development Issues/ ed. by R.P. Bulyga. Moscow, UNITY-DANA, 2013.
3. Bulyga R.P. Innovations in the Modern Audit: Audit of the Business Process Efficiency // Auditor, 2012, no. 3.
4. Bulyga R.P. Business Audit of as a Strategic Area in the Auditor's Business Development // Auditor, 2013, no. 8.
5. Bulyga R.P. External Control Tightening as the Main Vector in the Audit Reform in the Post-Crisis Period // Auditor, 2013, no. 11.
6. Bulyga R.P. Business Audit: The New Concept of the XXI Century // World Applied Sciences Journal, 2014, no. 29 (5).
7. Bulyga R.P. Intellectual Capital Audit Methodology // Auditor, 2014, no. 2.
8. Bulyga R.P. Strategic Audit Formation and Development // Auditor, 2014, no. 4.
9. Bulyga R.P. Business Audit as the Main Area of Audit-Related Research and Training at the Financial University // Economy and Management: Issues and Solutions, 2014, no. 3.

УДК 658:001.891.5

БИЗНЕС-АНАЛИЗ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

БАРИЛЕНКО ВЛАДИМИР ИВАНОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономического анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: vbarilenko@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье обосновывается необходимость формирования механизма обеспечения условий для устойчивого развития хозяйствующих субъектов. Доказывается, что коммерческим организациям необходим надежный инструмент, позволяющий самостоятельно выявлять проблемы, требующие решения, и обосновывать меры по созданию условий для своего устойчивого развития. Роль такого инструмента способен выполнять бизнес-анализ, методологическую базу которого составляет стейкхолдерский подход к управлению экономическими субъектами. Раскрыта специфика бизнес-анализа как закономерного этапа эволюции отечественного экономического анализа в условиях рыночных отношений. Охарактеризованы возможности применения бизнес-анализа для обоснования инновационной активности коммерческих организаций с учетом требований различных заинтересованных сторон, приводящей к созданию условий устойчивого развития. Предложен циклический алгоритм функционирования механизма устойчивого развития, построенного на основе использования принципов бизнес-анализа.

Ключевые слова: устойчивое развитие, бизнес-анализ, требования стейкхолдеров, проблемы, инновации, мотивация, механизм.

BUSINESS-ANALYSIS AS A TOOL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ECONOMIC ENTITIES

VLADIMIR I. BARILENKO,

Doctor of Science (Economics), Professor, Head of Economic Analysis Department, Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: vbarilenko@fa.ru

ABSTRACT

The article substantiates the necessity of forming a mechanism to ensure the conditions for sustainable development of economic entities. It proves that commercial organizations need a reliable tool that allows them to independently identify problems to be solved, and to justify measures to create conditions for their sustainable development. Business analysis, whose methodological framework is a stakeholder approach to managing economic actors, is capable of performing the role of such a tool. The article discloses the specifics of business analysis as the regular phase of the evolution of economic analysis under the conditions of market relations. Characterized is the possibility of using business analysis to justify innovation activities of commercial organizations with regard to the requirements of different stakeholders, leading to the creation of conditions for sustainable development. The article offers a cyclic algorithm of the mechanism of sustainable development, which was built on the basis of the principles of business-analysis.

Keywords: sustainable development, business-analysis, stakeholders' requirements, problems, innovation, motivation, mechanism.

В последние десятилетия всемирное признание получила концепция устойчивого развития, которая основана на понимании зависимости перспектив выживания нашей цивилизации от взаимоувязанного решения экономических, социальных и экологических проблем. В нашей стране еще в 1996 г. Указом Президента РФ была утверждена Концепция перехода Российской Федерации к устойчивому развитию¹. Комиссией Государственной Думы РФ были разработаны Основные положения стратегии устойчивого развития России [1].

Однако до настоящего времени стратегические задачи обеспечения устойчивого развития еще далеки от своего решения. Анализ состава этих задач показывает, что они ориентированы в основном на общегосударственные и межгосударственные, законодательные и макроэкономические меры. При этом явно недооценивается решающая роль в реальном обеспечении условий устойчивого развития многочисленных хозяйствующих субъектов, составляющих основу экономики и на практике осуществляющих важнейшие социальные функции, а также непосредственно воздействующих на окружающую среду. Именно бизнес в широком смысле слова и его разнообразные структуры во взаимодействии с государственными органами и институтами гражданского общества способны в условиях глобализации экономики создать дееспособную систему обеспечения устойчивого развития. Однако для этого необходим адекватный механизм инициации, стимулирования, регулирования и практической реализации мер, обеспечивающих устойчивое развитие на микроэкономическом корпоративном уровне, на уровне отдельных предприятий и их консолидированных групп.

Совершенно очевидно, что в условиях рыночной экономики невозможно обеспечить реальное устойчивое развитие лишь при помощи административных воздействий, лозунгов и воспитательных мер. Постановка задач сама по себе не формирует механизма их решения. К тому же в условиях рыночной экономики даже ставить задачи хозяйствующим субъектам — самостоятельным юридическим лицам бессмысленно без их соответствующей мотивации.

¹ О Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию: Указ Президента РФ от 01.04.1996 № 440.

Многочисленным коммерческим организациям необходим надежный инструмент, позволяющий самостоятельно выявлять проблемы, требующие решения, и обосновывать меры по созданию условий для своего устойчивого развития. Роль такого инструмента способен выполнять бизнес-анализ, методологическую базу которого составляет стейкхолдерский подход к управлению экономическими субъектами [2].

Теория стейкхолдеров стала основной из самых прогрессивных направлений в современном стратегическом менеджменте, обосновывая построение стратегии развития фирмы с учетом интересов групп заинтересованных лиц (стейкхолдеров) [3]. В соответствии с этой теорией коммерческая компания — не просто некая экономическая единица, используемая для извлечения прибыли. Компания должна рассматриваться как элемент той среды, в которой она действует, как подсистема в рамках системы более высокого уровня, которая сама способна влиять на свое окружение и в то же время испытывает на себе влияние этого окружения — своих стейкхолдеров, взаимодействие с которыми во многом определяет судьбу этой компании.

В состав стейкхолдеров входят собственники, менеджеры и персонал компании, ее клиенты и деловые партнеры, инвесторы, конкуренты и органы власти, местные сообщества и средства массовой информации, политические партии и другие общественные организации. В каждом отдельном случае перечень стейкхолдеров может быть расширен и конкретизирован.

Известный американский ученый Р. Акофф предложил включать в число стейкхолдеров, заинтересованных в деятельности современных корпораций, даже будущие поколения людей. Эти корпорации не должны своей деятельностью наносить ущерб интересам наших потомков и принимать решения, которые будут ограничивать свободу выбора для новых поколений в будущем. Р. Акофф считал, что многие экологические и социальные проблемы будущего могут быть преодолены, если уже сегодня наладить эффективное взаимодействие бизнеса и различных заинтересованных сторон в общей социально-экономической системе [4]. Именно с идеями Р. Акоффа органично перекликается получившая ныне мировое признание концепция устойчивого развития.

Теория стейкхолдеров базируется на утверждении о том, что устойчивый успех коммерческой организации может быть достигнут лишь в том случае, если будут приниматься во внимание интересы и требования различных заинтересованных сторон, которые могут оказать воздействие на работу этой организации.

Подобного рода заинтересованные стороны активно влияют на успешность бизнеса, которая во многом определяется тем, что бизнесмены учитывают не только собственные интересы, но и интересы других акционеров и покупателей, сотрудников, поставщиков, местных сообществ и, конечно же, государственных органов (особенно налоговых). Совокупность стейкхолдеров формирует с компанией взаимозависимую систему, которая способна поддерживать бизнес в трудных ситуациях, а в некоторых случаях, напротив, может лишит компанию возможности действовать и даже просто уничтожить ее.

Процесс устойчивого развития не может осуществляться спонтанно. Он должен быть объектом целенаправленного управления при помощи соответствующего механизма. Механизм устойчивого развития предприятия может рассматриваться как совокупность методов постановки задач и средств их решения, обеспечивающая такое состояние этого предприятия, при котором своевременно выявляются и сбалансированно удовлетворяются важнейшие требования его ключевых стейкхолдеров при поддержании собственной экономической устойчивости и способности к росту. Бизнес-анализ призван играть роль центрального звена такого механизма.

Международный институт бизнес-анализа (*International Institute of Business Analysis — ИБА*) определяет это направление экономической работы как совокупность задач, методов, квалификаций и возможностей, необходимых для четкого определения проблем, стоящих перед бизнесом, и обоснования путей их решения [5, с. 3]. В контексте бизнес-анализа определение проблем бизнеса осуществляется при помощи сопоставления выявленных требований важнейших заинтересованных сторон с фактическими параметрами деятельности организации. В качестве проблем рассматриваются существенные разрывы между выраженными в конкретных показателях требованиями стейкхолдеров

и уровнями аналогичных показателей реальной деятельности предприятия.

Решения подобных проблем чаще всего связаны не просто с корректировкой показателей текущей деятельности, а с необходимостью изменений самого бизнеса. Такие решения обычно сводятся к разработке инвестиционных, социальных и экологических проектов, мер взаимодействия с заинтересованными сторонами, соответствующих информационных систем, рекомендаций по реинжинирингу бизнес-процессов, по проектно-конструкторским, организационным и технологическим изменениям, переходу на выпуск новых изделий, изменениям самих бизнес-моделей коммерческих компаний и т.п.

При этом важно подчеркнуть, что специфические задачи бизнес-анализа принципиально различают роли бизнес-аналитика и менеджеров компании: бизнес-аналитик отвечает за выявление бизнес-проблем, определение их сути и масштабов, а также путей их решения, в то время как в сферу ответственности менеджеров входит конкретная работа по реализации этих решений.

Бизнес-аналитик должен выполнять роль посредника между всеми заинтересованными сторонами, анализируя ситуацию, выявляя и формулируя требования к изменениям бизнес-процессов, корпоративной политики и систем информационного обеспечения деятельности фирмы. Таким образом, роль такого рода специалистов — одна из центральных в механизме устойчивого развития. Бизнес-аналитик должен понимать проблемы и возможности, возникающие перед бизнесом в контексте определенных требований, и рекомендовать решения, которые позволяют организации достичь поставленных целей.

При этом очевидно, что у каждого стейкхолдера имеются собственные потребности и интересы, часто не совпадающие с потребностями и интересами других стейкхолдеров. Так, собственники бизнеса ждут от него повышения прибыли и рыночной стоимости своей компании, обеспечивающих увеличение размеров их дивидендов и рост стоимости их акций. Ориентирами для них служат альтернативные варианты вложений своих средств.

Менеджеров этой же компании в первую очередь интересуют результаты ее деятельности, находящиеся в сфере их ответственности,

определяющие их профессиональную успешность, размеры оплаты их труда и премий, повышение их социального статуса, решение вопросов карьерного роста.

Исполнительный персонал заинтересован в обеспечении гарантий занятости, достойном уровне реальной заработной платы, улучшении условий труда, удовлетворении работой, в возможностях повышения квалификации и получения более выгодной должности. Требования персонала (как и менеджеров компании) в существенной мере обусловлены текущей конъюнктурой на рынке труда.

Покупатели и заказчики ожидают от предприятия своевременных поставок товаров или услуг требуемого качества по приемлемым для них ценам. При этом качественные и ценовые параметры их требований во многом определяются предложениями присутствующих на рынке конкурентов анализируемой фирмы.

Поставщиков заботит стабильность заказов, своевременность оплаты поставок по возможно более высоким ценам, в их интересах создание с предприятием отношений зависимости от их поставок. Уровень притязаний поставщиков связан со сложившейся на рынке поставок аналогичных товаров конъюнктурой.

Инвесторы требуют минимизации рисков их вложений и максимизации доходности этих вложений. Поэтому они стремятся к диверсификации объектов инвестирования и сбалансированности их инвестиционного портфеля. И в этом случае требования инвесторов тесно связаны со сложившейся конъюнктурой, но уже фондового рынка.

Кредитующие банки заинтересованы в привлечении компанией возможно больших сумм кредитов на выгодных для банков условиях при сохранении способности своевременно погашать ссудную задолженность и уплачивать причитающиеся проценты. И здесь банки, определяя условия кредитования, ориентируются на конкурентов на рынке банковских услуг.

Местное сообщество и общественные организации озабочены тем, чтобы компания не наносила вред окружающей среде, поддерживала порядок на прилегающих территориях, реализовывала меры социальной ответственности, учитывала мнения жителей окрестных районов. Сложившиеся экологические требования и социальные стандарты служат при этом отправными

точками формирования позиции этой группы стейкхолдеров.

Органы государственной и муниципальных властей ждут от компании своевременных выплат возможно более высоких сумм налогов, обеспечения занятости населения, соответствия ее деятельности требованиям законодательства, участия в решении социальных проблем региона и вклада в его экономический рост. Важную роль в формировании их требований играют политические мотивы.

Трудно представить, чтобы интересы и требования столь разнообразных групп во всем совпадали. Удовлетворяя требования одних стейкхолдеров, мы чаще всего будем вынуждены ущемлять интересы других. Поэтому выявляемые в ходе бизнес-анализа проблемы часто не позволяют решить их все сразу. Даже у одного стейкхолдера требования могут быть противоречивыми. Так, собственники (и инвесторы) требуют одновременно повышения рентабельности и высокой платежеспособности компании, которые достижимы разнонаправленными мерами использования денежных ресурсов. Те же собственники заинтересованы в получении высоких дивидендов, однако выполнение текущих требований акционеров не должно наносить ущерба финансовой устойчивости принадлежащей им же компании и стратегическим планам ее развития.

Большинство известных разработок в сфере устойчивого развития основывается на использовании в основном качественного, вербально-логического анализа. Однако, как известно, управлять можно лишь тем, что можно измерить. Поэтому требования стейкхолдеров должны быть по возможности количественно измерены и выражены в форме соответствующих показателей, сопоставимых с аналогичными показателями деятельности организации, основанными на фактических данных его учета и отчетности. Это позволяет не только оценивать степень удовлетворения требований заинтересованных сторон, обеспечивающую устойчивость развития хозяйствующего субъекта, но и определять масштабы проблем, требующих решения. Незначительные разрывы между требуемым и фактическим уровнями сравниваемых показателей могут быть ликвидированы при помощи адекватных корректировок хозяйственных процессов. Однако существенные

несовпадения, как правило, являются мотивами для разработки и реализации масштабных инновационных проектов, обеспечивающих устойчивость долгосрочного развития организации.

Таким образом, применение бизнес-анализа в механизме устойчивого развития позволяет не только осуществлять мониторинг успешности текущей деятельности организации, но и обосновывать направления ее инновационной активности, определять стратегические перспективы долгосрочного стабильного роста.

Обеспечение условий устойчивого развития коммерческих организаций не всегда достижимо в рамках существующих организационно-правовых форм и экономических моделей этих организаций. Устойчивое развитие в изменяющейся внешней среде часто может быть обеспечено лишь путем изменений структуры и методов организации бизнеса при помощи формирования адекватных бизнес-моделей предприятий.

Бизнес-модель представляет собой логическую схему построения бизнеса, которая необходима для характеристики основных принципов создания, функционирования и развития коммерческой организации. Бизнес-модели используются для оценки и анализа эффективности бизнеса компании, прогнозирования потенциала и инвестиционной привлекательности бизнеса в будущем, оптимизации бизнеса компании в целях реализации стратегии и роста ценности для ее стейкхолдеров, адаптации компании к кризисам и другим этапам макроэкономической цикличности, к переходам стадий ее собственного жизненного цикла [6, с. 17–21].

Решая проблемы построения бизнес-моделей для предприятий реальной экономики, в условиях интеграции России в мировую хозяйственную систему следует руководствоваться также позициями, выработанными компетентными международными органами.

Так, важнейшим аспектом, который необходимо учитывать при исследовании проблем построения эффективных бизнес-моделей, обеспечивающих устойчивое развитие, является то, что коммерческую организацию нельзя рассматривать изолированно от структуры всего общества, так как она составляет его часть. На этом утверждении базируется свою деятельность

Международный совет по интегрированной отчетности (*International Integrated Reporting Council — IIRC*) — объединение представителей Совета по международным стандартам финансовой отчетности, Комитета по стандартам финансового учета США, Международной федерации бухгалтеров, Всемирного банка и ряда других международных институтов развития, крупнейших аудиторских и консалтинговых компаний мира, корпораций реального сектора.

Этот авторитетный орган выработал основополагающую позицию о том, что закономерным этапом эволюции корпоративной отчетности должно быть раскрытие информации о создании бизнес-стоимости. *IIRC* подготовил проект международного стандарта по интегрированной отчетности. В числе его фундаментальных положений предусмотрено определение сущности самого понятия «бизнес-модель» коммерческой организации².

Для целей построения интегрированной отчетности понятие бизнес-модели в проекте стандарта сжато характеризуется как ориентированная на создание стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах система входов, действий по приросту стоимости, выходов и ожидаемых долгосрочных результатов. При этом утверждается, что стоимость не может создаваться только внутри организации, так как ее формирование зависит от:

- внешних факторов, которые создают среду осуществления деятельности организации (экономические условия, технологический прогресс, общественно-социальные проблемы, проблемы окружающей среды);
- взаимоотношения с различными заинтересованными сторонами (включая регулирующие органы, наемный персонал, деловых партнеров, поставщиков ресурсов, потребителей продукции и т.д.);
- доступности различных ресурсов, их качества, возможностей обеспечения и управления ими.

Бизнес-модель представляет собой ядро общей архитектуры предпринимательской организации, компоненты которой и должны быть раскрыты в ее интегрированной отчетности. Такая отчетность должна отражать ключевые ресурсы и взаимоотношения, характеризующие

² The IIRC / Integrated reporting [Электронный ресурс]. URL: <http://www.theiirc.org> (дата обращения: 22.05.2014).

специфику бизнес-модели и обеспечивающие ее жизнеспособность и устойчивость. Поэтому в раскрытие информации о бизнес-модели должны быть включены сведения о том, как построена схема финансирования организации, как на основе использования производственного потенциала этой организации формируется операционная прибыль, как при этом обеспечиваются экологичность производства и соблюдение требований социальной ответственности бизнеса.

Важность человеческого капитала для любой современной организации предполагает необходимость раскрытия образовательного и профессионального уровней персонала, опыта сотрудников компании и их ключевых навыков, способов повышения их квалификации или переподготовки. Интеллектуальный капитал организации недостаточно полно отражается в традиционной финансовой отчетности, поэтому в интегрированной отчетности необходимо раскрыть его качественные характеристики, позволяющие создавать стоимость для организации.

Отчетность должна включать характеристики природных ресурсов, необходимых для осуществления производства и нормального функционирования бизнес-модели компании. Следует пояснить, как в условиях нарастающей ограниченности многих природных ресурсов организация обеспечивает ими свою деятельность и какие альтернативные варианты могут быть использованы в случае возникновения непредвиденных изменений в доступности ресурсов, способных оказать влияние на всю модель создания ценностей этой организацией. Особо следует раскрывать деятельность организации по обеспечению экологичности производства, характер осуществляемых природоохранных мероприятий и их результативность.

Необходимы также характеристики социального капитала и капитала взаимоотношений организации, ее производственной кооперации и сети ее партнерских связей, степени участия в различного рода ассоциациях и программах, направленных на развитие социальных взаимоотношений.

Руководство по отчетности в области устойчивого развития, подготовленное в рамках Глобальной инициативы по отчетности (*Global Reporting Initiative — GRI*), классифицирует показатели результативности в этой области следующим образом.

1. Прямые экономические воздействия на потребителей, поставщиков, персонал, государственный и общественный сектор.

2. Воздействия на окружающую среду (сырье, энергия, выбросы, отходы, соответствие нормативным требованиям, транспорт и др.).

3. Организация труда и его достойные условия (занятость, взаимоотношения персонала и руководства, охрана труда, обучение и образование и др.).

4. Права человека (стратегия и управление, недопущение дискриминации, дисциплинарная практика, подходы к обеспечению безопасности и др.).

5. Общество (социальная роль, взяточничество и коррупция, конкуренция и ценообразование и др.).

6. Ответственность за продукцию (здоровье и безопасность потребителей, продукция и услуги, реклама и др.) [7, с. 4].

Таким образом, интегрированная отчетность, информирующая заинтересованные стороны и характеризующая как результаты деятельности компании в области устойчивого развития, так и бизнес-модель, обеспечивающую эту устойчивость, также должна быть элементом механизма устойчивого развития. Нетрудно заметить, что даже само составление интегрированной отчетности должно быть результатом бизнес-анализа, его же услуги требуются и для интерпретации содержания этой отчетности заинтересованными пользователями.

Функционирование механизма устойчивого развития, построенного на основе использования принципов бизнес-анализа, может быть представлено в виде следующего циклически повторяемого алгоритма.

1. Определение стратегических целей и политики устойчивого развития предприятия.

2. Определение и изучение всего круга заинтересованных сторон бизнеса, их ранжирование, отбор ключевых стейкхолдеров.

3. Выявление, анализ, оценка, измерение и документирование требований ключевых стейкхолдеров, их обобщение.

4. Сравнительный анализ требований ключевых стейкхолдеров и фактических экономических, социальных и экологических параметров деятельности предприятия.

5. Выявление проблем бизнеса в экономической, социальной и экологической сферах.

6. Определение направлений, целей и способов решения выявленных проблем.

7. Обоснование необходимых корректировок и реинжиниринга бизнес-процессов и бизнес-модели предприятия.

8. Разработка планов выполнения мероприятий по решению выявленных проблем и соответствующих инновационно-инвестиционных проектов.

9. Реализация мероприятий и инновационно-инвестиционных проектов, направленных на решение бизнес-проблем.

10. Мониторинг хода фактической реализации мероприятий и проектов, анализ получаемых результатов.

11. Сопоставление достигнутых параметров деятельности предприятия с требованиями стейкхолдеров.

12. Интегральная оценка достигнутой степени устойчивого развития предприятия и формирование отчетности об устойчивом развитии.

13. Актуализация информации о перечне стейкхолдеров предприятия и составе их требований, проведение форсайт-анализа.

14. Возврат к п. 1 и возобновление цикла.

Реализация задач функционирования механизма обеспечения устойчивого развития предполагает осуществление как текущего и итогового, так и предварительного анализа. Не все из этих задач в настоящее время ставятся и в достаточной мере решаются на практике, но развитие методологии бизнес-анализа способно создать необходимую теоретическую и прикладную методическую базу для их комплексного решения.

Литература

1. Основные положения стратегии устойчивого развития России / Федеральное собрание Российской Федерации. Государственная Дума. Комиссия по проблемам устойчивого развития / под ред. А.М. Шелехова. М., 2002.
2. *Бариленко В.И., Бердников В.В. и др.* Основы бизнес-анализа: учеб. пособие. Серия: Магистратура. М.: КноРус, 2014.
3. *Freeman R. Edward.* Strategic Management: A stakeholder approach. Boston: Pitman, 1984.
4. Акофф о менеджменте / Р. Акофф. СПб.: Питер, 2002.
5. A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge® (BABOK® Guide) Version 2.0 International Institute of Business Analysis, Toronto, Ontario, Canada, 2009.
6. *Бариленко В.И., Бердников В.В. и др.* Аналитические инструменты обоснования и мониторинга эффективности бизнес-моделей компаний малого и среднего бизнеса: монография. М.: ИД «Экономическая газета», 2014.
7. Руководство по отчетности в области устойчивого развития / пер. с англ. М.: РОО «Эколайн», 2006.

References

1. The main provisions of the sustainable development strategy of Russia / The Federal Assembly of the Russian Federation. The State Duma. The Commission on Sustainable Development / Ed. A.M. Shelekhov. Moscow, 202.
2. *Barilenko V.I., Berdnikov V.V. et al.* Fundamentals of Business-Analysis: Textbook (Postgraduate). Moscow, KnoRus, 2014.
3. *Freeman R. Edward.* Strategic Management: A stakeholder approach. Boston: Pitman, 1984.
4. Ackoff about management. / R. Ackoff. St. Petersburg, 2002.
5. A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge® (BABOK® Guide) Version 2.0 International Institute of Business Analysis, Toronto, Ontario, Canada, 2009.
6. *Barilenko V.I., Berdnikov V.V. et al.* Analytical tools for justification and monitoring the effectiveness of the business-models of small and medium-sized businesses: Monograph. Moscow, Publishing house «Economic Newspaper», 2014.
7. Guidelines for reporting on sustainable development / lane. from English. Moscow, ROO «Ecoline», 2006.

УДК 657.01

ИНФОРМАЦИЯ ОБ ИННОВАЦИЯХ И МОДЕРНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

САПОЖНИКОВА НАТАЛЬЯ ГЛЕБОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Воронежского государственного университета

E-mail: sapozh@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

Предметом исследования являются проблемы систематизации информации корпоративного учета и отчетности. Цель статьи – обоснование направлений развития корпоративного учета и отчетности в области формирования и раскрытия информации об инновациях и модернизации производства в корпоративной отчетности. Методика исследования предусматривает анализ положений отечественной системы нормативного регулирования учета и разработку рекомендаций по обеспечению пользователей корпоративной отчетности надежной информацией, характеризующей деятельность экономических субъектов. По итогам исследования разработаны предложения по реорганизации корпоративного учета расходов, связанных с инновациями, а также источников финансирования, в том числе нераспределенной прибыли, государственной помощи и заемных средств. Автором предложены методы систематизации информации об оценке инноваций, отражении расходов, связанных с ними, и предложены рекомендации по формированию учетной политики корпорации. Разработаны рекомендации по отражению в корпоративной отчетности расходов, осуществляемых в рамках инвестиционных проектов и подлежащих включению в первоначальную стоимость инвестиционного актива. На основании исследования проблем систематизации информации о транзакционных издержках, связанных с финансированием инновационной деятельности корпораций, автором предложены методики отражения данных издержек в корпоративном учете и отчетности. В целях повышения прозрачности корпоративной отчетности в статье представлен порядок раскрытия информации о прочих расходах, связанных с инновационной деятельностью корпорации.

Ключевые слова: *затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, затраты на нематериальные активы, основные средства, финансирование инноваций и модернизации производства.*

INFORMATION ABOUT THE INNOVATIONS AND MODERNIZATION OF PRODUCTION IN CORPORATE REPORTING

NATALIA G. SAPOZHNIKOVA,

Doctor of economic Sciences, Professor, head of accounting Department, Voronezh state University

E-mail: sapozh@yandex.ru

ABSTRACT

The subject of the research is the problem of systematization of corporate accounting and reporting information. The purpose of this article is the rationale for the directions of corporate accounting and reporting development in the field of generation and disclosure of information about the innovation and modernization in corporate reporting. The research methodology involves analyzing the national system provisions of the regulatory

accounting and the development of recommendations to provide the users of corporate reporting with reliable information characterizing the activities of economic entities. According to the results of the research, proposals for the reorganization of corporate cost accounting associated with the innovation and funding sources, including retained earnings, government support and borrowed funds are formulated. The author suggests methods of information systematization concerning the innovation assessment; the reflection of the costs associated with them and offers recommendations on shaping the corporate accounting policy. Guidelines are developed as to reflect in corporate reporting the expenses incurred within the framework of investment projects to be included in the initial cost of the investment asset. Basing on the investigation of the problems of information classification of transaction costs associated with the financing of corporate innovation activities, the author proposes methods to reflect these costs in the corporate accounting and reporting. In order to increase the transparency of corporate reporting, the article presents the procedure for the disclosure of other expenses associated with the corporate innovative activities.

Keywords: *expenses for scientific-research, experimental-design and technological works, expenses for intangible assets, financing of innovations and modernization of production.*

Одной из важнейших задач государства является формирование социальных, экономических, правовых и иных условий для инновационного развития национальной экономики. В Концепции социально-экономического развития России до 2020 г. отмечается, что основным фактором для экономического подъема технологической независимости России, обеспечения конкурентоспособности отечественной научно-технической продукции и роста качества жизни россиян является создание экономики, базирующейся на передовых технологиях¹. Привлечение инвестиций для осуществления инновационных проектов связано с рисками утраты вложений, невысокими показателями экономической эффективности инноваций. С целью обеспечения полного и достоверного представления о финансовом положении корпорации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности корпорации в части инноваций и модернизации производства в годовой финансовой отчетности раскрывается необходимая информация с учетом ее существенности².

В корпоративном учете и отчетности информация об инновациях и модернизации производства систематизируется на основе учетной политики, содержащей способы,

изложенные в отечественных нормативных документах, Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). Развитие корпораций с присущим им разделением собственности и управления способствовало возникновению креативного учета — творческого подхода к разработке методов ведения учета, обеспечивающих адекватное отражение фактов хозяйственной жизни.

Информация о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, формируется корпорациями в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Расходы отражаются в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы и систематизируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»³. Признание расходов в учете осуществляется при выполнении ряда условий: сумма расхода может быть определена и подтверждена; имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и др.); использование результатов работ для производственных или управленческих нужд обеспечит экономические выгоды и может быть продемонстрировано.

¹ Концепция социально-экономического развития России до 2020 года // распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-п. URL: <http://www.minfin.ru>.

² О формировании бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства: письмо Минфина России № ПЗ-8/2011. URL: <http://www.minfin.ru>.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 // приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н. URL: <http://www.minfin.ru>.

При применении результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в производстве продукции либо для управленческих нужд затраты списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», в дебет счета 04 «Нематериальные активы», где учитываются обособленно. При невыполнении хотя бы одного из условий произведенные затраты признаются прочими расходами отчетного периода. В качестве прочих также признаются расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не обеспечившим положительного результата. Исключением являются случаи, когда организация допустила ошибку, определяемую и подлежащую исправлению в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)⁴.

В целях формирования в учете и отчетности информации о расходах на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, на наш взгляд, целесообразно при формировании учетной политики ввести в рабочий план счетов корпораций одноименный синтетический счет, систематизирующий расходы по завершенным и продолжающимся работам.

Списание расходов по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе производится ежемесячно линейным способом либо пропорционально объему продукции (работ, услуг). Корпорация самостоятельно определяет способ списания расходов, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет.

При прекращении использования результатов конкретных работ в производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд корпорации, а также при очевидном

неполучении экономических выгод от работ в будущем не списанная сумма расходов относится на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов конкретной работы. При ведении аналитического учета информация о суммах расходов систематизируется по видам работ, договорам, заказам.

Организация бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)⁵. ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007 не определяют момент начала признания затрат, формирующих стоимость актива, являющегося результатом научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (результаты исследований и разработок), или нематериальных активов. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» предусматривает расходы, осуществленные корпорацией на получение новых знаний, поиск, оценку и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний (в частности, поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг; формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам), признавать в момент их осуществления и не включать в стоимость актива. Для определения момента начала включения затрат в стоимость актива корпорация руководствуется признаками, свидетельствующими о вероятности получения экономической выгоды от результатов работы. Такими признаками, в частности, могут быть: техническая осуществимость и намерение завершения создания актива; возможность использовать результаты работ для производственных и (или) управленческих нужд организации или продажи актива; возможность продемонстрировать наличие рынка для продукции, создаваемой с помощью результатов исследований и разработок и нематериального актива, либо полезность этих активов для внутренних целей; наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 // приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н. URL: <http://www.minfin.ru>.

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 // приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. URL: <http://www.minfin.ru>.

и использования актива; возможность надежно измерить затраты, относящиеся к активу в процессе его разработки⁶.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, изменению не подлежит, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007. Допускается изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов в случаях переоценки и обесценения. Корпорацией группы однородных нематериальных активов не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) могут переоцениваться по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно на основании сведений активного рынка. В дальнейшем для поддержания в корпоративной отчетности текущей рыночной стоимости данные группы активов подлежат регулярной переоценке. Сумма дооценки нематериальных активов зачисляется в добавочный капитал организации, а сумма уценки уменьшает добавочный капитал, сформированный ранее, в результате дооценки. При уменьшении первоначальной стоимости нематериальных активов сумма уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета прочих доходов и расходов, зачисляется на счет прочих доходов и расходов. При выбытии нематериального актива суммы его дооценки переносятся с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Проблемы отражения в корпоративном учете и отчетности сумм дооценки исследовались нами ранее в [1]. Корпорации, на наш взгляд, целесообразно осуществлять регулярный перевод сумм дооценки в состав нераспределенной прибыли в течение срока полезного использования объекта корпорацией, что обеспечит достоверность финансового результата отчетного периода. Порядок перевода сумм, например ежемесячно, ежеквартально либо при составлении годовой корпоративной отчетности, должен быть установлен в учетной политике.

⁶ Международные стандарты финансовой отчетности. URL: <http://www.minfin.ru>.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»⁷. Обесценение признается, если дисконтированная стоимость денежных потоков, генерируемых активом, меньше балансовой стоимости. Одной из проблем тестирования активов на обесценение является выбор ставки дисконтирования, в качестве которой, на наш взгляд, целесообразно использовать средневзвешенную стоимость капитала корпорации.

Необходимо отметить следующие различия в учете активов, признанных в качестве результатов исследований и разработок или как нематериальные активы:

- в части определения сроков полезного использования. ПБУ 14/2007 не установлены временные ограничения при определении организацией срока полезного использования нематериального актива (при возможности его установления). ПБУ 17/02 установлено, что определяемый организацией ожидаемый срок использования полученных результатов, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), не может превышать 5 лет;
- в способах начисления амортизации. ПБУ 14/2007 предусматривает начисление амортизации одним из трех способов [линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)]. ПБУ 17/02 установлено списание стоимости по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе одним из следующих способов: линейный способ; способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). ПБУ 17/2002 не регулирует некоторые вопросы учета результатов исследований и разработок, а именно последующую оценку, обесценение и пересмотр сроков полезного использования. Минфином России отмечается, что при формировании учетной политики по учету результатов исследований и разработок при решении вопросов их последующей оценки, обесценения и пересмотра сроков полезного использования можно руководствоваться аналогичными нормами ПБУ 14/2007⁸.

⁷ Международные стандарты финансовой отчетности. URL: <http://www.minfin.ru>.

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 // приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н. URL: <http://www.minfin.ru>.

Гражданским кодексом РФ предусматривается взимание патентных и иных пошлин за совершение юридических действий, связанных с патентом на изобретение, полезную модель, промышленный образец, а также с государственной регистрацией перехода исключительных прав к другим лицам и договоров о распоряжении этими правами. Оплата пошлины также осуществляется за поддержание в силе патента, продление срока его действия, восстановление действия патента⁹. Трансакционные издержки, связанные с наличием у корпорации патентов, могут отражаться различными способами. Оплата патентной пошлины, связанной с регистрацией заявки и экспертизой заявки на выдачу патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец, составляет фактические затраты, связанные с их созданием (первоначальную стоимость).

При отказе в выдаче патента либо отзыве заявки патентная пошлина относится на прочие расходы корпорации. При использовании патента в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации патентные пошлины, связанные с поддержанием в силе патента, продлением срока его действия, включаются в расходы по обычным видам деятельности. Трансакционные издержки, связанные с поддержанием патента в силе, подлежат постоянному контролю, так как они возрастают в течение срока полезного использования патента. Если патент в отчетном периоде корпорацией не используется и не приносит доходов, то трансакционные издержки по его поддержанию включаются в состав прочих расходов.

Проблемы систематизации информации о трансакционных издержках корпораций исследовались в ряде работ [2, 3, 4]. Организация корпоративного учета трансакционных издержек может осуществляться по нескольким направлениям, одним из которых является введение в систему счетов корпорации синтетических отражающих счетов, позволяющих аккумулировать издержки и осуществлять их классификацию в соответствии с требованиями управления. Данные счета обобщают сведения о трансакциях

накопительно, с периодическим определением сальдо, что обеспечивает возможность систематизации издержек по периодам, нарастающим итогом с начала отчетного года и в других необходимых пользователям разрезах. Для учета трансакционных издержек, связанных с инновациями, целесообразно ввести счет «Трансакционные издержки осуществления инноваций», информация на котором позволит контролировать уровень издержек, осуществлять их анализ для принятия экономических решений.

Правила формирования в корпоративном учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)¹⁰. Объекты, связанные с инновациями, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, корпорация учитывает на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» обособленно. При осуществлении модернизации и реконструкции объектов основных средств затраты капитализируются при улучшении нормативных показателей функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объектов. При анализе изменения указанных показателей при восстановлении объектов основных средств необходимо уточнять изменение оставшегося срока полезного использования объектов.

Финансирование инноваций и модернизации производства может осуществляться из различных источников.

При направлении средств нераспределенной прибыли на инновации и модернизацию производства информация об использовании таких средств может формироваться в аналитическом учете к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Однако данный порядок систематизации прибыли не обеспечивает прозрачности данных корпоративного учета и отчетности.

Для систематизации информации об источниках финансирования инноваций и модернизации производства корпорации, по нашему мнению, целесообразно ввести в рабочий план счетов дополнительные субсчета,

⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая): Федеральный закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

¹⁰ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 // приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н. URL: <http://www.minfin.ru>.

предназначенные для обобщения информации по направлениям использования прибыли и обеспечивающие разделение капитализированной и неиспользованной прибыли. В частности, к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ввести субсчет в разрезе использования прибыли, например субсчет «Нераспределенная прибыль, направленная на инновации и модернизацию производства». Применение данного субсчета обеспечит разделение прибыли в корпоративном учете и позволит сформировать информацию о составе нераспределенной прибыли в корпоративной отчетности.

Систематизация учетной информации о получении и использовании государственной помощи на инновации и модернизацию производства, предоставляемой организациям по законодательству РФ, регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)¹¹, которым установлены два способа принятия средств целевого финансирования к учету. При первом способе одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования, при втором способе бюджетные средства принимаются к учету по мере поступления ресурсов. Порядок списания бюджетных средств зависит от целей их использования. При вводе в эксплуатацию внеоборотных активов корпорация со счета целевого финансирования сумму бюджетных средств относит в состав доходов будущих периодов. При начислении амортизации и отпуске запасов осуществляется ежемесячное отнесение соответствующих сумм на прочие доходы.

При привлечении на инновации и модернизацию производства займов и кредитов аналитический учет по счетам бухгалтерского учета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» организуется обособленно по видам кредитов и займов. В составе информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, раскрываемой в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам»

(ПБУ 15/2008), дополнительно формируется информация о займах и кредитах, полученных на инновации и модернизацию производства. Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), относятся на прочие расходы либо включаются в стоимость инвестиционного актива при выполнении условий, установленных ПБУ 15/2008¹².

В корпоративной отчетности, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, при раскрытии информации о сумме затрат по незаконченным и неоформленным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам систематизируется информация о затратах, связанных с инновациями и модернизацией производства, в частности с нанотехнологиями, повышением энергоэффективности производства, экологическими новациями и др.

При раскрытии в корпоративной отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией, а также приобретенных организацией новых технологиях (технических достижений, прав на патенты, лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей); при раскрытии в корпоративной отчетности информации о сумме затрат, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности, обособленно раскрывается информация о расходах, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

В корпоративной отчетности, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, при раскрытии информации:

- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам дополнительно раскрывается информация о движении основных средств, связанных с инновациями (машин и оборудования, в том числе специального, например для нанотехнологий);

¹¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 // приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н. URL: <http://www.minfin.ru>.

¹² Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 // приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н. URL: <http://www.minfin.ru>.

Прочие расходы, связанные с инновациями и модернизацией производства, тыс. руб.

Наименование показателя	Период	На начало периода	Изменения в течение периода	На конец периода
Списаны затраты, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, в связи с прекращением использования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ	За 200__ г. За 200__ г.	–	(82 000)	(82 000)
Отражается уценка нематериальных активов и научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, всего	За 200__ г. За 200__ г.	–	(28 000)	(28 000)
Начислены проценты по кредитам и займам, полученным на инновации и модернизацию производства, всего	За 200__ г. За 200__ г.		(40 000)	(40 000)
...	
Всего...	

• об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету в результате достройки, дооборудования, реконструкции, дополнительно раскрывается информация о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства.

При раскрытии в корпоративной отчетности информации о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов, дополнительно раскрывается информация об указанных расходах, связанных с получением займов и кредитов на приобретение (создание) инвестиционных активов в рамках проектов, связанных с инновациями и модернизацией производства.

В отчете о движении денежных средств направление денежных средств на инновации и модернизацию производства раскрывается как движение денежных средств по инвестиционной деятельности или текущей деятельности в зависимости от того, приводит ли это к созданию внеоборотного актива¹⁵.

Наряду с приведенными выше показателями, характеризующими инновации и модернизацию

производства организации, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в случае существенности раскрывается информация о полученных и/или оказанных услугах, связанных с инновациями (предоставление технической помощи, консультаций, инжиниринговые услуги, обучение персонала, услуги по внедрению новых методов управления, маркетинговые услуги по исследованию потенциального рынка сбыта инновационной продукции и т. п.), об исключительных (особых) условиях продажи инновационной продукции и т. д. Подлежат систематизации и описанию факторы, препятствующие осуществлению инноваций и модернизации производства, а именно: недостаток собственных денежных средств, невозможность привлечь кредиты или займы, высокая стоимость инновационных проектов, отсутствие потенциальных и реальных рынков сбыта, неопределенность получения экономических выгод, отсутствие квалифицированного персонала и т. п.

В корпоративной отчетности раскрытию подлежит также иная существенная информация об инновациях и модернизации производства, необходимая для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении. При этом раскрываемая информация может являться существенной не только с точки зрения величины характеризующих ее стоимостных показателей, но и ее характера, в том числе взаимосвязи с другими показателями, раскрываемыми в корпоративной

¹⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 // приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н. URL: <http://www.minfin.ru>.

отчетности. На наш взгляд, особое внимание при составлении пояснений к корпоративной отчетности следует уделить раскрытию прочих расходов, связанных с инновациями и модернизацией производства, информация о которых формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» — одном из наиболее «загруженных» в настоящее время. Систематизация информации о данных расходах может осуществляться различными методами, в том числе в регистрах учета с обязательным выявлением финансового результата по каждому факту хозяйственной жизни, а также формах внутренней отчетности, содержание которых определяется потребностью информации для целей управления. В состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах мы предлагаем включить таблицу, обобщающую данные учетных регистров, форм, внутренней отчетности и раскрывающую информацию о прочих расходах, связанных с инновациями и модернизацией производства (см. таблицу).

Раскрытие в корпоративной отчетности информации об инновациях и модернизации производства повысит прозрачность деятельности корпорации и обеспечит принятие пользователями отчетности обоснованных экономических решений.

Литература

1. Сапожникова Н.Г. Проблемы формирования корпоративной отчетности // Вестник КГФЭИ. 2008. № 2 (11). С. 4–8.

2. Поленова С.Н. Трансакционные издержки: вопросы группировки и бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 7. С. 2–13.
3. Сапожникова Н.Г. Проблемы формирования информации о трансакционных издержках корпораций // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 40. С. 27–37.
4. Сапожникова Н.Г. Типология трансакционных издержек в корпоративном учете и отчетности // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Серия: Экономические науки. 2008. Т. 5. № 64. С. 251–256.

References

1. Sapozhnikova N.G. Problems of formation of Corporate reporting // Vestnik Kazan state financial and economic institute, 2008, no. 2 (11), pp. 4–8.
2. Polenova S.N. Transaction costs: issues grouping and accounting // International accounting, 2013, no. 7, pp. 2–13.
3. Sapozhnikova N.G. Problems of formation of information about the transaction costs of corporations // International accounting, 2013, no. 40, pp. 27–37.
4. Sapozhnikova N.G. Typology of transaction costs in the corporate accounting and reporting // Scientific and technical Bulletin of St. Petersburg state Polytechnic University. Economic science, 2008, v. 5, no. 64, pp. 251–256.

КНИЖНАЯ ПОЛКА

УДК 657.1:006.034

ББК 65.052.201.1.ц (о)



В.Г. Гетьман, С.Н. Гришкина,
О.В. Рожнова, И.В. Сафонова

**ВНЕДРЕНИЕ МСФО В РОССИИ:
СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ**
Монография

Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В.

Внедрение МСФО в России: состояние, проблемы и перспективы: монография. М.: Финансовый университет, 2014. 120 с.

ISBN 978–5–7942–1184–9

Монография представляет собой результат исследования авторов по проблемам внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в российскую учетную практику и развития системы учета и отчетности в России в соответствии с МСФО. На основе изучения мировых тенденций развития учетных правил и критического анализа современного состояния реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и обобщения существующей практики применения МСФО в России авторами разработаны концептуальные подходы и методические рекомендации по совершенствованию нормативной базы бухгалтерского учета в России на основе МСФО. Монография подготовлена с использованием информационной системы «КонсультантПлюс». Для преподавателей, аспирантов, магистрантов, руководителей и специалистов, интересующихся вопросами внедрения МСФО в России.

УДК 657

АДАПТАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

БЕЛОУСОВ АНАТОЛИЙ ИВАНОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Северо-Кавказского федерального университета

E-mail: buhuchet-sgu@yandex.ru

БЛИЗНО ЛИЛИЯ ВАСИЛЬЕВНА,

кандидат экономических наук, профессор, декан юридического факультета Ставропольского института кооперации, филиала Белгородского университета кооперации, экономики и права

АННОТАЦИЯ

Усиление значимости учетной информации в условиях модернизации мировой экономической системы объективно требует усиления адаптационной составляющей бухгалтерских данных. В этой связи в статье отражены возможные трансформационные процедуры учетных моделей, базирующихся на семантических инструментах прогнозных балансов и возможностях бюджетирования, построенных не только на принципах микроэкономической стабильности, но и с учетом макроэкономических вопросов регулирования бухгалтерских информационных систем. Подчеркнута принципиальная важность использования процедур бюджетирования, особенно бюджета продаж, позволяющих наиболее адекватно отражать процессы финансово-экономической деятельности организаций. Вместе с тем использование производных бухгалтерских инструментов, усиливающих адаптационную возможность учета, не должно идти в ущерб его важнейшим историческим принципам.

Ключевые слова: адаптационные возможности, баланс, бюджетирование, ситуационное моделирование, регулирование, бухгалтерские инструменты.

THE ADAPTIVE CAPACITY OF MODERN ACCOUNTING

ANATOLIY I. BELOUSOV,

Doctor of Science (Economics), Professor, Department of accounting, North Caucasian Federal University

E-mail: buhuchet-sgu@yandex.ru

LILIA V. BLIZNO,

Doctor of Philosophy (Economics), Professor, Dean of the Faculty of Law, Stavropol Institute of Cooperation (branch of Belgorod University of cooperation, economics and law)

ABSTRACT

Strengthening the significance of accounting information under the conditions of modernization of the world economic system objectively calls for strengthening the adaptive capacity of accounting data. In this regard, the article covers the possible accounting model transformation procedures based on semantic tools for predictive payments and budgeting capabilities, built not only on the principles of micro-economic stability, but also taking into account the macroeconomic management of accounting information systems. Emphatically fundamental importance of the budgeting procedures, especially the sales budget, most adequately reflect the processes of financial and economic performance of organizations. However, the use of accounting derivatives which enhance the adaptive capacity should not interfere with its major historical principles.

Keywords: adaptive capacity, balance, budgeting, simulations, regulation, management accounting tools.

Огромное разнообразие финансово-хозяйственных ситуаций объективно приводит к невозможности использовать некие унифицированные модели ведения бухгалтерского учета. Именно с целью повышения объективности и точности бухгалтерской информации, ее формирования и представления заинтересованным группам пользователей необходимо практическое применение наиболее адаптивных ее вариантов и схем. Здесь нелишне вспомнить, что под адаптацией мы понимаем приспособление (от лат. *adaptation*), которое имеет две основные интерпретации: 1) приспособление организационных органов чувств к изменяющимся условиям существования; 2) упрощение текста для начинающих изучать иностранный язык или детского чтения, а термин «адаптационный» означает отношение к адаптации [1, с. 16].

Процесс адаптации бухгалтерского учета — это, по сути, его огромная историческая эволюция, которая в одних случаях существенно, а в других менее существенно изменила исторические, методологические, организационные схемы ведения учетных процедур исходя из интересов не только государства, но прежде всего хозяйствующих субъектов.

В этой связи адаптационные аспекты бухгалтерского учета следует рассматривать, на наш взгляд, в разных исторических направлениях. В укрупненном плане достижению более высоких адаптационных возможностей бухгалтерского учета способствовали процессы по его видовой дифференциации в зависимости от задач, которые ставятся учетным институтом, той или иной группой пользователей; в итоге это привело к появлению финансового, управленческого, стратегического, налогового, экологического, социального учета.

Правда, рассматривая бухгалтерский учет как сферу деятельности, мы вынуждены признать его вторичность по отношению к описываемым экономическим процессам в рамках диалектического мирозерцания объективной реальности. Здесь достаточно вспомнить известное соответствие между развитием производительных сил (первичны, поскольку это содержание) и производственных отношений (вторичны как форма). Экономические же отношения, являясь составной частью производственных отношений, в еще большей степени отдалены от содержательной основы, и главная их функция — это соответствие уровню

и характеру развития производственных отношений и производительных сил. Бухгалтерский же учет, являясь составной частью управленческого процесса, прежде всего в части сбора и обработки финансово-экономической информации, должен подстраиваться под ряд требований как субъективного, так и объективного характера. Как правило, эти требования выражаются через интересы различных пользователей учетными данными, и многое здесь зависит от влияния и места той или иной группы пользователей. Иными словами, уже изначально бухгалтерский учет вынужден практически непрерывно подстраиваться (адаптироваться) к изменяющимся экономическим, социальным, а в ряде случаев политическим требованиям. При этом в каждой стране имеется свой приоритет в обслуживании интересов конкретной группы пользователей. Любопытными в этой связи представляются данные, приводимые профессором В.И. Ткачом, который указывает, что самой сбалансированной в части интересов пользователей является немецкая модель учета, где достаточно равноценно учитываются интересы различных пользователей бухгалтерскими данными (государство, собственники, работники, профсоюзы и т.д.), англо-американская учетная модель оценивается в процентном соотношении как 30:70 в пользу собственников (акционеров капитала), Япония — 60:40 в пользу государства, Россия — 65:35 в пользу государственных интересов.

Приоритет частного капитала в англо-американской модели учета выражается не только в финансовом учете, где превалируют учетные процедуры, направленные на формирование инновационной отчетной формы в части отражения прибылей и убытков, но и в огромной роли, причем самостоятельной, которая отводится управленческому учету, главной задачей которого остается информационная поддержка в оптимизации принятия и исполнения управленческих решений. Вообще появление управленческого учета позволило в принципе снять одно из «родовых проклятий» бухгалтерского учета, его существенно уязвимое место. Речь идет об исторической ориентации бухгалтерского (читай финансового) учета на отражении фактов хозяйственной жизни в прошедшем измерении, в то время как целью управленческого учета является построение различных оценочных конструкций, позволяющих оптимизировать из альтернативных вариантов определенные выкладки на будущее. При таком

подходе адаптационные границы учета резко расширяются. Правда, за скобками в этом случае остается очень важная проблема — обеспечение диалектического единства трех составных мантий бухгалтерского учета: правовой, экономической и математической. Именно сочетание этих трех мантий превращает бухгалтерский учет в наиболее целостный, ценный, а самое главное — имеющий юридическую силу вид информационной поддержки бизнеса. Умаление и уменьшение правовой мантии учета, базирующейся на документальном отражении фактов хозяйственной жизни, размывает бухгалтерскую информацию и способствует ее растворению в общем информационном потоке. В этом отношении управленческий учет, и прежде всего его англо-американская трактовка, очень сильно удален от правовой мантии и, наоборот, существенно усилены его экономические и математические аспекты. Англо-американское понимание управленческого учета предполагает его совершенную независимость от данных финансового и налогового учета и отличается от континентального его варианта, где имеется необходимость ведения счетов по двойной системе. Смысл управленческого учета здесь увязывается с тем, что нужно и что хочет знать администрация любой бизнес-единицы для эффективного управления своим капиталом, и прежде всего в таких аспектах, как управление бюджетом, учетом затрат, калькулированием себестоимости готовой продукции и услуг, принятие управленческих решений в условиях неопределенности, приращение собственного капитала. В этих условиях по-разному видится и значимость отдельных учетных инструментов. Так, в финансовом учете наибольшей ценностью пользуется статичный баланс, а в управленческом учете — динамический. Главное различие здесь заключается в разном понимании и раскрытии такого понятия, как «капитал». Финансовый учет сосредоточен на отражении имущества, в то время как управленческий учет характеризует авансированный капитал. Отсюда и использование различных оценок: текущих или по себестоимости, исследование структуры динамики движения инвестиций в управленческом и стратегическом учете [2, с. 10–11], а также все более широкое использование элементов бухгалтерского инжиниринга.

Формирование современного адаптивного учета и соответствующих подсистем финансового,

управленческого и стратегического учета (ситуационный, функциональный, хеджированный, сетевой и т.д.) объективно ведет к изменению размерности учета. Вплоть до конца прошлого века учет характеризовался двумя измерениями, в качестве которых выступали время и оценка. Затем в учете стали появляться третье и четвертое измерения, связанные с введением в учетные координаты хозяйственных ситуаций, событий, а также временных потоков ресурсов инвестиционного и инновационного порядка. Такие изменения, по мнению Дж. Сортера, О.И. Кольваха, В.И. Ткача, способны существенно расширить объекты, цель, функции и задачи учета [3, с. 116–118]. В части объектов и целей речь идет о переносе акцента с предприятия и оценки его собственности и финансового результата на информацию о существенных событиях, сегментах и временных горизонтах. Главными же задачами в этом случае являются не сохранение собственности и подведение итогов деятельности хозяйствующих субъектов, а событийное и фрактальное прогнозирование. Именно прогнозирование является, по мнению сторонников адаптивного направления бухгалтерского учета, несомненным преимуществом (наряду со справедливой оценкой активов и обязательств) в условиях современной трансформации бухгалтерских процедур, и прежде всего семантических производных отчетов.

Семантический производный балансовый отчет представляет собой различные компьютерные программы, раскрывающие взаимосвязь бухгалтерского, прогнозного и стратегического балансов, а также групп мероприятий адаптивного характера, отражаемых в рамках бухгалтерского учета посредством агрегированных проводок. Такой подход позволяет исчислять показатели чистых активов и пассивов, а также оценивать определения экономического характера адаптации в виде ее активной, пассивной и нейтральной форм. Собственно бухгалтерские процедуры сводятся в производных балансах к нескольким последовательным этапам:

- а) начальному оператору;
- б) семантическим бухгалтерским проводкам;
- в) выходной информации, представленной семантическим бухгалтерским, прогнозным и стратегическим балансами;
- г) гипотетическим проводкам в виде операций по ценовой реализации активов и ценовому удовлетворению обязательств в рыночной цене;

д) гипотетическому балансу с величиной чистых пассивов и однородной денежной массой в активе [4, с. 59–61].

В последнем случае, несмотря на достаточно высокий уровень перспективности усиленного использования в адаптивном учете элементов бухгалтерского инжиниринга, необходимо отметить и большой круг проблем и спорных вопросов, связанных с реализацией данной схемы, ее конечной достоверностью.

В частности, прогнозирование и реализация адаптивных мероприятий во многом связаны с исходной точностью предлагаемых мероприятий и их эффективностью. Последнее, с нашей точки зрения, имеет принципиально важное значение. Введение в бухгалтерские учетные процедуры разнообразных производных прогнозных блоков и ситуаций, составляющих суть инжиниринга, автоматически приводит к наложению на традиционные бухгалтерские проблемы ряда новых неопределенностей, связанных с достоверностью и объективностью тех или иных ситуационных мероприятий. По сути, речь идет о синергетике в учетных процедурах, которые, в частности, открывают огромные возможности для отражения многих аспектов организации и планирования производственно-финансовой деятельности хозяйствующих резидентов [5, с. 27–30]. Примерами таких ситуаций могут служить разработка и выражение инновационных технологий и продуктов, открытие новых торговых точек, расширение видов готовой продукции и услуг, возможная динамика цен, колебания валютных курсов и т.д. Определение итоговых контрольных точек по каждой ситуации носит весьма разнообразный характер. Однако в любом случае наиболее высокий уровень адаптивности может быть достигнут только в том случае, если учетное отражение фактов хозяйственной жизни соответствует действующей в стране экономической концепции. В настоящее время в России, несмотря на ряд критических осложнений, основным экономическим ориентиром продолжает считаться нелиберальная модель развития, в основу которой положен принцип полезности, базирующийся на соответствии спроса и предложения. В этом отношении мы считаем чрезвычайно важным для повышения уровня адаптивности широкое использование бюджетирования как связующего звена между микроэкономическими и собственно учетными

асpekтами деятельности организаций. Внутри же самого процесса бюджетирования наиболее важным представляется качественное выполнение работ по формированию бюджета продаж, который, по сути, и определяет все остальные бизнес-процессы. Точное определение спроса, а следовательно, и объема продаж позволяет адаптировать (приспособить) экономический потенциал хозяйственной единицы к конкретной ситуации и, самое главное, ввести эту экономическую ситуацию в систему производных бухгалтерских инструментов, оценив при этом возможные перспективы финансового благополучия, например, как считают В.И. Ткач и его последователи, через гипотетический производный бухгалтерский баланс. Кроме этого, используя бюджетирование, можно получить прогнозные значения о факторах, обуславливающих величину товарно-материальных запасов, включая потребление основных производственных материалов, бюджета по труду, основных производственных и общехозяйственных накладных расходов, бюджета прибылей и убытков, возможных объемов, краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов, изменения динамики дебиторской задолженности, инвестиционных вложений [6, с. 33–34]. При использовании наиболее адекватных методов и способов решения конкретных задач бюджетирования можно получить неплохой уровень объективности соответствующих данных. Кроме этого, бюджетирование предусматривает прогноз общих поступлений, на базе которых рассчитываются поступления наличных денежных средств от потребителей. Бюджет продаж также является основой для подготовки бюджетов производственных издержек, расходов по реализации продукции, управленческих затрат. Изучение спроса необходимо для выявления тенденций и закономерностей предпочтений потребителей, а также для выполнения планов по реализации продукции, работ и услуг [7, с. 546].

Текущий спрос предполагает знания, позволяющие оперативно вносить коррективы в намеченные маркетинговые мероприятия, и представляет собой своеобразный элемент конъюнктуры рынка. Будущий спрос активно используется для прогнозирования его объема и структуры с учетом возможностей производства и рынка. С этих позиций необходима ориентация маркетинга на выбор определенной товарной политики и политики цен,

соответствующей стратегии, конкурентной борьбы, организацию направленных рекламных мероприятий. Это позволяет осуществлять многопараметровую сегментацию рынка и требует от организаций проведения дифференцированных действий по регулированию спроса [8, с. 86]. При этом необходимо учитывать условия конкурентной борьбы, которую ведет организация (совершенная или несовершенная конкуренция) и от которой во многом зависит оптимизация структуры активов и финансовых источников капитала. Эти расчеты, в принципе, могут быть выполнены с использованием самых передовых методов и способов управленческого учета, исходя, в том числе, и из национальных бухгалтерских приоритетов. Более сложная ситуация складывается в части постоянства факторов, связанных с внешними экстерналиями, которые практически не находятся под влиянием хозяйствующих резидентов. Их введение в систему учетных координат требует определения очень больших вариативных зон финансовой безопасности и маржи, не говоря уже о значительных резервных схемах.

Таким образом, рассматривая адаптационные возможности бухгалтерского учета, следует отметить его огромные потенциальные возможности, но выбор той или иной адаптационной технологии объективно требует их критического переосмысления как с теоретических, так и собственно прикладных позиций, которые, в конечном итоге, должны быть соизмерены с требованиями достоверности, объективности и эффективности осуществляемых процедур.

Литература

1. Булыко А.Н. Большой словарь иностранных слов. М.: Мартин, 2006.
2. Коробейников И.О., Арташина И.А., Жулькова Ю.Н. Проблемы формирования современной концепции стратегического учета // Управленческий учет. 2014. № 9.

3. Ткач В.И. и др. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: квалиметрический учебник. Ростов-на-Дону: Изд-во РГСУ, 2013.
4. Шумейко М.В. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета. Ростов-на-Дону: Изд-во РГСУ, 2013.
5. Каракчиева Л.О. Экономический анализ и эффективность деятельности производственного предприятия // Вестник Северо-Кавказского гуманитарного института. 2012. № 2.
6. Белоусов А.И. Учетная мысль: эволюция развития: монография. М.: Вузовская книга, 2011.
7. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Сафранчук М.В. Микроэкономика. М.: КноРус, 2007.

References

1. Bulyko A.N. Big dictionary of foreign words. Moscow, «Martin», 2006.
2. Korobeinikov I. O., Artesina I. A., Golikova Y.N. Acting problems of formation of the modern concept of strategic accounting // Managerial accounting, 2014, no. 9.
3. Tkach V.I. and other. Engineering accounting theory: Qualitative tutorial. Rostov-on-don, Publishing house of RSSU, 2013.
4. Shumeiko M.C. Engineering theory of accounting. Rostov-on-don: Publishing house of RSSU, 2013.
5. Karakchieva L. O. Economic analysis and the performance of manufacturing enterprises // Bulletin of the North-Caucasian Institute for the Humanities, 2012, no. 2.
6. Belousov A.I. Registration thought: development evolution: monograph. Moscow, High school book, 2011.
7. Apcherch A. Management accounting: principles and practician. Moscow, Finance and statistics, 2002.
8. Safranchuk M. V. Mikroekonomika. Moscow, KnoРус, 2007.

УДК 657 (312.2)

О СОГЛАСОВАНИИ МЕТОДОЛОГИИ ТРЕХ БУХГАЛТЕРСКИХ СИСТЕМ В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО УЧЕТНОГО ПРОСТРАНСТВА

КАРПОВА ТАТЬЯНА ПЕТРОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономики и финансов Смоленского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: t.p.karpova@gmail.com

АННОТАЦИЯ

Изменение типа общества предопределяет необходимость проведения качественного совершенствования учетных систем, применяемых в разных сферах экономики. В статье сделана попытка определить направления формализации идентичных учетных процессов, имеющих место в трех учетных системах, которые могут быть осуществлены методами стандартизации, гармонизации, трансформации и консолидации. Сейчас насчитывается пять планов счетов, отражающих особенности хозяйственной жизни разных сфер экономики, а именно коммерческой и бюджетной областей и коммерческих банков, обладающих действительно разнообразной и специфичной деятельностью. Единство требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» определяет необходимость иного подхода к формированию современной концепции бухгалтерского учета.

Ключевые слова: дефиниции бухгалтерского учета, пользователи информации, современный бизнес, требования пользователей, учетные системы.

ON APPROVAL OF THE METHODOLOGY OF THREE ACCOUNTING SYSTEMS IN THE FORMATION PROCESS OF THE SINGLE USER SPACE

TATYANA P. KARPOVA,

doctor of economics, professor, Head of the Economics and Finance Department, Smolensk branch of Finance University under the Government of the Russian Federation

E-mail: t.p.karpova@gmail.com

ABSTRACT

The society type changing predetermines the need to conduct quality improvement of accounting systems applied in different areas of economics. In the article an attempt is made to define the ways of formalizing the identical accounting processes taking place in three accounting systems and which can proceed with the help of standardization, harmonization, transformation and consolidation methods. Currently, there are five charts of accounts, reflecting the features of the various economic sectors' life, and, namely, commercial and fiscal areas, and commercial banks, with actually diverse and specific activities. The unity of the requirements of the Law «On Accounting» determines the need for a different approach to the formation of the modern concept of accounting.

Keywords: accounting definitions, information users, contemporary business, user requirements, accounting systems.

Модификация структур национальных экономик, в частности трансформация новых видов экономической деятельности, возникновение современных организационно-правовых форм образования организаций и нынешних видов социально-экономических отношений неизменно приводят к проблемам формирования учетных систем, отвечающих требованиям пользовате-

лей. Следует отметить, что пользователи информации предъявляют разные требования к содержанию, порядку и срокам предоставления разнообразной информации, формируемой в рамках бухгалтерского учета конкретных сфер экономики страны и раскрываемой в их отчетности.

Разберемся в предпосылках влияния на парадигму современного бухгалтерского учета изменений типа общества более подробно (см. таблицу). Прежде всего отметим, что начиная с 60–70-х гг. прошлого века в развитых странах мира формируется постиндустриальное общество, основную концепцию которого выразил Д. Белл в работе «Грядущее постиндустриальное общество»: «...оценка нового социума как резко отличающегося от общества, господствовавшего на протяжении последних столетий, отмечается прежде всего снижением роли материального производства и развитием сектора услуг и информации, иным характером человеческой деятельности, изменившимися типами вовлекаемых в производство ресурсов, а также существенной модификацией традиционной социальной структуры» [1, с. 243].

Далее по итогам исследований установлено, что для современного бизнеса является характерным высокий уровень развития внутриотраслевых и межотраслевых связей, наличие в национальной экономике базового элемента интеграции и кооперации множества производственных процессов, в качестве которого выступает промышленность, необходимость устойчивого развития экономики на основе учета мнения людей относительно будущего.

Итак, можно отметить, что в постиндустриальном обществе основным производственным ресурсом выступает информация, но уже не сырье и энергия, изменился характер производственной деятельности в сторону обработки в противовес добыче и изготовлению, технология производства становится наукоемкой, а результат реформированной экономики — взаимодействие людей.

Выявлены изменения в требованиях потребителей учетной и отчетной информации вне зависимости от вида деятельности и сфер экономики. Так, со стороны государственных органов и других внешних контролирующих организаций возникает определенный интерес либо к направлениям, либо к результатам деятельности организаций разных секторов экономики. Особый интерес вызывает информация об эффективности деятельности исполнительной власти субъектов Федерации (структура и состав аппарата управления, результативность управления, коррумпированность и т.д.).

Ученые-экономисты, дискулируя по вопросам выбора соотношения способов управления социально-экономическим развитием на основе методов планирования и рыночных методов, нуждаются в информации о доле государства в экономике страны, степени либерализации цен, финансовой децентрализации, величине нерыночных товаров (оборона, экология, социальная защита) и т.п.

Менеджеров коммерческих организаций волнует вопрос о взаимодействии спроса и предложений по конкретным видам продукции, возможностях сбыта продукции при определенных условиях и требованиях, материально-техническом обеспечении производства этой продукции, о затратах на производство и эффективности выпуска определенных изделий и т.п. В этом случае особый интерес со стороны менеджмента вызывает накопление информации о требованиях стейкхолдеров.

Собственников предприятия, поставщиков, покупателей, кредиторов, налоговые органы, акционеров интересует другая информация: какую концепцию бизнеса выстроила и придерживается организация (корпорация, общество); данные о доходах и эффективности использования ресурсов; об изменении доли собственного капитала и его сохранности; об эффективности инвестиций; о правильности исчисления и полноте уплаты налогов и т.п.

Все сказанное позволяет утверждать, что необходимы глубокие исследования в области бухгалтерского учета как составной части информационного обеспечения, а также в аудите бизнеса, бизнес-анализе и т.д. Данная статья не исчерпывает всех аспектов данной проблемы. В ней концептуально выделены лишь направления расширения и присоединения знаний о возможностях бухгалтерского учета. Следует подчеркнуть наличие причинно-следственной связи между эволюцией общества в целом и развитием национальной системы бухгалтерского учета. Современное состояние российской системы бухгалтерского учета характеризуется, если можно так выразиться, «многоликостью». Она включает в настоящее время три составных части, ориентированные на создание учетной информации для управления коммерческими, некоммерческими, государственными (государственными, муниципальными, бюджетными, казенными и т.п.), кредитными и страховыми организациями, их финансами на всех уровнях экономической, бюджетной и кредитной систем РФ (рис. 1).

Опираясь на интерпретацию статей Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Федеральный

Характеристика изменений типа общества

Критерий сопоставимости	Тип общества		
	Доиндустриальное	Индустриальное	Постиндустриальное
Производственный ресурс	Сырье и энергия		Информация
Характер производственной деятельности	Добыча и изготовление		Обработка
Технология производства	Трудоемкая и капиталоемкая		Наукоемкая
Результат преобразований	Активное взаимодействие с природой	Взаимодействие с преобразованной человеком природой	Активное взаимодействие у людей



Рис. 1. Составные части российской системы бухгалтерского учета

закон № 402-ФЗ), важно отметить, что бухгалтерский учет в названных сферах отечественной экономики должен иметь единую методологическую базу, которая основана на положениях данного закона. К примеру, в соответствии со ст. 1, подп. 2, Федерального закона № 402-ФЗ бухгалтерский учет рассматривается законодателем как «формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹.

Следовательно, система бухгалтерского учета должна обеспечить информацией о наличии,

сохранности, движении и эффективном использовании всех объектов хозяйствующих субъектов. Это определение предоставляет возможность соотносить содержание системы бухгалтерского учета с обозначенными в ст. 2 Федерального закона № 402-ФЗ сферами применения этого закона. Действие его распространяется на следующие экономические субъекты: коммерческие и некоммерческие организации; государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов; Центральный банк РФ; индивидуальных предпринимателей, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой; находящиеся на территории РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданные в соответствии с законодательством

¹ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ².

Отдельно выделены положения, касающиеся бюджетной сферы. Так, ст. 2 Федерального закона № 402-ФЗ гласит, что он применяется «при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчетности».

Для сопоставления приведем определение, данное в Федеральном законе от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.11.2011): «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций»³. Здесь мы видим раскрытое содержание учетного дела (сбор, регистрация и обобщение информации), форму отражения информации (стоимостное измерение), способ осуществления бухгалтерской деятельности (сплошной, непрерывный и документальный учет фактов хозяйственной деятельности). Однако в Федеральном законе от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» отсутствует цель бухгалтерского учета, и это характерно сейчас для всех нормативных документов трех национальных учетных систем, где не выделены цели учетной практики. Естественно, что в одной формулировке невозможно представить все аспекты бухгалтерской деятельности, и все-таки Федеральный закон № 402-ФЗ в контексте новой дефиниции более отвечает международному пониманию назначения бухгалтерского учета. Такая точка зрения относительно дефиниции бухгалтерского учета существовала еще в начале 90-х гг. прошлого столетия.

Так, В.Д. Новодворский и А.Н. Хорин предлагали отказаться от традиционного взгляда на бухгалтерский учет как одну из форм практической деятельности и один из видов хозяйственного учета или как разновидность информационных систем в общей системе управления. При этом наиболее удачным они считали определение, сформулированное

Американской ассоциацией бухгалтеров: «Бухгалтерский учет — это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и представления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решения» [2].

Приблизительно также считал Я.В. Соколов, формулируя концепцию бухгалтерского учета: «Бухгалтерский учет — это язык для описания хозяйственного процесса» [3]. Такое краткое определение цели объясняется дуалистическим пониманием, как-то: учет как мысль — это теория (счетоведение), учет как практика — это счетоводство.

Мы видим при исследовании схожести и различий в содержании трех систем бухгалтерского учета наличие неразрывных связей между теорией и практикой и, самое главное, единство задач, стоящих перед бухгалтерским учетом. В любом случае главная цель должна быть единой для всех трех систем, исходя из задач, возникающих в ходе хозяйственной деятельности, несмотря на ее многообразие. Следует отметить не только разнообразие видов деятельности, но и множество задач, существующих на практике.

К наиболее общим задачам, согласно ретроспективному подходу, можно отнести следующие.

1. **Обеспечение сохранности имущества собственников.** Эта задача считалась главной еще с момента зарождения современного учета, когда впервые была применена письменная регистрация фактов хозяйственной жизни, так как удаление собственника от исполнителей приводит к противоречию в интересах результатов бизнеса. С точки зрения контроля первая задача распадается на две: сохранность самого имущества и учет прав на него и ответственности исполнителей.

2. Вторая задача (сформулирована Ф. Бестой и Л. Гомбергом) заключается в **исполнении функции контроля** как инструмента **эффективного управления имуществом, информационно-аналитического обеспечения** принимаемых управленческих решений.

3. Третья задача установлена французскими авторами Э. Леоте и А. Гильбо и выдающимся русским экономистом А.П. Рудановским, которые акцентировали внимание на квантификации **финансовых результатов и выявлении экономических и юридических последствий хозяйственных операций.**

4. Э.С. Хендриксен выдвинул идею о том, что задачей бухгалтерского учета является **перераспределение ресурсов в народном хозяйстве,**

² О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.

³ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.



Рис. 2. Координация учетных стандартов

особенно наглядно проявляющееся в условиях рынка ценных бумаг.

Теория и методология бухгалтерского учета, заложенная в законодательстве, является руководством при постановке бухгалтерского учета во всех сферах национальной экономики, а практика определяет, какие методы и методики учета являются более приемлемыми для каждой сферы. В этой ситуации возникло, по сути, пять планов счетов, начиная от двузначных кодов в одном из них и до 20-значных в других. Достаточно полно они отвечают сейчас требованиям интегрированной отчетности или отчетности развивающихся корпораций? Сегодня это проблема для теоретиков и практиков.

И все-таки Федеральный закон № 402-ФЗ реально не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей, отчетности, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, всех видов статистической отчетности. При этом каждый вид учета имеет свою целевую направленность.

- Статистический учет — наблюдение и оценка массовых и общественных явлений.
- Финансовый учет — соблюдение интересов собственников.
- Управленческий учет — формирование информации для достижения кратко-, средне- и долгосрочных целей.
- Стратегический управленческий учет — создание информации для определения стратегических целей, анализа и контроля за их достижением.
- Налоговый учет — контроль начисления и своевременности уплаты налогов и сборов.
- Бюджетный учет — учет активов и обязательств, операций, их изменяющих.

- Учет в кредитных организациях — учет операций по счетам клиентов, имущества, обязательств, хозяйственных операций самих кредитных организаций.

Если говорить о составных частях отечественной системы бухгалтерского учета с позиций сопоставимости показателей отчетности, можно утвердительно заявить, что существующая сейчас методология бухгалтерского учета в бюджетных и кредитных организациях базируется на статистическом учете, в то время как система бухгалтерского учета в коммерческих организациях ориентирована прежде всего на интересы собственников. Налоговый учет, хотя и имеет свою собственную методологию, основан на информации, зарегистрированной в системе финансового учета, и поэтому с рассматриваемых нами позиций на информационном поле имеет область пересечения с ним.

Современное направление развития системы бухгалтерского учета связано с эволюцией подготовки и обработки учетно-финансовой, контрольной информации, генерируемой в рамках учетной системы организаций. В части увязки с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) думается, что система (три ее составных части) при ее реформировании должна соответствовать показателям интенсивного развития международного финансового и инвестиционного рынка.

Данная ситуация предусматривает координацию учетных стандартов, сведение к минимуму различий в национальной отчетности и обеспечение сравнимости и надежности информации для принятия управленческих решений. И самое главное — показатели, формируемые в системах бухгалтерского учета, должны быть сравнимы и сопоставимы. Здесь важно одинаковое понимание цели и задач (рис. 2).

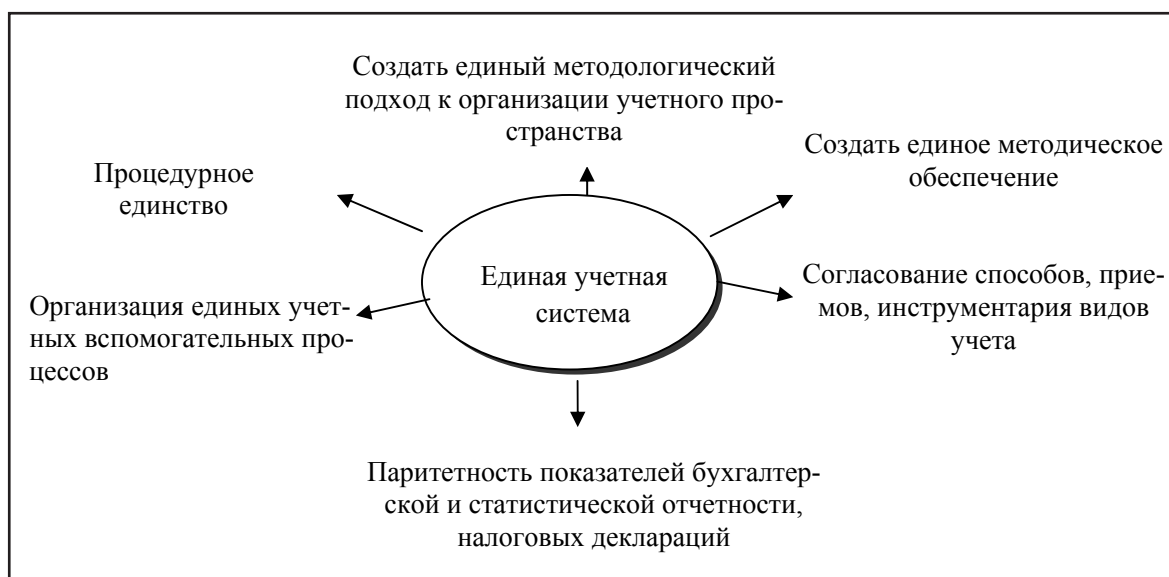


Рис. 3. Предлагаемые направления построения единой учетной системы

В целом можно отметить, что основная направленность реформирования отечественной учетной системы — это отход от требований статистического учета в сторону коммерческого и формирование отчетности согласно требованиям МСФО, которые, в свою очередь, постоянно претерпевают изменения и дополнения.

Основание для такого вывода дает результат подробного анализа содержания регулирующих бухгалтерский учет документов в различных секторах экономики, а именно то, что реорганизация бухгалтерского учета, проводимая Министерством финансов РФ, прежде всего направлена на получение достоверной, адекватной действительности и «прозрачной» информации о результатах деятельности на основе соблюдения единой методологии бухгалтерского учета. При этом система бюджетного учета преобразуется более быстрыми темпами, чем шло реформирование коммерческой и кредитной учетных составляющих, и основана на совершенно новом подходе к организации учетного процесса. Он характеризует переход от существующей учетной методологии отражения деятельности, сформированной по принципам статистического учета, к тем требованиям и допущениям, которые зафиксированы в Федеральном законе № 402-ФЗ.

Создание единой методологии отечественной учетной системы — достаточно трудоемкий и длительный процесс, так как для этого необходимо

провести мероприятия, схематично представленные на рис. 3.

Особенно большая работа предстоит в формировании методологического обеспечения построения бухгалтерского учета, которое в своем составе должно содержать руководство по применению действительно Единого плана счетов, позволяющего применить методологические принципы МСФО в отечественной практике трех рассматриваемых сфер экономики.

Литература

1. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. М.: Академия, 2004.
2. Новодворский В.Д., Хорин А.Н., Слабинский В.Т. Отчетная информация и ее пользователи // Бухгалтерский учет. 1993. № 9.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов // Бухгалтерский учет. 2003. № 15. С. 23–28.

References

1. Bell D. The coming of postindustrial society. Moscow, The Academy, 2004.
2. Novodvorsky V.D., Chorin A.N., Slabinsky V.T. The accounting information and its users // Accounting, 1993, no. 9.
3. Sokolov Y.V. Accounting as a method of conceptual reconstruction of business processes // Accounting, 2003, no. 15, pp. 23–28.

УДК 336.717

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ*

ЕФИМОВА ОЛЬГА ВЛАДИМИРОВНА,

доктор экономических наук, профессор кафедры экономического анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: ofimova2002@mail.ru

АННОТАЦИЯ

При всем многообразии проводимых исследований по вопросам устойчивого развития (УР) имеющиеся на сегодняшний день результаты касаются преимущественно макросистем (отдельные страны, регионы, совокупность стран). Проблемы управления УР на уровне хозяйствующих субъектов пока еще не получили своего решения. К числу таких проблем прежде всего относятся неразработанность методологии анализа УР, включая требования к информационной базе, собственно аналитический инструментарий, обоснование критериев оценки. Предлагаемая статья содержит рекомендации по обоснованию критериев и построению системы индикаторов для оценки деятельности в области УР с учетом стоящих задач анализа: разработка стратегии, мониторинг, взаимодействие с заинтересованными сторонами.

Методология исследования базируется на комплексном подходе к обоснованию системы показателей, характеризующих экономическую эффективность хозяйствующих субъектов во взаимосвязи с экологической и социальной ответственностью бизнеса.

На основе анализа отчетов компаний, зарегистрированных в Национальном регистре нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей, данных рейтингового агентства «Интефакс-Эра», информационного агентства Bloomberg, глобального ресурса Globalreporting.org, содержащего мировую базу отчетов, составленных по GRI[®], результатов авторских исследований нефинансовой отчетности российских и зарубежных компаний даны рекомендации, позволяющие хозяйствующим субъектам анализировать эффективность стратегии УР, внешним заинтересованным сторонам – оценивать и принимать решения, собственникам и соответствующим уполномоченным органам – контролировать деятельность в области УР на разных уровнях управления.

Ключевые слова: устойчивое развитие, анализ эффективности, стратегия устойчивого развития, показатели устойчивого развития, бизнес-модель.

ANALYSIS AND EVALUATING SUSTAINABLE DEVELOPMENT EFFECTIVENESS OF ENTITIES

OLGA V. EFIMOVA,

Doctor of Science (Economics), Professor of the Department of Economic Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: ofimova2002@mail.ru

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по Государственному заданию Финансового университета 2014 г.

** GRI (Global Reporting Initiative) – Глобальная инициатива по отчетности.

ABSTRACT

The researches on sustainable development mainly focus on macrosystems like a country, a region or a group of countries. Issues of sustainable development (SD) management such as undeveloped methodology of SD analysis, the requirements for a database, analytical tools and evaluation criteria have not yet found the solution at the level of entities.

The article describes the recommendations for development indicators system to measure SD performance taking into account the current challenges such as strategy development, monitoring, interaction with stakeholders.

The research methodology is based on an integrated approach to the system of indicators that characterize business efficiency in connection with environmental and social responsibility.

Some recommendations are made to allow economic agents to analyze the effectiveness of the SD strategy, whereas external stakeholders may evaluate and make decisions, and owners as well as other competent authorities may supervise the activities of SD at various levels of management. These recommendations are based on the analysis of reports that are listed in the National Register of non-financial corporate reports of the RSPP, the data of the rating agencies «Intefaks-Era» and Bloomberg, the global database that contains records drawn up by GRI; the results of original research on non-financial reporting of Russian and foreign companies.

Keywords: *sustainable development, effectiveness analysis, sustainable development strategy, sustainable development indicators, business model.*

В последнее время вопросы устойчивого развития (УР) приобретают все большую значимость для бизнес-сообщества. Ограниченность и растущая стоимость ресурсов, требования законодательства, касающиеся определенных экологических ограничений, конкурентные преимущества, связанные с внедрением принципов УР в бизнес-процессы, приводят к необходимости комплексного подхода к разработке стратегии УР хозяйствующих субъектов [1].

Стратегия УР влияет на инвестиционную привлекательность компании: для стратегического инвестора стоимость компании напрямую связана с ее экологическими и иными репутационными рисками. Компания, которая поддерживает прозрачность в этом отношении, несомненно, вызывает большее доверие заинтересованных сторон и возможных партнеров [2, с. 43].

Наряду с необходимостью формирования деловой репутации существуют иные крайне важные причины того, чтобы деятельность компании была согласована с принципами устойчивости:

- экономичное использование ресурсов в условиях роста цен позволяет компании оставаться эффективной и обеспечивать необходимую для собственников отдачу на вложенный капитал;
- возможность получить конкурентные преимущества на рынке, связанные с адаптацией бизнес-процессов к требованиям УР;
- согласование действий как внутри компании, так и при обеспечении взаимодействия с окружающей средой (инвесторы, кредиторы, конкуренты, правительственные органы, общественность) дает

опыт, связи и преимущества в сфере координации и коммуникации;

- решения, связанные с обеспечением УР, влияют на всю цепочку создания стоимости компании, начиная с разработки и производства продукта и заканчивая развитием клиентской базы.

Важно учитывать наличие весьма существенных проблем, затрудняющих разработку стратегии УР на практике: неразработанность методологии анализа УР хозяйствующих субъектов, включая требования к информационной базе, собственно аналитический инструментарий, обоснование критериев оценки [3, с. 46].

Принято выделять три ключевых направления, на которых должна сконцентрироваться компания для обеспечения своей долгосрочной устойчивости: экономика; экология (окружающая среда); социальная ответственность¹. Очевидно, что проблема УР не может рассматриваться изолированно в виде отдельной оценки экономической (финансовой), социальной или экологической устойчивости, но непременно в их органической взаимосвязи.

Для разработки и анализа успешности реализации стратегии УР необходимы определенные количественные и качественные индикаторы УР.

Индикаторы УР предназначены для решения следующих задач.

1. Разработка стратегии УР:

- выявление конкретных целей политики УР и их количественная оценка;

¹ URL: <https://www.globalreporting.org>.

- разработка стратегий в разрезе отдельных направлений УР (экономическая эффективность, конкурентоспособность, инновации, социальная ответственность и др.) и анализ их соответствия;

- оценка потребности в ресурсах, необходимых для реализации стратегии УР, условий и последствий их привлечения;

- анализ ожидаемого эффекта от планируемых мероприятий.

2. Информационная поддержка процессов планирования и принятия решений в области УР:

- информация для планирования и уточнения решений;

- выявление и оценка рисков;

- анализ бизнес-процессов на предмет соответствия требованиям УР, оценка глубины интеграции требований УР в бизнес-процессы и бизнес-модель организации.

3. Мониторинг целей и процессов реализации стратегии УР:

- анализ эффективности деятельности в области УР;

- оценка эффективности проводимой политики в области УР;

- анализ выполнения требований и ответственности за выполнение решений.

4. Сравнительный анализ (бенчмаркинг):

- анализ динамики показателей УР, выявление тенденций;

- внутриотраслевые, региональные и международные сравнения;

- диагностика проблем и заблаговременное предупреждение о них.

5. Информирование и вовлечение заинтересованных сторон:

- информирование, обучение, взаимодействие с заинтересованными сторонами;

- мониторинг деятельности в области УР со стороны органов исполнительной власти (для публичных и общественно значимых компаний).

6. Интегральная оценка эффективности в области УР:

- формирование обобщенной оценки эффективности деятельности в области УР;

- оценка уровня прозрачности компании в области УР.

Таким образом, индикаторы УР позволяют конкретизировать цели, вытекающие из принятой стратегии. Это дает возможность устанавливать ряд целевых показателей для каждого индикатора, обеспечивая, таким образом, более четкое видение

и понимание общих целей политики в области УР. Кроме того, индикаторы УР представляют инструмент оценки хода реализации стратегии на различных уровнях управления компанией (линейных и функциональных). Они дают возможность осуществлять мониторинг, оценку и анализ эффективности деятельности в области УР и, в случае необходимости, корректировать общую политику с учетом возникающих новых задач. Это также позволяет распределить и закрепить ответственность за достижение целевых показателей УР за различными подразделениями, что, в свою очередь, становится основой мотивации.

Отдельные индикаторы УР хозяйствующих субъектов могут использоваться для обеспечения информационной поддержки процессов планирования и принятия решений на региональном и государственном уровнях. Например, индикаторы УР могут быть использованы в качестве основы для оценки долгосрочной устойчивости программ реализации социально-экономических мероприятий регионов.

Экономическая составляющая устойчивости определяется факторами рационального использования ресурсов, обеспечения требуемой отдачи на вложенный капитал, поддержания финансовой устойчивости, конкурентоспособности выпускаемой продукции или оказываемых услуг, инновационной активностью.

Социальные аспекты УР определяются факторами развития собственного коллектива (безопасность труда, стабильная выплата заработной платы, дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников, развитие человеческих ресурсов через обучающие программы, подготовка и повышение квалификации, поддержание имиджа социально ответственного работодателя), а также участием в социальных инвестициях через собственные внутренние и внешние социальные программы на территориях своего присутствия, ориентированные на поддержание их социального благополучия, безопасности и устойчивости.

Экологическая устойчивость организации определяется ее активностью по защите и восстановлению окружающей среды, включая снижение вредных выбросов и других нагрузок на окружающую среду.

Существуют весьма важные особенности, отличающие индикаторы УР от иных финансовых и нефинансовых показателей, формируемых на основе данных бухгалтерского учета и статистики.

Таблица 1

Отчет о финансовом взаимодействии с заинтересованными сторонами

Показатель	Сумма, млн руб.	Процент от созданной добавленной стоимости
Выручка	190 350	–
Себестоимость (без учета расходов на оплату труда)	82 500	–
Созданная добавленная стоимость	97 850	100,0
Выплаты персоналу	54 350	56,0
Выплаты займодавцам в виде процентов по кредитам и займам	12 480	13,0
Платежи в бюджет	18 100	19,0
Социальные и экологические инвестиции	3 000	3,0
Выплаты акционерам и инвесторам	6 000	6,0
Нераспределенная добавленная стоимость	3 920	3,0

Основная цель разработки и анализа показателей УР состоит в том, чтобы отразить воздействие компании на те заинтересованные стороны, с которыми она вступает в прямое или косвенное экономическое взаимодействие.

В частности, показатели экономической результативности позволяют: отразить финансовые потоки между компанией и ключевыми заинтересованными сторонами; показать, каким образом компания влияет на экономическое положение этих заинтересованных сторон; представить информацию о том, как в результате взаимодействия создается и распределяется добавленная стоимость.

Характеристика финансового взаимодействия хозяйствующего субъекта с заинтересованными сторонами с помощью системы экономических показателей УР представлена в табл. 1.

На основе представленной информации можно увидеть процесс создания и распределения стоимости для различных заинтересованных сторон. В качестве показателей эффективности можно использовать такие, как созданная добавленная стоимость на 1 руб. продаж, нераспределенная добавленная стоимость на 1 руб. продаж, удельный вес добавленной стоимости для собственников в общей созданной добавленной стоимости. Динамика показателей отражает приоритеты компании в распределении добавленной стоимости в процессе взаимодействия с заинтересованными сторонами.

Экономические индикаторы УР можно разделить на несколько групп по разным критериям с тем, чтобы равномерно отразить все аспекты экономической деятельности: распределение

созданной стоимости; экономическую эффективность; финансовую устойчивость; конкурентные преимущества; инновации.

Первые три группы индикаторов отражают экономический результат выбранной стратегии УР. Оставшиеся две группы являются факторами конкурентного преимущества, т.е. средства достижения стратегии УР. Очевидно, что относительная значимость данных различных групп показателей зависит от отрасли и стратегии компании.

Индикаторы экологической устойчивости отражают характеристику воздействия организации на живую и неживую природу, включая экосистемы, землю, воздух и воду. Из всех трех составляющих УР и соответствующей отчетности по экологической составляющей достигнуто наибольшее единство взглядов [4–6]². Для полноценной и объективной оценки рисков внешней среды хозяйствующего субъекта важно представлять информацию об экологической устойчивости как в абсолютных, так и относительных величинах (например, использование ресурсов на единицу выпущенной продукции).

Абсолютные значения отражают масштаб или величину воздействия либо использования ресурсов, что позволяет рассматривать результативность организации в контексте тех больших систем, в которых она функционирует. Индикаторы

² См. также: GRI — Sustainability Reporting Guidelines, 2011. URL: <http://www.globalreporting.org>; UNCTAD Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports, 2008. URL: http://unctad.org/en/docs/itete20076_en.pdf.

Таблица 2

Индикаторы экологической устойчивости и ответственности организации

№ п/п	Наименование индикатора	Характеристика	Пояснения и критерии оценивания
1	Выбросы, сбросы и отходы		
1.1	Полные прямые и косвенные выбросы парниковых газов с указанием массы	Нефинансовый	Оценивается динамика
1.2	Общий объем сбросов с указанием качества сточных вод и принимающего объекта	Нефинансовый	Оценивается динамика
1.3	Наличие системы сбора и верификации данных, независимый аудит	Нефинансовый	Подтверждение наличия
2	Энергоэффективность и энергосбережение		
2.1	Количество использованных энергоресурсов, сертификация по международным стандартам энергоэффективности	Нефинансовый	Оценивается динамика абсолютных и относительных показателей использования энергоресурсов, сертификация по международным стандартам энергоэффективности
2.2	Инвестиции в основной капитал на охрану окружающей среды	Финансовый	Раскрывается в соответствии с письмом Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»
2.3	Текущие расходы на охрану окружающей среды	Финансовый	Раскрывается в соответствии с письмом Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»
2.4	Платежи за загрязнение окружающей среды	Финансовый	Раскрывается в соответствии с письмом Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»

экологической устойчивости и воздействия на среду представлены в *табл. 2*.

Индикаторы социальной устойчивости важны для характеристики воздействия организации на социальные системы, в рамках которых она функционирует. Для оценки социальной результативности необходим анализ воздействия организации на заинтересованные стороны на местном, региональном и национальном уровнях [4, 7]³.

Для проведения мониторинга социальной результативности используется информация о разнице оплаты труда и его волатильности, наличии рабочих мест для женщин, молодежи, работающих

инвалидов и пенсионеров, санитарно-гигиенических условиях труда, травматизме и спонсорской поддержке экологических и социальных проектов (*табл. 3*).

Влияние компании на уровень занятости местного населения: группа показателей может включать, к примеру, такие индикаторы, как количество человек, обеспеченных основной работой, количество человек, обеспеченных дополнительной работой (вторичная занятость), средние ставки оплаты труда, а также влияние на выравнивание уровня доходов различных слоев местного населения.

Основой стратегии УР является разработка политики взаимодействия с заинтересованными сторонами. Этому, в свою очередь, должны предшествовать анализ заинтересованных сторон, оценка их влияния и выявление требований и ожиданий. Учет требований и интересов различных

³ См. также: GRI — Sustainability Reporting Guidelines, 2011. URL: <http://www.globalreporting.org>; UNCTAD Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports, 2008. URL: http://unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf.

Таблица 3

Индикаторы социальной устойчивости и ответственности организации

№ п/п	Наименование индикатора	Характеристика	Пояснения и критерии оценивания
1	Наличие коллективного договора (да/нет)	Нефинансовый	Есть/нет
2	Среднемесячная заработная плата, рублей на одного работника	Финансовый	Сравнение со средним значением в регионе по видам деятельности
3	Своевременность выплаты заработной платы	Финансовый	Оценка зависит от ситуации: наличие задержек в выплате заработной плате в течение года; задержек по выплате заработной плате не возникло
4	Коэффициент текучести кадров, %	Нефинансовый	Оценка зависит от ситуации, например свыше 20; от 10–20; менее 10
5	Количество работников, прошедших в течение года профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации за счет средств работодателя, в процентах от среднесписочной численности работников	Нефинансовый	Оценивается динамика
6	Количество пострадавших от несчастных случаев на производстве, в процентах от среднесписочной численности работников	Нефинансовый	Оценивается динамика
7	Количество работников, у которых выявлены профессиональные заболевания, в процентах от среднесписочной численности работников	Нефинансовый	Оценка зависит от ситуации: свыше среднего размера по виду деятельности в регионе; не выше среднего размера по виду деятельности в регионе; отсутствуют
8	Выплаты социального характера (без учета обязательных страховых платежей), рублей в месяц на одного работника	Финансовый	Оценка зависит от ситуации: есть (динамика); нет
9	Затраты на охрану труда и обеспечение промышленной безопасности, млн руб.	Финансовый	Оценивается динамика

заинтересованных сторон приводит к повышению уровня доверия этих сторон к организации, что способствует созданию так называемого капитала отношений (*relational capital*) [8] и, таким образом, создает необходимые (хотя и недостаточные) условия УР. Результатами анализа становятся выбор ключевых стейкхолдеров, разработка мероприятий взаимодействия и показателей для оценки их эффективности (табл. 4).

Предлагаемый подход позволяет осуществлять мониторинг интересов как самой компании, так и основных заинтересованных сторон по наиболее значимым аспектам взаимодействия.

Мониторинг различных аспектов деятельности организации в области УР является одной из основных задач применения индикаторов УР. В то же время управление УР предполагает прежде всего решение проблемы разработки индикаторов,

позволяющих воздействовать на процесс создания стоимости в рамках конкретной бизнес-модели. Учитывая многообразие определений понятия «бизнес-модель», будем ориентироваться на определение, предложенное Международным комитетом по интегрированной отчетности (IIRC), согласно которому термин «бизнес-модель» определяется как система входов (ресурсов или капиталов), действий по приросту стоимости (бизнес-процессов) и выходов (результатов), которые направлены на создание стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе⁴.

Бизнес-модель объясняет, как компания создает стоимость с течением времени. Организации могут создавать и максимизировать стоимость, удовлетворяя требования основных групп

⁴ URL: <http://www.theiirc.org>.

Таблица 4

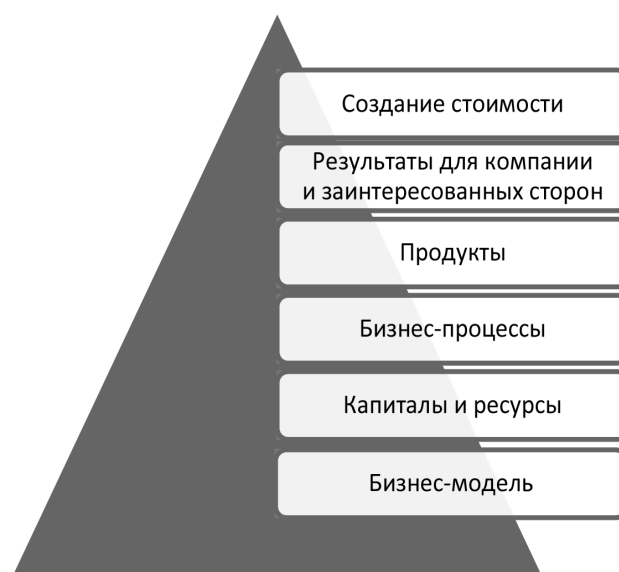
Система показателей оценки эффективности взаимодействия с заинтересованными сторонами

Целевая группа заинтересованных сторон	Ключевые интересы		Показатель	Программы и мероприятия
	Заинтересованная сторона	Организация		
Собственники, инвесторы	Повышение эффективности вложения капитала	Доступ к источникам капитала	Прибыль на инвестированный капитал (ROI), рентабельность собственного капитала	Анализ рисков, оценка требуемой доходности на капитал
Потребители	Стабильность поставок, цена, качество, потребительские свойства продукции	Стабильность заказов, расширение рынков, рост доходов	Динамика выручки, выполнения договорных обязательств	Долгосрочные контракты, оценка удовлетворенности клиентов
Поставщики	Прозрачность системы закупок, стабильность заказов	Качество, стабильность и надежность поставок, скидки	Объем поставок, своевременность и качество поставок	Контроль за соблюдением стандарта закупок
Трудовой коллектив и профсоюзная организация	Стабильная работа и оплата труда, профессиональное развитие	Квалифицированный персонал, лояльность сотрудников	Повышение производительности труда, снижение текучести кадров, рост заработной платы	Программы развития персонала. Оценка вовлеченности, социальные программы
Региональные органы власти, природоохранительные и общественные организации	Социально-экономическое развитие регионов, занятость населения, защита экологии	Стабильность в регионах присутствия, обеспеченность кадрами	Уровень безработицы, средняя заработная плата, налоговые отчисления, экологическая обстановка, создание новых рабочих мест, дополнительный доход в местный бюджет	Совместные социальные и благотворительные проекты с органами власти, экологические отчеты, встречи, конференции
Федеральные органы власти	Налоги, экология, безопасность	Совершенствование законодательной базы	Объем налоговых отчислений, уровень налоговой нагрузки	Контроль за изменениями в законодательстве, консультации

заинтересованных сторон, включая сотрудников, клиентов, поставщиков, кредиторов, местные сообщества и окружающую среду. Стоимость, созданная таким образом, воплощается в возврате на капитал для провайдеров финансового капитала, а также в позитивном или негативном влиянии бизнеса на экономику, окружающую среду и общество.

Для целей составления интегрированной отчетности выделяют финансовый, производственный, человеческий, социальный и природный капиталы, действиями по приросту стоимости являются бизнес-процессы, и, наконец, «выходами» являются полученные финансовые и нефинансовые результаты выбранной стратегии УР. Видение процесса создания стоимости представлено на рисунке.

Подход, позволяющий оценивать эффективность процесса создания стоимости в разрезе отдельных составляющих бизнес-модели, представлен в табл. 5.



Отражение процесса создания стоимости для компании и заинтересованных сторон

Таблица 5

**Система показателей УР хозяйствующего субъекта
с учетом составляющих его бизнес-модели**

Виды капиталов (ресурсов)	Система показателей УР		
	Ресурсы	Бизнес-процессы	Результаты
Экономическая составляющая			
Финансовый капитал	Состав и соотношение собственного и заемного капиталов	Направления и объемы привлечения финансовых ресурсов (финансовые потоки), направления инвестирования средств, объем инвестиций в «зеленые проекты», социальные инвестиции	Отдача на вложенный капитал, эффективность инвестиционных и инновационных проектов для инвесторов и заинтересованных сторон, рыночная добавленная стоимость, рост стоимости акций
Производственный капитал	Наличие, состав и техническое состояние основных средств, величина и состав запасов	Движение и обновление основных средств по их видам, в том числе обслуживающие природоохранные мероприятия	Фондоотдача, ресурсоотдача, экономия от использования ресурсосберегающих технологий
Интеллектуальный капитал	Объекты интеллектуальной собственности, организационный капитал	Система управления цепочками поставок, программа продвижения продукции и услуг, система корпоративного управления, риск-менеджмент	Деловая репутация, бренды, лояльность клиентов, цепочка поставок, эффективность корпоративного управления, развитость системы риск-менеджмента, соблюдение Кодекса деловой этики/ противодействие коррупции
Социальная составляющая			
Человеческий и социальный капиталы	Уровень заработной платы, численность и состав персонала, квалификация персонала	Динамика заработной платы, расходы на повышение квалификации и социальную поддержку	Выручка на одного работника, прибыль на одного работника, производительность труда, текучесть кадров. Вклад в развитие местного сообщества, создание рабочих мест, уплата налогов, благотворительность
Экологическая составляющая			
Природный капитал	Используемые природные ресурсы	Потребление и использование ресурсов, использование инновационных методов и технологий, снижающих негативное воздействие на среду	Эко- и энергоэффективность, снижение штрафов за загрязнение окружающей среды

Как видим, предложенный подход позволяет сформировать систему показателей УР в рамках выбранной бизнес-модели с учетом стоящих перед компанией задач. Данный подход дает возможность отслеживать степень достижения поставленных целей, оценивать результативность мероприятий, нацеленных на поддержание УР.

Таким образом, комплексный анализ ключевых факторов устойчивости позволяет получить наиболее полное и объективное представление

о внутренней среде компании, ее ресурсах и возможностях, а также определить конкретные цели УР по каждому из выделенных направлений.

В качестве интегральных оценок для оценки эффективности в области УР могут быть использованы индексы ведущих международных и российских рейтинговых агентств (*Bloomberg ESG Index*, рейтинг «Интерфакс-Эра»). Интегральная оценка УР необходима прежде всего для оценки инвестиционной привлекательности хозяйствующего субъекта

внешними пользователями: институциональными и стратегическими инвесторами, консалтинговыми агентствами.

В целях комплексной оценки успешности стратегии УР самими хозяйствующими субъектами целесообразно применять систему показателей, которая отражает стоящие перед конкретной организацией цели и задачи. Результаты проведенного анализа компании способствуют оценке уровня ее зрелости в контексте УР. Предлагаемый подход позволяет осуществлять мониторинг интересов как самой компании, так и основных заинтересованных сторон по наиболее значимым аспектам взаимодействия.

Литература

1. *Брундтланд Г.Х.* Наше общее будущее. Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР). М.: Прогресс, 1989.
2. *Бариленко В.И.* Подготовка бизнес-аналитиков // *Экономический анализ: теория и практика*. 2011. № 33 (240). С. 42–47.
3. *Ефимова О.В.* Стейкхолдерский подход к анализу устойчивого развития компании // *Экономический анализ: теория и практика*. 2013. № 45. С. 41–52.
4. DVFA (the Society of Investment Professionals in Germany) KPIs for ESG — Key Performance Indicators for Environmental, Social and Governance Issues — A Guideline for the integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation (version 3.0), 2010.
5. European Academy of Business in Society (EABIS) Sustainable Value — EABIS Research Project — Corporate Responsibility, Market Valuation and Measuring the Financial and Non-Financial Performance of the Firm, 2009.
6. European Accountants (FEA) Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current framework, Research Publications, Brussels, 2011.
7. *Голубева Н.А.* Оценка эффективности социально ответственной деятельности предприятия // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 6.
8. *Freemen R.E.* Strategic Management: A Stakeholder Approach. Cambridge University Press, 2010.

References

1. *Brundtland G.H.* Our common future. Report of the International Commission on Environment and Development. Moscow: Progress Publishers, 1989.
2. *Barilenko V.I.* Preparation of business analysts // *Economic analysis: theory and practice*, 2011, no. 33 (240), pp. 42–47.
3. *Efimova O.V.* Analysis of sustainable development of the company: stakeholder approach // *Economic analysis: theory and practice*, 2013, no. 45, pp.41–52.
4. DVFA (the Society of Investment Professionals in Germany) KPIs for ESG — Key Performance Indicators for Environmental, Social and Governance Issues — A Guideline for the integration of ESG into Financial Analysis and Corporate Valuation (version 3.0), 2010.
5. European Academy of Business in Society (EABIS) Sustainable Value — EABIS Research Project — Corporate Responsibility, Market Valuation and Measuring the Financial and Non-Financial Performance of the Firm, 2009.
6. European Accountants (FEA) Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current framework, Research Publications, Brussels, 2011.
7. *Golubeva N.A.* Evaluating the effectiveness of socially responsible enterprise activity // *International Accounting*, 2012, no. 6.
8. *Freemen R.E.* Strategic Management: A Stakeholder Approach. Cambridge University Press, 2010.

УДК 657.22

СООТНОШЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РИСКАМИ С ВНУТРЕННИМ КОНТРОЛЕМ

ПОНОМАРЕВА СВЕТЛАНА ВАЛЕРЬЕВНА,

доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры управленческого и финансового учета и отчетности Санкт-Петербургского государственного экономического университета

E-mail: ponsvetlana@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются особенности развития системы управления рисками в российских компаниях, определяется содержание системы финансового риск-менеджмента, выявляются факторы, влияющие на результативность этой системы. Среди главных тенденций в данной сфере выделена постоянно повышающаяся стоимость рисков, с которыми сталкиваются как крупные, средние, так и малые предприятия. Недостаточная эффективность систем внутреннего контроля за финансовыми рисками связана со слабыми механизмами внутрикорпоративного контроля, а также отсутствием опыта организации внутреннего контроля в российских компаниях. Внедрение внутреннего контроля в систему управления рисками является важной характеристикой проактивного управления, которое направлено не на ликвидацию последствий негативного развития рисков факторов, а на предотвращение их возникновения. Такой подход предлагает направлять усилия на своевременный и полный контроль рисков зон с целью недопущения развития критических и кризисных ситуаций. Причины рисков следует искать в организации внутренних бизнес-процессов и контроле за их осуществлением. Результативное управление финансовыми рисками предполагает разработку программы мер по выявлению внутренних риск-факторов на отчетный период, отслеживание результатов выполнения таких мер, а в случае необходимости внесение изменений как в их состав, так и в содержание.

Ключевые слова: система управления рисками, финансовые риски, внутренний контроль, финансовая стратегия, бюджетирование, финансовая отчетность.

INTERRELATION BETWEEN FINANCIAL RISK MANAGEMENT AND INTERNAL CONTROL

SVETLANA V. PONOMAREVA,

doctor of Economics, associate Professor of managerial and financial accounting and reporting of St. Petersburg State Economic University

E-mail: ponsvetlana@mail.ru

ABSTRACT

The article considers the peculiarities of development system of risk management system in Russian companies, defines the contents of financial risk management system and identifies the factors influencing its effectiveness. One of the dominating trends here is constantly growing cost of risks that both large, medium-size and small enterprises. Financial risks Internal control systems are not efficient enough because of poor weak mechanisms of in-company controls and the lack of experience of Russian companies in establishing internal control. Internal control being incorporated into risk management system becomes an important feature of proactive management aimed at rather preventing the emergence of risk factors than eliminating negative consequences of their development. Such an approach focuses on timely and complete control of risk zones in order to prevent the development of critical and crisis situations. The reasons of risks exposure are associated with internal business processes organization and monitoring their implementation. Effective financial risk management involves creating a set of measures to identify internal risk factors during the reporting period, monitoring the results of implementation of such measures and, if necessary, making changes, both in their structure and contents.

Keywords: risk management system, financial risks, internal control, financial strategy, budgeting, financial statements.

Результативность системы управления рисками зависит от многих факторов. Вместе с тем само содержание этой системы, принципы и структура ее построения, а также целевые ориентиры в общей совокупности можно определить как комплекс ключевых факторов, определяющих конечный эффект функционирования системы управления рисками. Основываясь на проведенном исследовании результативности этой системы в отдельных отраслях экономики, в частности в компаниях сферы услуг, можно сделать вывод о том, что с выявлением внешних факторов, определяющих риски для бизнеса, дела в компаниях обстоят относительно благополучно, т.е. разработаны специальные мероприятия, направленные на предотвращение и нивелирование внешних рисков. Что же касается внутренней организации процесса управления уже выявленными рисками в плане осуществления конкретных мероприятий, здесь, как правило, менеджмент компаний ограничивается лишь составлением процедурных документов, регламентирующих выполнение контрольных процедур, и мониторингом рисков. По сути, такие документы являются как бы сводом намерений менеджмента, а фактические результаты, если и фиксируются в отчетности, то не представляют собой объекта для углубленного анализа причин установленных рисков. В результате документирование очевидных мероприятий по управлению рисками без описания конкретных методик их проведения и оценки сводит систему управления рисками к контролю освоенных средств. Типичным недостатком организации системы управления рисками является отсутствие приказа руководителя компании об ответственных лицах за исполнение мероприятий, особенно если в их реализации задействованы специалисты разных подразделений компании.

Многие аналитики отмечают, что мероприятия часто обсуждаются и реализуются без привязки к конкретному риску. Так, по мнению Д.В. Камышева, «руководство компании или акционер решили, что необходимо хеджировать процентный или валютный риск. Обоснованием при этом является не степень подверженности компании данному риску, а либо действия иных компаний, либо, что хуже, сила убеждения инвестиционных банков, предлагающих подобные решения. Такое мероприятие лишь выглядит как

управление рисками, по сути же им не является: не была оценена действительная подверженность компании риску, не решено, насколько он критичен, не разработаны стратегии, как действовать при использовании инструмента и в какой ситуации от него отказываться, не прописаны механизмы внутреннего контроля. Понятно, что эффективность такого «риск-менеджмента» невысока, ведь самый главный принцип принятия решений — величина риска сравнивается с затратами по его минимизации — не соблюдается» [1].

Актуальность управления рисками и необходимость разработки в компаниях результативной системы управления ими существенно возрастают по мере глобализации экономики, демократизации процессов перемещения капиталов, при принятии политических решений, существенным образом влияющих на экономическую обстановку, поскольку все эти процессы повышают вероятность кризисов наряду с объективным фактором цикличности экономики. Цикличность и конкуренция рано или поздно снижают темпы экономического роста у одних компаний, что ведет к постепенному вытеснению их с рынка. Следовательно, менеджмент компании всегда должен находиться в состоянии предвидения кризисных сигналов и застрахованности от их превращения в реальную угрозу для рыночных позиций компании и стоимости ее бизнеса.

Глобальный финансовый кризис 2008–2009 гг. показал, что многие компании, уже находясь на стадии свертывания бизнеса, стали срочно принимать антикризисные программы (сокращать издержки, включая затраты на персонал, расходы на обслуживание оборудования, «замораживать» инвестиционные проекты). И только при лавинообразном нарастании неплатежей менеджмент начинает экстренный поиск мер снижения дебиторской задолженности, изменяет тактику кредитной политики для своих контрагентов. Экстренность таких мер без углубленного анализа ситуаций, происходящих на рынках и внутри компании, естественно, привела к ошибкам. В то же время предварительное моделирование еще не реализовавшихся, но вероятных в условиях кризиса рисков могло бы существенно снизить просроченную дебиторскую задолженность, увеличить выручку от продаж или, по крайней мере, не допустить резкого

падения величины этого показателя. Нарастающий внешнеполитический кризис также ставит перед менеджментом новые задачи по устранению рисков.

Основное воздействие системы управления рисками должно быть направлено на обеспечение финансовой стратегии. Финансовая стратегия, по нашему мнению, представляет собой совокупность содержательных характеристик финансово-кредитной, инвестиционной, социально-компенсационной политики экономического субъекта на текущий период, подвергнутой предметной формализации для отражения перспективных изменений ресурсного потенциала бизнеса и возможных угроз со стороны внешней экономической среды. Финансовая стратегия является комплексной системой и одновременно процессом управления приростом стоимости компании на основе релевантной информации, базу которой формирует прежде всего учетная система. В таком понимании финансовая стратегия является наиболее рискованной частью экономической стратегии компании, поскольку она представляет перспективы наращивания стоимости бизнеса, но, как известно, предугадать состояние денежной системы, а тем более политики, даже на среднесрочную перспективу практически невозможно.

При определении стратегии развития стоимостных параметров бизнеса целесообразное распределение ресурсов между разными его секторами и видами вносит некоторую ясность в решение вопросов, какие тактические действия следует предпринимать, а от каких — отказаться во имя реализации конечной стратегической цели. Такая аналитическая предусмотрительность в принятии управленческих решений позволяет своевременно выявить предпринимательские риски и разработать меры по их минимизации, что также может включаться в состав комплексной стратегической цели.

В компаниях, где в совокупных затратах расходы на персонал составляют весомую величину, руководство в целях экономии в кризисных условиях часто сокращает численность персонала без анализа влияния вклада каждого увольняемого на общую производительность труда. Упрощение такой процедуры до элементарного исполнения приказа сверху — сократить персонал на 10% по каждому подразделению — не

только не приводит к запланированной экономии затрат, но и имеет негативные стратегические последствия в посткризисный период. Совершенно правильной можно считать критическое восприятие этой меры многими экспертами. Так, по мнению Д.В. Камышева, «в итоге специалистов пенсионного возраста увольняют в первую очередь. А потом в картах риска возникает риск разрыва поколений, отсутствия преемственности в передаче знаний и прочее. Казалось бы, именно в таких процессах службы по управлению рисками должны быть наиболее активны, но на практике это наблюдается лишь в единичных компаниях. В большинстве случаев, к сожалению, менеджмент легко отодвигает в сторону все утвержденные политики по управлению рисками, аргументируя это критичностью ситуации. Все это иллюстрирует настоящую «ценность» риск-менеджмента в компаниях» [1].

Риск-менеджмент представляет собой один из эффективных инструментов антикризисного управления. Современные кризисные события в России и Европе подтверждают усиление вероятности проявления таких типов рисков, как:

- валютный (в течение последнего года происходят существенный рост и колебания курса иностранной валюты, в 2012 г. и ранее также отмечались ситуации непредсказуемого колебания валютных курсов);
- кредитный (существующая устойчивая тенденция роста неплатежей по кредиторской и дебиторской задолженности усилилась в последнее время);
- процентный (наблюдается повышение стоимости кредитов на фоне снижения процентов по вкладам);
- операционные (часто непродуманные сокращения издержек ведут к росту аварийности, внеплановым простоям).

Следует отметить, в настоящее время предпочтение отдается внедрению эффективных программ управления операционными рисками, а не дорогому страхованию или хеджированию рисков, как в докризисный период.

Кроме этого, практика свидетельствует о возрастающей стоимости рисков, с которыми приходится сталкиваться компаниям в процессе управления реализацией стратегии независимо от их масштаба и сферы деятельности. Умение управлять стоимостью компании позволяет

принимать более успешные управленческие решения, наиболее эффективно перераспределять денежные потоки. Современная система управления стоимостью компании предполагает обязательную мотивацию персонала на рост капитализации отдельных бизнесов или структурных хозяйственных единиц, что вытекает из управления стоимостью, активами и рисками. В этих условиях особенно важны учет и анализ рисков, а также оценка готовности к новым рискам. Анализ рисков, отрицательно влияющих на стоимость, следует рассматривать как неотъемлемую часть анализа активов и обязательств компании.

В современных аналитических исследованиях эксперты отмечают усиление тенденций постоянного роста стоимости рисков, с которыми приходится сталкиваться как крупным, так и мелким компаниям. Они призывают к повышению качества корпоративного управления и совершенствованию системы управления рисками. Управление рисками позволяет руководству эффективно действовать в условиях неопределенности и связанных с ней рисков и использовать возможности, увеличивая потенциал для роста стоимости компании.

В конечном итоге анализ рисков зон бизнеса должен дать ответы на три базовых вопроса:

- какие направления бизнеса необходимо развивать или закрывать;
- каковы потребности в капиталовложениях, финансовых инвестициях и денежных средствах на счетах компании, соразмерны ли они с платежеспособностью компании;
- каков будет результат от расширения или сворачивания некоторых бизнес-процессов (производства и технологии).

В традиционном планировании риски учитываются, однако они выступают как предположительный фактор функционирования компании. Риск-анализ позволяет выявить риск, так сказать, «стоящий на пороге» компании. Именно на стратегическое значение анализа рисков указывали в свое время многие отечественные и зарубежные методологи риск-менеджмента.

Так, А. Чандлер, основоположник науки «стратегический менеджмент», указывал, что «стратегическая альтернатива определяется путем сопоставления возможностей и ресурсов корпорации с учетом приемлемого уровня риска» [2]. О. С. Виханский полагает, что

«рискоучитывающая стратегия — это не абстрактная вещь, это сильная деловая концепция плюс набор реальных действий, который способен привести эту деловую концепцию (бизнес-концепцию) к созданию реального конкурентного преимущества, способного сохраняться длительное время» [3].

Одним из методов анализа инвестиционной надежности компании, т.е. ее безрискового развития в ближайшей перспективе, является анализ активов компании. По поводу значения результатов такого анализа мнения аналитиков различаются. Одни утверждают, что величину активов можно поддерживать искусственным наполнением (например, отложенными налогами), а другие, напротив, придерживаются мнения, что на показатель чистых активов ориентируются и акционеры, ожидающие выплат дивидендов, и инвесторы, приобретающие ценные бумаги компании на рынке.

Анализ ликвидности предполагает оценку активов. Например, Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» требует ежегодно проводить тесты на обесценение активов, если обнаруживаются соответствующие признаки; состав типовых признаков обесценения активов проиллюстрирован на *рис. 1*. Типичным для всех компаний является риск потери ликвидности из-за отсутствия повседневного внутреннего контроля за оттоком и притоком денежных средств.

По нашим наблюдениям, для минимизации риска ликвидности больше всего подходит постоянное совершенствование методологии бюджетирования с разделением компании на центры ответственности. В рамках каждого центра ответственности следует выделять персонального ответственного (риск-контролера), улучшая при этом систему мотивации в зависимости от достижения контрольных показателей, — отток, приток денежных средств, кредиторская и дебиторская задолженность, чистый денежный поток. Кроме того, следует критически оценить принятую политику продаж в отношении предоставления клиентам рассрочек и отсрочек платежей, скидок с установленных цен и др.

Финансовые риски в большей степени связаны с формированием показателей финансовой отчетности. Составление финансовой отчетности по Международным стандартам финансовой



Рис. 1. Состав и содержание факторов, определяющих ликвидность



Рис. 2. Место и роль бюджетирования и внутрикорпоративного финансового контроля в системе управления реализацией финансовой стратегии

отчетности предусматривает оценку отдельных категорий финансовых активов (финансовый актив — денежные средства, долевые инструменты, договоры, в результате исполнения которых происходит увеличение денежных средств или уменьшение обязательств). Этот оценочный процесс достаточно трудоемкий и требует точного учета движения и изменения стоимости каждого из таких активов.

Многие управленцы различают методики риск-менеджмента и внутреннего контроля, что, на наш взгляд, не имеет под собой методологических оснований. По нашему мнению, бюджетирование и внутрикорпоративный финансовый контроль следует рассматривать как единый инструмент отслеживания и координации действий менеджеров компании по реализации финансовой стратегии. Методика их действий в рамках подсистемы бюджетирования и внутрикорпоративного финансового контроля, основанная на разграничении полномочий и связанных с ними действий ревизоров службы внутрикорпоративного финансового контроля, позволяет избежать дублирования процедур и минимизировать риски.

Содержание и функциональную характеристику такого инструмента представляет модель на рис. 2. Таким образом, система внутреннего контроля имеет четкие методологически

обусловленные взаимосвязи с системой управления рисками компании. Предпосылки к единению этих двух систем возникли еще в начале прошлого века в эпоху бурного развития науки менеджмента. Веяния сегодняшнего дня — укрепление единства систем контроля и риск-менеджмента, получившее нормативное закрепление в законодательных актах некоторых стран, например в американском законе Сарбейнса–Оксли.

Литература

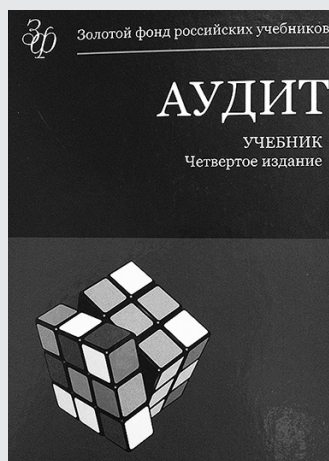
1. Камышев Д. В. Управление рисками в компании: мифы и реальность // Финансовый директор. 2009. № 2.
2. Chandler Alfred D. Strategy and structure: A chapter in the history of industrial enterprises / Cambridge, Mass, MIT press, 1962.
3. Виханский О. С., Наумов А. И. Менеджмент: учебник. 3-е изд. М.: Гардарики, 2002.

References

1. Kamishev D. V. Risk management in the company: myths and reality // Financial manager, 2009, no. 2.
2. Chandler Alfred D. Strategy and structure: A chapter in the history of industrial enterprises / Cambridge, Mass, MIT press, 1962.
3. Vikchanskiy O. S., Naumov A. I. Management. 3-d ed., Moscow, Gardariki, 2002.

КНИЖНАЯ ПОЛКА

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8я73
А93



Аудит: учебник для студентов высшего профессионального образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент» (профиль «Управленческий и финансовый учет») / под. ред. Р.П. Булыги. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 431 с.

ISBN 978-5-238-02605-3

Раскрываются понятия и основы аудита как коммерческой деятельности в сфере профессиональных услуг, порядок его организации и регулирования. Рассматриваются вопросы методологии и техники аудиторской проверки через изучение последовательного выполнения всех шагов аудиторского цикла. Анализируется методика осуществления аудиторской проверки по существу в отношении отдельных сегментов проверки. Основной материал учебника дополняется приложениями, содержащими информацию практического и прикладного характера. Для бакалавров, специализирующихся в области бухгалтерского учета и аудита, преподавателей, руководителей организаций, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов. Полезен при подготовке к получению аттестатов профессиональных бухгалтеров, аудиторов или повышающих квалификацию.

УДК 330.4

О МАТЕМАТИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

ПОЗДЕЕВ ВАЛЕРИЙ ЛЕОНИДОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Поволжского государственного технологического университета

E-mail: kbua@inbox.ru

АННОТАЦИЯ

Экономический анализ сформировался на стыке многих наук и имеет длительную историю своего развития. Уже на первых этапах формирования анализа ученые обратили внимание на необходимость использования экономико-математических методов в анализе, поскольку многие производственные задачи могут быть решены при помощи оптимизационных методов с целью определения наилучших характеристик хозяйственной деятельности. В учебниках рассматривались методы программирования, исследования операций, сетевые графики, что позволяло студентам иметь представление о математических методах и знать области их применения. Однако в последние годы наметилась тенденция снижения внимания к математическим методам, что стало заметно по содержанию учебников и учебных пособий по экономическому анализу. Утратил ценность ряд методов, востребованных ранее. Вместе с этим развитие экономики настоятельно требует усилить инструментарий экономического анализа, в том числе за счет экономико-математических методов. Только это обстоятельство позволит повысить статус экономического анализа в управлении и стать действенным инструментом принятия хозяйственных решений.

Ключевые слова: экономический анализ, программирование, графы, матричные модели, марковские процессы, экспертные оценки.

ABOUT MATHEMATIZATION OF ECONOMIC ANALYSIS FOR COMPANIES' ACTIVITIES

VALERY L. POZDEEV

Ph.D., Professor of Accounting and Auditing Department, Volga State Technology University

E-mail: kbua@inbox.ru

ABSTRACT

Economic analysis has been formed at the junction of many sciences and has a long history of development. Already at an early stage of its development scientists pointed out the need for using mathematical methods for analysis, since many production problems can be solved by using optimization techniques to determine the best characteristics of economic activities. Methods of programming, operations research, network diagrams were considered in the textbooks, which allowed students to have an understanding of mathematical methods and their applications. However, in recent years there has been a downward trend in drawing attention to mathematical methods, which became apparent in the contents of textbooks and manuals on economic analysis. A number of mathematical methods that have been studied and used before seem to have lost their value. However, economic development requires strengthening the tools of economic analysis, mathematical methods being an inseparable part of it. It is thanks to this fact that the status of economic analysis and its importance in management will be improved and it will become an effective tool for economic decision-making.

Keywords: economic analysis, programming, graphs, matrix models, Markov processes, experts' assessment.

Экономический анализ является одной из функций управления и играет заметную роль в обосновании принимаемых решений по развитию предприятия. «Экономический анализ представляет собой объективно необходимый элемент управления хозяйственной деятельностью и является этапом управленческой деятельности» [1, с. 12]. Это объясняется постоянными управленческими воздействиями на потребляемые в производстве ресурсы, ассортимент продукции, затраты на производство и реализацию, конечные показатели деятельности предприятия, которые невозможны без аналитической подготовки информации. Каждое из принимаемых управленческих решений может рассматриваться в нескольких вариантах, что ставит перед руководителем проблему обоснованного выбора решения, но выбор решения чаще происходит по интуиции руководителя. Каждое из принимаемых решений формируется в условиях неопределенности проявления внешних факторов, что приводит к многочисленным ошибкам в текущем управлении и прогнозировании и, как следствие, развитию на предприятии кризисных явлений. Это значит, что раскрываемый в учебниках по экономическому анализу инструментарий не обеспечивает в полной мере потребности управления производством и должен быть расширен. На наш взгляд, — за счет развития экономико-математических методов.

Наука только тогда достигает совершенства, когда ей удастся пользоваться математикой, вспомнил о выражении К. Маркса известный французский экономист Поль Лафарг [2, с. 6]. Это относится и к экономическому анализу как науке. При помощи математических моделей достигается формализованное описание явлений и процессов деятельности, становятся возможными четкая постановка хозяйственных задач и получение достоверной информации для руководителей предприятий.

Нельзя сказать, что теоретики экономического анализа обошли стороной экономико-математические методы. Так, рассматривая связь экономического анализа с другими науками, С.Б. Барнгольц и М.В. Мельник указывают, что анализ широко использует математику. Необходимость в этом, по мнению ученых, заключается в том, что при анализе деятельности изучается влияние множества факторов и для количественной оценки отдельных факторов на результат их взаимодействия применяются соответствующие математические методы [3, с. 51–52]. М.И. Баканов и А.Д. Шеремет отмечают,

что в экономике приходится иметь дело с переменными величинами, которые могут быть в функциональной зависимости друг от друга, а изучение таких зависимостей является одной из задач математики [4, с. 36].

Учеными была определена и классификация экономико-математических методов, которые могут найти применение для аналитических целей. Укрупненно эти методы можно разбить на следующие группы:

- методы математического анализа;
- методы математической статистики;
- эконометрические методы;
- методы математического программирования;
- методы исследования операций;
- методы теории графов;
- методы экспертных оценок.

Каждая группа методов предназначена для решения определенного класса аналитических задач. Это позволяет выполнить анализ сначала на математической модели, а потом перенести результаты анализа на конкретное предприятие. Для успешной реализации этого процесса необходима разработка комплекса задач и экономико-математических моделей, при помощи которых будут выполнены эти задачи. Названные выше методы основаны на использовании статистических, трендовых, оптимизационных, балансовых, имитационных и графических моделей.

Если в учебниках по теории экономического анализа можно найти материал по раскрытию содержания экономико-математических методов (классическим примером является указанная выше книга М.И. Баканова и А.Д. Шеремета), то в учебниках по экономическому анализу этот материал практически не используется. Многие примеры в учебниках по экономическому анализу могут рассматриваться с применением экономико-математических методов и моделей, но авторы по каким-то причинам избегают этого. В результате методология экономического анализа в последние десятилетия не получила должного развития.

Безусловно, в рамках одной статьи не представляется возможным изложить весь потенциал экономико-математических методов, поэтому остановимся на рассмотрении ключевых приемов экономического анализа и экономико-математических методов, которые способствуют реализации этих приемов.

Прием сравнения. Среди приемов сравнения в экономическом анализе есть прием сравнения

показателей хозяйственной деятельности предприятия с моделью предприятия. Поскольку модель предприятия направлена на поиск оптимальных параметров деятельности, следовательно, данный прием позволяет понять, насколько характеристики хозяйственной деятельности предприятия отклоняются от оптимальных характеристик.

Для определения оптимальных параметров предприятия применяются методы математического программирования и исследования операций.

Использование моделей линейного программирования возможно при изучении тем, связанных с анализом использования производственных ресурсов, выпуска и реализации продукции, финансовых результатов деятельности предприятия. При этом возможно использование критериев либо максимума прибыли, либо минимума затрат на выпуск и реализацию. Линейное программирование можно использовать для оптимизации ассортимента продукции предприятия либо товарооборота торговой организации, при формировании кормов (рационов) для животных либо при приготовлении удобрений (смесей) при анализе деятельности сельскохозяйственных предприятий. Для предприятий, работающих на фондовом рынке, метод линейного программирования может быть использован для оптимизации портфеля ценных бумаг.

В общем виде математическая модель задачи оптимизации ассортиментной программы может быть записана следующим образом:

$$F = \sum_{j=1}^n p_j x_j \rightarrow \max$$

$$\sum_{j=1}^n a_{ij} x_j \leq b_i, \quad i = 1, 2, \dots, m,$$

$$x_j \geq 0, \quad j = 1, 2, \dots, n,$$

где p_j — прибыль, получаемая от производства единицы продукции j -го вида;

x_j — количество производимой продукции j -го вида;

a_{ij} — норма расхода i -го производственного ресурса на производство единицы j -го вида продукции;

b_i — запасы i -го вида производственного ресурса.

Динамическое программирование позволяет находить оптимальные решения в рамках прогнозного анализа деятельности предприятия. Это может касаться распределения капитальных вложений (инвестиций) в новые направления деятельности,

распределения финансовых, материальных, топливно-энергетических ресурсов, загрузки транспортных средств, программы замены основных средств.

Для магистров и аспирантов следует расширить инструментарий методов математического программирования за счет включения задач нелинейного программирования. Любую задачу линейного программирования можно отнести к области задач нелинейного программирования, если ограничения или целевая функция выражены в нелинейной форме. Это может происходить при рассмотрении вопросов выпуска продукции при недостаточном объеме ресурсов, непропорциональной зависимости между объемом производства и затратами или если цена реализации товара зависит от объема партии.

В общем виде задача нелинейного программирования описывается с помощью следующей оптимизационной модели:

$$F(x) \rightarrow \max,$$

$$g_i(x) \leq b_i, \quad i = 1, 2, \dots, m,$$

$$x \geq 0,$$

где $x = (x_1, x_2, \dots, x_n)$ — вектор переменных задачи.

Данная модель выражает задачу нелинейного программирования в стандартной форме на максимум целевой функции.

Если переменные задачи x_1, x_2, \dots, x_n принимают только целые значения, то возникает задача дискретного программирования. Разумеется, задачи нелинейного и дискретного программирования являются более сложными, чем задачи линейного программирования, и требуют серьезной математической подготовки магистров и аспирантов при их рассмотрении.

Рассмотрим такой прием, как сравнение фактических показателей деятельности с прогнозными данными развития предприятия.

Чаще всего в учебниках по экономическому анализу используется инструмент экстраполяции, позволяющий по линейному тренду выйти за пределы анализируемого периода и получить прогнозные значения показателей деятельности.

Однако часто возникают задачи, когда требуется определить то или иное состояние хозяйственной деятельности предприятия в перспективе. Для этого достаточно иметь вероятностные оценки. Тогда

возникают модели со случайными процессами, которые относятся к классу марковских моделей. Исследование случайных процессов здесь сводится к изучению матриц переходных вероятностей (P_{ij}). Каждый элемент такой матрицы представляет собой вероятность перехода из заданного состояния (которому соответствует строка) к следующему состоянию (которому соответствует столбец). В матрице предусмотрены все возможные переходы данного множества состояний. Следовательно, процессы, которые можно описывать и моделировать с помощью матриц переходных вероятностей, должны обладать зависимостью вероятности конкретного состояния от непосредственно предшествующего состояния. Так выстраивается цепь Маркова. При этом цепью Маркова первого порядка называется процесс, для которого каждое конкретное состояние зависит только от его предшествующего состояния. Цепью Маркова второго и более высоких порядков называется процесс, в котором текущее состояние зависит от двух и более предшествующих. Исследуя марковские процессы, можно определять, с какой вероятностью предприятие получит в следующем месяце прибыль, а с какой — убыток, будет ликвидным или неликвидным, финансово устойчивым или нет и т.п.

Можно привести такой пример. При прогнозном анализе выпуска продукции выделено три состояния показателя: увеличение (1), стабилизация (2), снижение (3). Эксперты определили вероятности переходных состояний, что позволяет представить граф, показанный на рис. 1.

Рассматривая задачу, можно определить вероятность снижения объемов выпуска продукции через два и три перехода.

Более сложным инструментом выступают сети Петри, позволяющие получить информацию

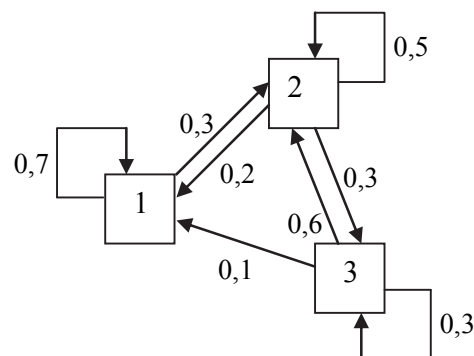


Рис. 1. Граф переходных состояний выпуска продукции

о структуре и долгосрочном развитии хозяйственной деятельности. Хозяйственная деятельность состоит из различных компонент: кадры, техника, производство, финансы, экология. Для сетей Петри важно определить параллелизм в развитии компонентов. Примером могут выступить дорожные карты — новый инструмент долгосрочного прогнозирования. Фрагмент дорожной карты развития предприятия представлен на рис. 2.

Не представляется возможным в рамках статьи продемонстрировать математический аппарат сети Петри, но можно предложить ее вид для фрагмента дорожной карты (рис. 3).

На рис. 3 t_1, \dots, t_{24} обозначают временные переходы между событиями, кружки — позиции, соответствующие дорожной карте. Начальный и конечный кружки обозначают входную и выходную позицию рассматриваемой задачи. Срабатывание перехода происходит мгновенно, причем не допускается срабатывание двух переходов одновременно. Таким образом, граф содержит полную информацию, что позволяет проводить анализ развития предприятия.

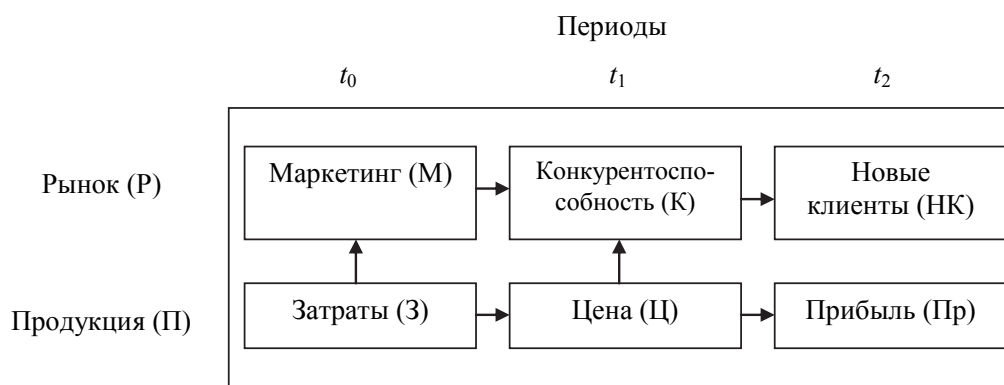


Рис. 2. Фрагмент дорожной карты развития предприятия

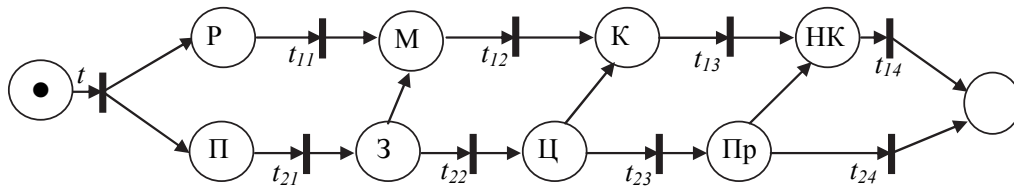


Рис. 3. Граф сети Петри для рассмотрения дорожной карты

Прием детализации. Под детализацией в экономическом анализе понимают разложение изучаемых явлений, процессов, показателей на составные части. При этом детализация может проводиться по временному, пространственному, структурному признаку и по признаку влияния факторов.

Нередко в анализе в порядке детализации выстраиваются схемы (деревья) факторов, показателей, ресурсов, решений, что относится к математической теории графов. На предприятии в виде графов также можно представлять организационные структуры, комплексы взаимосвязанных работ, бизнес-процессы, целевые установки и др.

Самыми распространенными из теории графов были сетевые графики, о которых, к сожалению, приходится говорить в прошедшем времени, поскольку современные учебники по экономическому анализу не дают информацию о них. С математической точки зрения сетевой график — это связный ориентированный граф без контуров, другими словами — сеть. Это удобный инструмент детализации во времени при обосновании различных проектов и плановых заданий по выполнению тех или иных работ, а также их оптимизации.

Основными элементами сетевого графика являются событие, работа и путь. Работа — это процесс, требующий затрат времени и ресурсов. На графике работа изображается стрелкой, которая соединяет два события. Событие характеризует факт выполнения одной или нескольких работ. Путь — это цепочка следующих друг за другом работ, соединяющих начальное и конечное события. Важнейшими показателями сетевого графика являются резервы времени. Поскольку каждый не критический путь сетевого графика имеет свой полный резерв времени, то и каждое событие этого пути имеет свой резерв времени. Для оптимизации сетевых графиков оценивается степень напряженности выполнения всех работ, что позволяет проводить оптимизацию сетевого графика и соответственно решаемой задачи.

В качестве примера представим комплекс работ по проведению маркетингового анализа для обеспечения реализации нового продукта [5, с. 151]. Аналитик выделил работы для выполнения анализа и их продолжительность (см. таблицу).

На основе работ строится сетевой график исследования, который отражает последовательность выполнения работ (рис. 4).

Виды и продолжительность работ по проведению маркетингового анализа

Работа	Предшествующие работы	Продолжительность, дней
А. Формулирование проблемы	–	1
В. Определение необходимой информации и источников ее получения	А	2
С. Выбор методики исследования	А	5
Д. Согласование методики	С	3
Е. Изучение рыночной среды	В	4
Ф. Опрос респондентов	С	2
Г. Обработка и анализ данных	Е, Ф	7
Н. Подготовка отчета	Д, Г	2

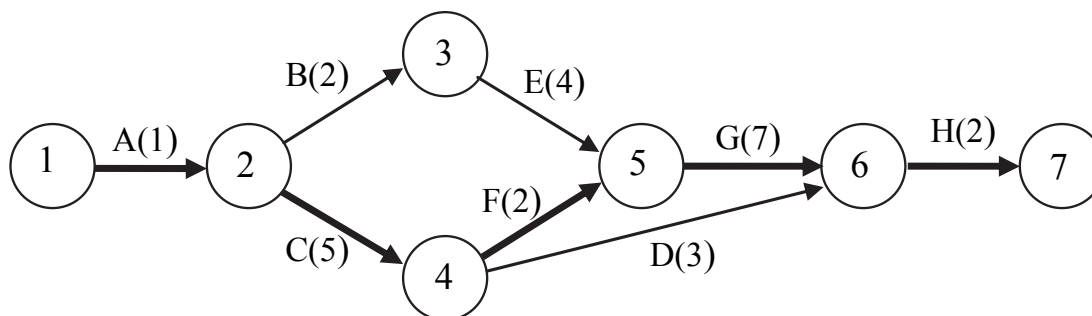


Рис. 4. Сетевой график проведения маркетингового анализа

Выделим пути в сетевом графике:

путь 1→2→3→5→6→7 (продолжительность 1 + 2 + 4 + 7 + 2 = 16 дней);

путь 1→2→4→5→6→7 (продолжительность 1 + 5 + 2 + 7 + 2 = 17 дней);

путь 1→2→4→6→7 (продолжительность 1 + 5 + 3 + 2 = 11 дней).

Второй путь имеет наибольшую продолжительность в днях и является критическим. На графике (см. рис. 4) он выделен утолщенными стрелками. Быстрее, чем за 17 дней, исследование выполнить нельзя, так как для достижения завершающего события критический путь должен быть пройден обязательно.

Анализ резервов времени в сетевом графике показал наличие резерва времени в работе 4–6 (согласование методики маркетингового анализа). За счет уплотнения времени по этой работе возможно сокращение длительности критического пути и оптимизация сетевого графика.

Балансовый метод. Этот метод в экономическом анализе используют при составлении балансов трудовых, материальных, денежных ресурсов и продуктовых балансов. Однако необходимо назвать еще один инструмент, основанный на балансовом методе, — матричные модели.

Матричные модели удобны для анализа благодаря своей простоте и наглядной форме. Они расширяют возможности экономического анализа, позволяя оценивать взаимное влияние факторов на результаты деятельности, применять методы линейного программирования для анализа оптимальности плана и т.д.

Примером матричной модели может выступить техпромфинплан предприятия, который обеспечивает балансовую увязку основных показателей хозяйственной деятельности и имеет вид прямоугольной таблицы, разделенной на четыре взаимосвязанные части (квадранты).

В *I квадранте* отражаются взаимосвязи подразделений предприятия по затратам и выпуску промежуточной и готовой продукции. *II квадрант* характеризует итоговые показатели деятельности предприятия — реализуемую продукцию и валовой оборот — как сумму реализуемой продукции и внутривозвратного оборота. В *III квадранте* указываются затраты производственных ресурсов предприятия. В *IV квадранте* отражается реализация на сторону или передача своим непроизводственным службам покупных материалов и изделий.

Математическая модель матричного техпромфинплана будет иметь вид [6]:

$$\sum_{j=1}^n a_{i,j} x_j + y_i = x_i, \quad i \in 1:n;$$

$$\sum_{j=1}^n r_{i,j} x_j + r_i = R_i, \quad i \in n+1:n+5;$$

$$\sum_{j=1}^n d_{i,j} x_j + d_i = D_i, \quad i \in n+6:n+9;$$

$$\sum_{j=1}^n p_j x_j = P;$$

$$\sum_{i=1}^n a_{i,j} x_j + \sum_{i=n+1}^{n+5} r_{i,j} x_j + \sum_{i=n+6}^{n+9} d_{i,j} x_j + p_j x_j = x_j, \quad j \in 1:n,$$

где $a_{i,j}$ — коэффициенты прямых затрат продукции вида i на выпуск единицы продукции вида j ;

x_j — объем продукции вида j ;

y_i — конечный выпуск продукции вида i ;

$r_{i,j}$ — коэффициенты затрат поставок со стороны вида i на выпуск единицы изделия j ;

r_i — потребление поставок со стороны вида i в непроизводственной сфере;

R_i — потребность в поставках со стороны вида i для выполнения производственной программы;

$d_{i,j}$ — коэффициенты затрат денежных ресурсов вида i на выпуск единицы изделия j ;

d_i — потребление денежного ресурса вида i в непроемственной сфере;

D_i — потребность в денежном ресурсе вида i в программе предприятия;

p_j — прибыль от выпуска единицы изделия j ;

P — суммарная прибыль на всю программу.

Матричная модель техпромфинплана выражает пропорции между ресурсами предприятия, произведенной и реализованной продукцией.

Поскольку речь идет о разработке плана работы, возникает задача анализа по осуществлению контроля за выполнением плана. Выявление отклонений от плановых заданий и своевременное определение причин отклонений обеспечивают не только выполнение техпромфинплана, но и успешное развитие предприятия.

С равновесными состояниями связаны задачи теории игр. Это исходит из того, что в условиях игровой ситуации может быть найдено решение, которое позволяет противоборствующим игрокам (предприятиям) выбрать наиболее выгодную стратегию. Такие задачи целесообразно решать при обосновании выпуска продукции.

Возможные варианты игры сводятся в *платежную матрицу*, в которой строки соответствуют различным стратегиям игрока A , столбцы — стратегиям игрока B . В общем виде матричная игра может быть записана следующей платежной матрицей:

$$\begin{matrix} & B_1 & B_2 & \dots & B_n \\ \begin{matrix} A_1 \\ A_2 \\ \dots \\ A_m \end{matrix} & \begin{pmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ a_{m1} & a_{m2} & \dots & a_{mn} \end{pmatrix}, \end{matrix}$$

где A_i — стратегия первого игрока;

B_j — стратегия второго игрока;

a_{ij} — значения выигрыша первого игрока при выборе им i -й стратегии, а вторым игроком — j -й стратегии. Если игра является игрой с нулевой суммой, значение выигрыша для второго игрока является величиной, противоположной по знаку значению выигрыша первого игрока.

Независимо от вида платежной матрицы в игре требуется выбрать такую стратегию игрока, которая была бы для него наиболее выгодной по сравнению

с другим игроком при игре двух лиц или другими игроками при игре n лиц. При игре двух лиц рассматриваются минимаксные и максиминные стратегии игроков. Если значения минимаксной и максиминной стратегий совпадают, возникает так называемая седловая точка, что характеризует равенство интересов игроков.

Более сложным случаем равновесия выступает равновесие по Нэшу, когда ни одному из игроков невыгодно изменять свою стратегию при условии, что остальные игроки придерживаются равновесных стратегий.

С понятием «равновесие» связано понятие «устойчивость» как способность хозяйствующего субъекта возвращаться в равновесное состояние, если он каким-то образом отклонился от него.

Факторный анализ. В экономическом анализе он связан с понятиями «детерминированный факторный анализ» и «стохастический факторный анализ». Оба вида позволяют определить влияние факторов на тот или иной результат деятельности: в первом случае — когда значения всех факторов в модели известны; во втором случае — когда значения факторов могут носить случайный характер.

Математическим инструментом, применяемым для измерения влияния факторов, могут выступать *производственные функции*. Производственная функция описывает взаимосвязь используемых ресурсов с объемом выпуска продукции. Такая функция может быть построена для отдельно взятого предприятия. Традиционно производственная функция имеет следующий вид:

$$y = f(x_1, x_2, \dots, x_n),$$

где y — объем выпуска (объем продаж);

x_i — объем i -го ресурса.

При построении производственной функции решающим является выбор производственных ресурсов и определение размерности входящих величин так, чтобы можно было численно оценить влияние производственных факторов на объем выпуска. Выбор производственных факторов в производственной функции зависит от задач исследования.

Часто рассматривают производственную функцию, в которой зависимая переменная определяется двумя факторами: основные производственные

фонды или капитал (K) и численное выражение объема трудовых ресурсов (L), т.е. строится производственная функция вида

$$y = f(K, L).$$

Производственные функции могут иметь различный вид, например:

- линейная производственная функция вида

$$y = a_0 + a_1 K + a_2 L ;$$

- степенная производственная функция (Кобба–Дугласа)

$$y = c \cdot K^a \cdot L^b ,$$

где a_0, a_1, a_2 — оцениваемые параметры модели; c — постоянный параметр производительности; параметры a и b выражают эластичность уровня производства по отношению к факторам K и L , т.е. показывают относительный прирост продукции (в процентах), связанный с относительными приростами основных фондов и кадров предприятия.

Сложность современной экономики не позволяет с использованием группы факторов дать однозначную формулировку ситуации на предприятии, поскольку всегда существует степень неопределенности происходящих событий. В этом случае целесообразным становится использование теории нечетких множеств. Математический аппарат нечетких множеств хорошо описан в книге М.И. Баканова и А.Д. Шеремета [4, с. 184–190] и в данной статье не приводится.

Можно отметить еще один инструмент факторного анализа — метод анализа иерархий, разработанный американским ученым Т. Саати. Метод основан на суждениях экспертов и помогает структурировать проблему в виде иерархии, построить набор альтернатив, выделить характеризующие их факторы, задать значимость этих факторов, сравнить и выполнить количественную оценку альтернативных вариантов решения, найти неточности и противоречия в суждениях эксперта, проранжировать альтернативы, провести анализ решения и обосновать полученные результаты [7, с. 2080–2084]. Метод может быть использован для комплексной оценки деятельности, финансового состояния, рисков хозяйствования и целого ряда других аналитических вопросов.

Таким образом, математические методы и модели позволяют существенно расширить

инструментарий экономического анализа при решении различных производственных задач, что создает новые возможности для эффективного управления развитием предприятия.

Литература

1. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник. М.: ИНФРА-М, 2008. 367 с.
2. Лафарг П. Воспоминания о Марксе. М.: Изд-во полит. лит-ры, 1967. 35 с.
3. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующих субъектов: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. 240 с.
4. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник. 4-е изд., доп. и перераб. М.: Финансы и статистика, 1997. 416 с.
5. Мельник М.В., Поздеев В.Л. Теория экономического анализа: учеб. для магистров. М.: Юрайт, 2014. 261 с.
6. Власов М.П., Шимко П.Д. Моделирование экономических процессов. Ростов н/Д: Феникс, 2005. 409 с.
7. Чусавитин М.О. Использование метода анализа иерархий при оценке рисков информационной безопасности образовательного учреждения // Fundamental research. 2013. № 10.

References

1. Sheremet A.D. Analysis and diagnosis of the financial and economic activity of the enterprise: Textbook. Moscow, INFRA-M, 2008, 367 p.
2. Lafargue P. Reminiscences of Marx. Moscow, Political Literature Publishing House, 1967, 35 p.
3. Barngolts S.B, Melnyk M. V. The methodology of economic analysis of economic entities: Textbook. Moscow, Finance and Statistics, 2003, 240 p.
4. Bakanov M.I, Sheremet A.D. Theory of Economic Analysis: Textbook. 4th ed., Ext. and rev. Moscow, Finance and Statistics, 1997, 416 p.
5. Melnyk M. V., Pozdeev V.L. Theory of Economic Analysis: A Textbook for the Masters. Moscow, Publishing Yurait, 2014, 261 p.
6. Vlasov M.P, Shimko P.D. Modeling of economic processes. Rostov n / D: Phoenix, 2005, 409 p.
7. Chusavitin M. O. Using the analytic hierarchy process in the risk assessment of information security educational institution // Fundamental research, 2013, no. 10.

УДК 657

О КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВАХ И СТРУКТУРЕ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА ПО ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ГЕТЬМАН ВИКТОР ГРИГОРЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, председатель Учебно-методического совета вузов России по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

E-mail: buhuchet@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В публикуемой статье раскрывается содержание проекта международного стандарта по интегрированной отчетности. Излагается история его создания. Представляется состав Международного совета по интегрированной отчетности и раскрываются его функциональные обязанности. Анализируются концептуальные основы интегрированной отчетности, ее цели, предназначение и отличия от обычной, т.е. финансовой, отчетности компаний. Рассматриваются установленные требования к структуре данной отчетности, приводится описание отдельных встречающихся на практике ситуаций, когда компании могут не раскрывать в интегрированной отчетности некоторые виды существенной информации, но обязаны объяснять причины, по которым информация была из отчетности исключена. Приводится содержание установок, касающихся порядка формирования и отражения в интегрированной отчетности информации. Они базируются на принципах (а не на жестких правилах) и вырабатываемом на их основе профессиональном суждении и интегрированном мышлении. Исследуются вопросы взаимодействия интегрированной отчетности с другими источниками информации, в том числе с финансовой отчетностью компаний и с отчетностью об устойчивом их развитии. Особое внимание уделено описанию и порядку раскрытия информации о различных видах капитала компании, задействованных в создании ценностей на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода, в частности о финансовом, промышленном, интеллектуальном, человеческом, социальном и связанном, природном капиталах, их взаимодействии с внешней средой, бизнес-моделью организации, о взаимозависимости отдельных видов капитала. Анализируются заложенные в основу подготовки компаниями интегрированной отчетности ее качественные характеристики и принципы формирования (стратегический фокус и ориентация на будущее, связанность информации, ответная реакция заинтересованных сторон, существенность и краткость, надежность и полнота, постоянство и сопоставимость). Рассмотрены семь структурных элементов интегрированной отчетности и указаны основные требования, установленные к раскрытию содержания каждого из них, а также сам порядок ее подготовки и презентации компаниями (периодичность отчетности, ее границы, достоверность, используемые технологии и др.).

Ключевые слова: международный стандарт, интегрированная отчетность, финансовая отчетность, интегрированное мышление, капитал (финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социальный и связанной), бизнес-модель, управление, риски.

ON THE CONCEPTS AND THE STRUCTURE OF INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING STANDARD

VICTOR G. GETMAN,

Doctor of science, Professor, head of Department of Accounting in Commercial Entities, Financial University under the Government of the Russian Federation, chairman of Educational and Methodological Council of Russian Institutes of Higher Education on Specialty Accounting, Analysis and Audit

E-mail: buhuchet@fa.ru

ABSTRACT

The article examines the contents of the International Integrated Reporting Standard.

Its development, the structure of International Integrated Reporting Council and its functional responsibilities, as well as the conceptual basis of Integrated Reporting with its purposes and missions, and the main differences from financial reporting are analyzed. There are some practical cases when the companies do not disclose some essential information in Integrated Reporting, however, they have to explain the reasons for its extraction. I will also look at the structure requirements and the ways how to form and present the information in Integrated Reporting. These ways and aims are based on principles (not strict ones) that lead to professional judgment and integrated way of thinking. Moreover, the interaction between Integrated Reporting and any other sources of information, including financial reporting and sustainable development reporting is described.

I will also focus on the description of disclosure of various value-adding capitals in short-term, medium-term and long-term perspective (financial, social, natural, coherent and other capital, their interaction with the environment, entity's business model and others). Some special attention will be paid to the qualitative characteristics and principles of Integrated Reporting preparation (strategic focus, future-orientation, information cohesiveness, feedback of interested parties or stakeholders, relevance and conciseness, reliability and completeness, consistency and comparability).

There are seven elements of Integrated Reporting, the main requirements, the process of its preparation and presentation (reporting periodicity, its limits, faithful representation, technologies used and others) given.

Keywords: *International Standard, Integrated Reporting, financial reporting, integrated thinking, capital (industrial, intellectual, human, social, coherent), business model, management, risks.*

В России на протяжении почти двух последних десятилетий осуществляются работы по адаптации отечественного бухгалтерского учета к требованиям рыночной экономики. Важным дополнительным импульсом к их проведению послужило принятие Правительством РФ (06.03.1998) постановления о реформировании бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Этот процесс еще не завершен, он продолжается и сейчас, по сути, носит перманентный характер. Сложившаяся ситуация объясняется тем, что еще не созданы все отечественные положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), аналоги соответствующим МСФО. В разработанных же и утвержденных в установленном порядке ПБУ осталось немало отличий от МСФО [1–4].

Кроме того, сама система МСФО находится в постоянном развитии. Особенно значительные изменения в ней произошли в последнее десятилетие [5]. Внесено множество изменений и дополнений в принятые в прежние годы МСФО (МСУ). Появился целый комплекс новых МСФО (IFRS). Создан отдельный МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса. Происходит процесс сближения системы МСФО с US GAAP¹. Работы в сфере совершенствования и дальнейшего развития

МСФО будут, естественно, продолжаться и впредь, как и процесс реформирования отечественного бухгалтерского учета на их основе [6, 7]. Одна из конечных их целей — повышение прозрачности финансовой отчетности компаний [8]. Однако, несмотря на всю важность этой задачи, в последнее время общественность, и не только деловая, стала все больше внимания уделять нефинансовым показателям деятельности компаний, поскольку последние нередко оказывают весьма существенное влияние на оценку реального их состояния и перспективы дальнейшего развития [9]. Поэтому неслучайно на повестку дня встал вопрос о порядке формирования и предоставлении компаниями интегрированной отчетности (ИО), включающей в себя, помимо финансовой, и нефинансовую информацию. Эти вопросы активно обсуждались на XVIII Всемирном конгрессе бухгалтеров, проходившем в Куала-Лумпур (Малайзия) в 2010 г., а также на ежегодных Европейских конгрессах бухгалтеров, состоявшихся в последующие годы (в Риме, Любляне, Париже).

Заметим, что в последнее десятилетие наметилась ярко выраженная динамика роста числа компаний, которые начали составлять и публиковать ИО. Причем состав ее был весьма «пестрым», прежде всего это касалось набора нефинансовых показателей, в нее входящих. Возникло немало вопросов также в достоверности данной информации. В результате появилась реальная

¹ US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) — общепринятые принципы бухгалтерского учета США.

необходимость в стандартизации интегрированной отчетности компаний. Для этих целей в 2010 г. был создан Международный совет по интегрированной отчетности (*International Integrated Reporting Council — IIRC*). Инициаторами его создания стали Международная федерация бухгалтеров (*IFAC*), Инициатива по глобальной отчетности (*Global Reporting Initiative — GRI*), участники проекта «Учет для устойчивости» (*A4S*), Международная организация по стандартам (*ISO*) и др. Этот Совет, как отмечается в одном из его документов (в «Консультационном проекте международной структуры <IR>. Интегрированная отчетность»), представляет собой «глобальную коалицию регулирующих органов, инвесторов, компаний, разработчиков стандартов, бухгалтеров и бухгалтерских фирм и НПО».

В обязанности этого Совета прежде всего входило разработать Концепцию интегрированной отчетности, а затем подготовить проект Международного стандарта по интегрированной отчетности (МСИО), обсудить его и утвердить в установленном порядке. Этот план работ, заметим, успешно выполняется².

Совет разработал Концепцию интегрированной отчетности, основные положения которой были изложены в документе под названием «Проект международной структуры <ИО>». Он включал в себя Краткое описание требований, основанных на принципах, и пять разделов документа:

1. Обзор.
2. Фундаментальные концепции.
3. Ведущие принципы.
4. Структурные элементы.
5. Подготовка и презентация,

а также глоссарий и приложения. Рассмотрим основные положения данного документа. В первом его разделе «Обзор» дано прежде всего определение ИО, указаны ее цели и для кого она предназначена. Определение ИО сформулировано следующим образом: «интегрированный отчет представляет собой краткую информацию о том, как стратегия, управление, исполнение и перспективы организации, в контексте внешней среды, ведут к созданию ценности на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода». А цели данной отчетности, как отмечается в рассматриваемом документе, направлены на:

- выработку более связанного и эффективно-го подхода к корпоративной отчетности, которая раскрывала бы полный спектр факторов, оказывающих существенное воздействие на способность организации создавать ценность на протяжении времени, и соединяла бы в себе другие направления отчетности;

- предоставление информации для распределения финансового капитала, поддерживающего долгосрочное, а также кратко- и среднесрочное создание ценности;

- усиление подотчетности и ответственности в отношении широкой базы капиталов (финансового, промышленного, интеллектуального, человеческого, социального и связанного, природного) и улучшение компанией понимания их взаимозависимости;

- поддержку интегрированного мышления, принятие решений и действий, сосредоточенных на создании ценности в краткосрочном, среднесрочном, долгосрочном периоде.

Интегрированная отчетность, как предполагают разработчики рассматриваемого документа, предназначена «преимущественно для поставщиков финансового капитала, поскольку он поддерживает их оценки распределения финансового капитала». Однако, отдавая пальму первенства этим пользователям, авторы документа полагают, что ИО будет полезна и другим заинтересованным сторонам (сотрудникам компаний, ее клиентам, местным сообществам, законодательным и регулятивным структурам и т.п.).

Таким образом, ИО существенно отличается от обычной, т.е. финансовой отчетности. Она, в отличие от последней, содержит информацию, важную для управления не только финансовым, но и другими указанными выше видами капитала, имеет более высокий уровень прозрачности, раскрывает, помимо сведений, относящихся к отчетному периоду и краткосрочным перспективам компании, также возможности, связанные со среднесрочной и долгосрочной ее деятельностью.

В первом разделе рассматриваемого документа указаны также требования к структуре ИО, общие положения, касающиеся порядка отражения в ней информации. В ИО должна раскрываться вся существенная информация, связанная с деятельностью компании. Причем отмечается, что «в случаях когда отсутствие данных, особые юридические запреты или возможный конкурентный ущерб приводят к неспособности организации раскрывать

² Консультационный проект международной структуры <IR>. Интегрированная отчетность. URL: <http://www.theiirc.org>.

информацию, являющуюся существенной, в интегрированном отчете необходимо:

- указать, какая информация была исключена;
- объяснить причину, по которой такая информация была исключена;
- в случае отсутствия данных определить шаги для получения таких данных, а также ожидаемые сроки их получения».

При отражении информации в ИО руководство компании при принятии решений должно исходить из подхода, основанного на принципах, и выработанного на их основе профессионального суждения. Заметим, что и МСФО базируются на принципах, а не на жестких правилах, к примеру, как *US GAAP*. Такой подход, как справедливо отмечается в рассматриваемом документе, имеет то достоинство, что он способствует достижению «надлежащего баланса между гибкостью и строгими требованиями, с признанием широкого спектра индивидуальных обстоятельств каждой организации».

В основе ИО, помимо подхода, базирующегося на принципах, лежит также интегрированное мышление. Оно имеет существенные отличия от так называемого традиционного «изолированного мышления». При нем «учитывается связанность и взаимозависимость между различными факторами, оказывающими существенное воздействие на способность организации создавать ценность на протяжении времени, в том числе:

- капиталы, которые организация использует и на которые она влияет, а также важнейшие элементы взаимозависимости, включая компромиссы между ними;
- способность структуры управления организации оценивать устойчивость к краткосрочным сбоям и реагировать на законные потребности, интересы и ожидания заинтересованных сторон;
- как организация выстраивает свою бизнес-модель и стратегию в ответ на возможности и риски, которые у нее возникают, а также в ответ на изменения в ее внешней среде;
- факторы создания ценности организации, мероприятия, деятельность (финансовая и прочая) и результаты по капиталам — прошлые, настоящие и будущие» (с. 9)³.

Появление ИО поставило на повестку дня и вопросы взаимодействия ее с другими отчетами и сообщениями. Авторы рассматриваемого

документа полагают, что «ежегодно будет готовиться самостоятельный интегрированный отчет в соответствии с законодательно установленным циклом представления финансовой отчетности» (с. 9)⁴. Однако это вовсе не означает, что ИО будет единственным отчетом компании. По их мнению, «организации могут готовить дополнительные отчеты и сообщения (например, финансовую отчетность и отчеты о применении принципов устойчивого развития) для целей соблюдения законодательных требований или для удовлетворения конкретных информационных потребностей различных заинтересованных сторон. Интегрированный отчет может содержать ссылки на эти другие отчеты и информационные материалы» (с. 9)⁵.

Второй раздел в рассматриваемом проекте назван, как отмечалось выше, «Фундаментальные концепции». Он является одним из важнейших.

Во введении его авторы дали ряд важных пояснений и установок, связанных с ИО, прежде всего то, что ценности создаются не только силами самой организации или только внутри ее. На процессы их создания оказывают влияние внешняя среда, а также отношения с другими лицами (бизнес-партнерами, сотрудниками компании, местным сообществом и т.п.), наличие и доступность различных ресурсов (капитала), качество управления ими. Исходя из этого, ИО должна быть нацелена, по мнению авторов рассматриваемого документа, на предоставление подробной информации о следующих вопросах⁶:

- внешняя среда (экономические условия, изменения в технологиях, общественные и экологические вопросы и т.п.), оказывающая воздействие на организацию;
- ресурсы (капиталы) и отношения, которые используют и на которые влияет организация;
- как организация взаимодействует с внешней средой и капиталами для создания ценности на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода.

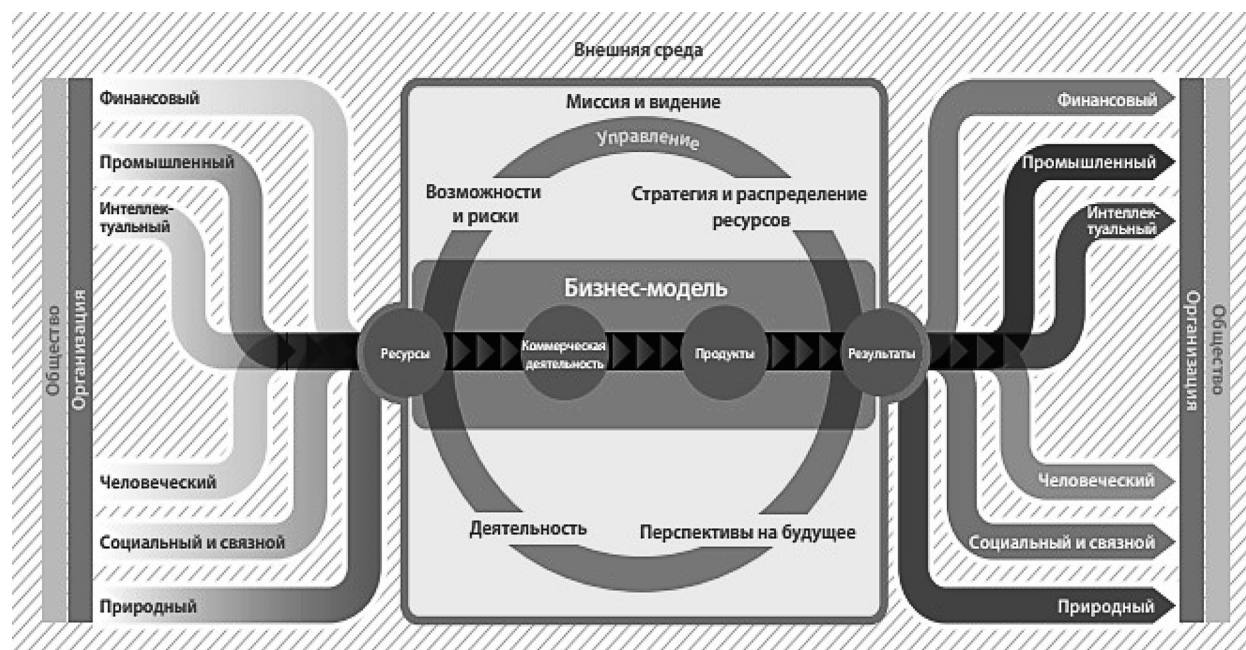
На процессы создания ценностей оказывают активное влияние также структурные элементы компании, которые взаимодействуют с внешней средой и различными видами капиталов, и принятая бизнес-модель. Весь процесс создания

³ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

⁴ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

⁵ Там же.

⁶ Там же.



Процесс создания ценности в организации

ценности в организации, представляющий взаимодействие структурных элементов и капиталов в контексте внешней среды организации, представлен на рисунке⁷.

Успехи в деятельности любой компании в первую очередь зависят от имеющегося в ее распоряжении капитала и эффективности его использования. Поэтому неслучайно в рассматриваемом втором разделе ему уделено особое внимание. Прежде всего дано описание каждой его категории. Причем приводимые определения по одним их видам совпадают с ранее принятыми в экономической литературе, а по другим — в их трактовках имеются отличия. Так, в понятие «финансовый капитал» вложено следующее содержание: «это объединение средств, которые:

- имеются у организации для использования при производстве товаров или оказания услуг;
- поступают через финансирование, такое как долговое, доленое финансирование и гранты, или создаются в результате операций или инвестиций» (с. 12)⁸.

Под промышленным же капиталом подразумеваются «промышленные физические объекты (в отличие от природных физических объектов),

имеющиеся у организации для производства товаров или оказания услуг, включая:

- здания,
- оборудование,
- инфраструктуру (например, дороги, порты, мосты, мусороперерабатывающие заводы и водочистные сооружения)» (с. 12)⁹.

Нетрудно заметить, что в данном случае понятие «промышленный капитал» заметно отличается от общепринятого. В него включены, помимо основных средств собственно промышленности, также основные средства строительства, торговли, сельского хозяйства и других отраслей.

Довольно расширены границы в содержании понятия «интеллектуальный капитал». Они, заметим, отличаются и от установленных в МСФО. В рассматриваемом проекте его авторы к интеллектуальному капиталу отнесли: «организационные нематериальные активы, основанные на знаниях, включая:

- интеллектуальную собственность, например патенты, авторские права, программное обеспечение, права и лицензии;
- нематериальные активы, связанные с брендом и репутацией, созданными организацией» (с. 12)¹⁰.

⁷ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

⁸ Там же.

⁹ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

¹⁰ Там же.

Своеобразное содержание вложено и в понятие «человеческий капитал», а именно: это «компетенции людей, их способности и опыт, а также их мотивация для инноваций, в том числе их:

- соответствие структуре управления организации и ее поддержка, подход к управлению рисками и этические ценности;
- способность понимать, разрабатывать и внедрять стратегию организации;
- лояльность и мотивация для улучшения процессов, товаров и услуг, включая их способность руководить, управлять и сотрудничать» (с. 12)¹¹.

Заметим, что многие из перечисленных характеристик человеческого капитала весьма сложно поддаются стоимостной оценке. Разработка приемлемых методик оценки последнего еще ожидает своих исследователей. Это одна из сложных задач в области управления трудовыми ресурсами. Сказанное в значительной мере относится и к «социальному и связному капиталу». В его качестве выступают «институты и отношения в рамках сообществ и между ними, а также между группами заинтересованных сторон и другими сетями, и способность делиться информацией для повышения индивидуального и коллективного благосостояния. Социальный и связной капитал включает:

- общие нормы и общие ценности и образцы поведения;
- отношения между заинтересованными сторонами, а также доверие и готовность сотрудничать, которые организация развивает и стремится построить и защитить вместе с внешними заинтересованными сторонами, такими как клиенты, поставщики, бизнес-партнеры, местные сообщества, законодательные и регулирующие органы и лица, определяющие политику;
- социальную лицензию для работы организации» (с. 12)¹².

В последние два десятилетия в мировом сообществе активно обсуждаются экологические проблемы и вопросы, связанные с природоохранной деятельностью [9, 10]. Во многих странах принят целый комплекс законодательных норм, направленных на улучшение экологического состояния окружающей среды и сокращение вредных влияний на нее хозяйственной деятельности человека.

В мире насчитывается уже немало стран, в которых многие публичные компании составляют экологические отчеты наряду с финансовой отчетностью [11, 12]. Поэтому вполне естественно, что авторы «Проекта международной структуры <ИО>» не обошли, так сказать, «стороной» эти вопросы. Они наряду с другими показателями, связанными с данной сферой деятельности компаний, выделили в составе капитала отдельный его вид — «природный капитал». Он представляет собой «все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, которые представляют товары или услуги, поддерживающие прошлое, настоящее или будущее процветание организации. Он включает:

- воздух, воду, землю, полезные ископаемые и леса;
- биологическое разнообразие и здоровье экосистемы» (с. 13)¹³.

Такая классификация капитала не является обязательной для всех компаний, которые составляют или будут составлять ИО, поскольку они действуют в различных условиях и влияние отдельных видов капитала на их результаты разное. Основное предназначение данной классификации — служить «в качестве ориентира, чтобы организация не забыла указать какой-либо капитал, который она использует или на который она оказывает влияние» (с. 13)¹⁴. При этом важно в ИО раскрывать не только имеющийся в наличии тот или иной вид капитала, но и «факторы, влияющие на их наличие, качество и доступность, а также ожидания организации в отношении ее способности производить потоки ценностей на их основании для того, чтобы удовлетворять будущий спрос» (с. 13)¹⁵.

Вместе с тем подлежит раскрытию информация о владении различными видами капитала (принадлежит он самой организации либо другим юридическим и/или физическим лицам или никому не принадлежит). Причем формы подачи информации о капитале могут быть разными. Если сравнивать с финансовой отчетностью, то в ней используются стоимостные и другие количественные измерители. В ИО разрешено использовать и текстовую форму подачи информации о том или ином виде капитала, а именно в случае, если она

¹¹ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

¹² Там же.

¹³ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

¹⁴ Там же.

¹⁵ Там же.

является единственно возможной формой раскрытия сведений о нем.

Вместе с этой информацией в ИО предлагается также раскрывать взаимозависимости отдельных видов капитала и «компромиссы, влияющие на создание ценности на протяжении времени, включая компромиссы:

- между капиталами и между компонентами капитала (например, создание рабочих мест в результате деятельности, отрицательно влияющей на окружающую среду);
- на протяжении времени (например, выбор одного направления деятельности, когда другое направление привело бы к более высокому увеличению капитала, но только в более поздний период);
- между капиталами, принадлежащими организации, и капиталами, принадлежащими другим лицам, или не принадлежащими никому» (с. 14)¹⁶.

Наряду с капиталом во втором разделе рассматриваемого документа важное внимание уделено бизнес-модели, используемой в коммерческой организации, поскольку она представляет основу ее деятельности. В ИО рекомендуется в этой связи давать краткое, но значимое представление о том, как основные ресурсы связаны с видами капитала, возможностями и риском, а также со стратегией и финансовыми показателями¹⁷. Причем желательно по каждому виду используемого в компании капитала раскрывать в ИО обзоры наиболее значимых явлений, оказывающих существенное влияние на способность создавать ценность. В ИО должны раскрываться и основные виды продукции и/или услуг, оказываемых коммерческой организацией, а в ряде случаев — и информация о побочной продукции, если последняя является существенной для понимания бизнес-модели организации. Вместе с тем в ИО должны указываться также сведения о ее коммерческой деятельности, в частности все то, что оказывает влияние на эффективность и действенность коммерческой деятельности, включая информацию о том, «как организация дифференцируется на рынке (например, благодаря отличительным особенностям продуктов, сегментации рынка, каналам поставки и маркетингу... а также в какой степени бизнес-модель полагается на получение доходов после первичной точки продаж (например, соглашение о продлении гарантии или сборы за пользование

сетью)» (с. 15)¹⁸. Раскрытию подлежат, естественно, и полученные результаты от коммерческой деятельности. Вместе с тем ИО должна содержать всю необходимую информацию, объясняющую то, как коммерческая организация создает ценность на протяжении времени. Причем необходимо помнить, что «целью интегрированной отчетности является не измерение ценности организации или всех капиталов, а скорее предоставление информации, позволяющей предполагаемым пользователям отчета оценить способность организации создавать ценность на протяжении времени» (с. 16)¹⁹.

Важное место в «Проекте международной структуры <ИО>» занимает и третий его раздел, который, как отмечалось выше, называется «Ведущие принципы». Он является логическим продолжением предыдущего, поскольку поясняет, какие принципы лежат в основе подготовки ИО. Таких принципов в ней указано шесть, а именно²⁰:

- стратегический фокус и ориентация на будущее;
- связанность информации;
- ответная реакция заинтересованных сторон;
- существенность и краткость;
- надежность и полнота;
- постоянство и сопоставимость.

Что касается первого из указанных выше ведущих принципов, его сущность заключается в следующем: ИО должна «включать анализ стратегии организации и объяснять, как эта стратегия соотносится со способностью организации создавать ценность в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде, а также с использованием ею капиталов и воздействием на них» (с. 18)²¹. Применение этого ведущего принципа, заложенного в основу формирования ИО, имеет целый ряд достоинств, одним из которых является то, что он позволяет более четко ее пользователям, и прежде всего поставщикам финансового капитала, оценивать перспективы развития коммерческой организации исходя из принятой ею стратегии. В то же время необходимо иметь в виду одно достаточно важное обстоятельство: информация, ориентированная на будущее, всегда несет в себе элементы неопределенности. Поэтому в ИО необходимо раскрывать сам характер и степень такой неопределенности.

¹⁶ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

¹⁷ Там же.

¹⁸ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

¹⁹ Там же.

²⁰ Там же.

²¹ Там же.

В то же время «интегрированный отчет должен предоставлять исчерпывающее описание создания ценности, сочетание, взаимосвязь и взаимозависимость между компонентами, существенными для способности организации создавать ценность на протяжении времени» (с. 18)²². ИО должна раскрывать связи между: структурными элементами (см. рисунок); прошлым, настоящим и будущим компании; видами капитала; финансовой и прочей информацией; количественной и текстовой информацией; управленческой информацией, информацией для совета директоров и сведениями, включаемыми в отчеты для внешних сторон; информацией, поддерживаемой в интегрированном отчете, а также других отчетах компании, и информацией из прочих источников.

Вместе с тем «интегрированный отчет должен содержать анализ качества отношений организации с ее основными заинтересованными сторонами и того, как и в какой степени организация понимает и учитывает их законные потребности, интересы и ожидания» (с. 19)²³. Такая информация в ней должна иметь место уже хотя бы по той причине, что ценности компании создаются, как отмечалось выше, не только ее силами или только внутри нее, но и через отношения с другими сторонами. Однако это не означает, что ИО должна удовлетворять абсолютно все потребности заинтересованных сторон. В ней в данном вопросе должно фокусироваться внимание заинтересованных сторон на тех аспектах деятельности компании в рассматриваемой области, которые, с ее точки зрения, являются существенными для создания ценности в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. К тому же следует иметь в виду, что заинтересованные стороны немалую часть полезной и нужной для них информации могут получить (и получают сейчас) из других отчетов компании (финансового отчета, отчета об устойчивом развитии, и т. п.).

Формируя содержание интегрированного отчета, необходимо исходить также из того, что он «должен давать краткую информацию, существенную для оценки способности организации создавать ценность в краткосрочном, среднесрочном

и долгосрочном периоде» (с. 21)²⁴. Причем каких-либо пороговых числовых значений существенно, как, кстати сказать, и в МСФО, не установлено. Дано лишь определение понятия существенности, которое по смыслу практически почти совпадает с тем, что содержится в МСФО, а именно: «факт является существенным, если, по мнению высшего руководства компании и лиц, наделенных управленческими функциями, он имеет такое значение и важность, что может в значительной степени повлиять на оценки основных предполагаемых пользователей отчета в отношении способности организации создавать ценность на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода» (с. 21)²⁵.

Сам процесс определения существенности должен проводиться не реже одного раза в год и раскрываться в интегрированном отчете в его содержании. Таким образом, в интегрированном отчете должна находить отражение лишь существенная, необходимая для различных групп ее пользователей информация. Причем форма ее подачи должна быть краткой, но в то же время понятной для пользователей. Необходимо избегать в ней наличия избыточной информации, которая может лишь осложнить им работу. Говоря о краткости, не следует забывать то обстоятельство, что во всех случаях «интегрированный отчет должен включать в себя все существенные факты, как положительные, так и отрицательные, в сбалансированной форме и без существенных ошибок» (с. 21)²⁶, т. е. информация, содержащаяся в нем, должна быть полной и надежной. Эти требования на теоретическом уровне носят аксиоматический характер. Однако реализация их на практике наталкивается, так сказать, на ряд подводных камней. Укажем два из них. Во-первых, компании оценивают затраты на сбор и обработку рассматриваемой информации в полном объеме и сопоставляют с выгодами от ее раскрытия в ИО. И если первые значительно превышают вторые, то у них существенно сокращаются мотивации к полному соблюдению установленных требований, касающихся объемов, степени конкретизации и точности информации, включаемой в ИО. Здесь они в подобных ситуациях нередко ищут, так сказать, «скрытые резервы» в сокращении нежелательных диспропорций между

²² Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

²³ Там же.

²⁴ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

²⁵ Там же.

²⁶ Там же.

затратами и выгодами от данных работ, а также проявляют «творческий подход» в обосновании своих профессиональных суждений. Поэтому авторы «Проекта международной структуры <ИО>», предвидя возможность возникновения таких ситуаций в соотношении «затрат и выгод», указали в нем, что компания «не должна полностью воздерживаться от раскрытия информации исходя из затрат» (с. 22)²⁷. Обращаем внимание на формулировку «полностью нельзя», следовательно, частично — можно.

Во-вторых, полное раскрытие информации, в особенности касающейся планов стратегического развития компании, может таить в себе потенциальную потерю конкурентных ее преимуществ. Поэтому, как признают сами авторы рассматриваемого документа, от организаций нельзя ожидать, что они в ИО будут полностью раскрывать подобного рода информацию. В таких случаях, «если существенная информация не отражается в отчете из-за возможного нанесения ущерба конкурентному преимуществу, то этот факт и его причины необходимо объяснить в интегрированном отчете» (с. 23)²⁸.

Информация, содержащаяся в последнем, помимо всего прочего, должна предоставляться «на основе, являющейся постоянной в течение времени, и таким образом, чтобы можно было провести сравнение с другими организациями, в тех случаях, когда это существенно для собственной истории создания ценности этой организации» (с. 23)²⁹. Иными словами, она должна отвечать принципам постоянства и сопоставимости. Постоянства — в смысле методических основ, используемых при расчете тех или иных показателей в различные периоды времени. Что же касается сопоставимости, в данном случае речь идет прежде всего об информации, относящейся к структурным элементам организации, имеющимся у всех компаний. Останемся несколько подробнее на этом.

Само содержание понятия «структурные элементы ИО» компании, которое используется в рассматриваемом документе, включает в себя:

- обзор организации и внешнюю среду;
- управление;
- возможности и риски;
- стратегию и распределение ресурсов;
- бизнес-модель;

- деятельность;
- перспективы на будущее.

Они, по сути, представляют собой перечень вопросов, на которые кратко, но содержательно должны дать ответы составители ИО.

В частности, по первому из перечисленных элементов в ней следует отразить, чем занимается компания и в каких условиях она работает, т.е. указать: виды продукции (услуг), выпускаемые (оказываемые) компанией; рынки сбыта; число сотрудников; доход; количество стран, в которых она работает; позиционирование на рынке и угрозу появления новых конкурентов; факторы, влияющие на внешнюю среду (правовые, политические, социальные, экологические и др.). В интегрированном отчете должна также отражаться информация о том, как структура управления компании поддерживает ее способность производить ценности не только в настоящем, но и в будущем периоде. В этой связи в ИО следует приводить описание: деловых и личных качеств руководящего персонала компании, навыков, которыми они обладают, ответственности их за создание и/или продвижение инноваций; подходов их к управлению рисками; установленной для них системы вознаграждений и стимулов и насколько они привязаны к созданию ценности; состояния дел с внедрением передовой международной практики в области корпоративного управления и др.

Интегрированный отчет компании должен также «отвечать на следующий вопрос: «Каковы конкретные возможности и риски, влияющие на способность организации создавать ценность на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода и как организация использует такие возможности и управляет такими рисками?» (с. 26)³⁰.

В этой связи в ИО необходимо давать описание конкретных источников возможностей и рисков (внешних и внутренних), связанных с осуществлением деятельности компаний, степени вероятности их возникновения, масштабов их последствий, а также действующей системы управления рисками.

Одними из важных структурных элементов ИО являются стратегия и распределение ресурсов. ИО должна содержать, помимо перечисленной выше, также информацию о том, «в каком направлении хочет развиваться организация и как она намеревается делать это» (с. 26)³¹. Причем,

²⁷ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

²⁸ Там же.

²⁹ Там же.

³⁰ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

³¹ Там же.

как отмечалось ранее, такое описание стратегии компании не должно наносить ущерба ее конкурентным преимуществам. Но все же в ИО желательно давать описание: стратегических целей компании на краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективу; подходов и намечаемых мер по их достижению, в том числе обеспеченности последних ресурсами; отличительных особенностей, имеющих у организации, дающих конкурентные преимущества; связей стратегии компании с другими ее структурными элементами и т.п.

Вместе с тем ИО должна давать ответ и на вопрос: «Какова бизнес-модель организации и насколько она устойчива?» (с. 27)³². В дополнение к ранее изложенному на этот счет материалу укажем на то, что в ИО следует иметь следующую информацию: одна или несколько бизнес-моделей используется в организации; насколько она подходит к необходимости инноваций; возможности адаптации ее к переменам; какие факторы оказывают влияние на ее устойчивость и др.

Параллельно с этим ИО должна отвечать и на вопрос: «Насколько организация достигла своих стратегических целей и каковы результаты ее деятельности с точки зрения капиталов?» (с. 28)³³. Причем по каждой из этих целей желательно приводить количественные показатели и лишь в отдельных случаях (когда это сделать практически невозможно) — текстовое описание. Особое внимание следует уделить анализу отклонений от намеченных целей и причинам их возникновения; раскрытию связей между прошлой, текущей и будущей деятельностью; демонстрации связанности финансового и других видов капитала; сравнению результатов деятельности компании со среднеотраслевыми показателями и др.

Интегрированный отчет компании должен отвечать и на такой вопрос: «Какие сложности и неопределенности могут возникнуть у организации при реализации ее стратегии, и каковы потенциальные последствия для ее бизнес-модели и будущей деятельности?» (с. 29)³⁴. В данном случае руководство компании, базируясь на результатах проводимого ею системного анализа, должно выявить все, так сказать, «болевы точки», которые

могут встретить компанию на пути к достижению стратегических ее целей, и отразить их в ИО. Параллельно необходимо указать в ней, как компания готова в настоящее время реагировать на все эти сложности и неопределенности и какие потенциальные последствия от этих явлений могут сказаться на ее деятельности и финансовом состоянии. Хотя, на наш взгляд, следует заметить, что далеко не все компании (мягко выражаясь) сочтут целесообразным предавать гласности эту информацию в полном объеме, поскольку она не относится к факторам, положительно сказывающимся на ее имидже.

В заключительном разделе «Проекта международной структуры <ИО>» его авторы сочли целесообразным изложить материалы, касающиеся порядка подготовки и презентации компанией своего интегрированного отчета. В нем рассмотрены следующие темы³⁵:

- периодичность отчетности;
- процесс определения существенности;
- отражение в отчетности существенных вопросов;
- участие лиц, наделенных управленческими функциями;
- достоверность;
- временные рамки для краткосрочной и долгосрочной отчетности;
- границы отчетности;
- агрегирование и дезагрегирование;
- использование технологий.

В частности, указано: предполагается, что ИО компании будут предоставлять ежегодно. В ней должна находить отражение информация, касающаяся только существенных фактов и явлений. В данном разделе приведен и сам порядок определения их существенности, исходя из масштабов воздействия последних на процесс создания ценности компаний.

В интегрированном отчете требуется раскрывать не только его, но и организационные аспекты процесса определения существенности, а именно³⁶:

- описание процесса, использованного для выявления значимых фактов и сужения их до существенных фактов;

³² Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

³³ Там же.

³⁴ Там же.

³⁵ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

³⁶ Там же.

- определение ключевого персонала, задействованного в выявлении и приоритизации существенных фактов;

- определение роли лиц, наделенных управленческими функциями в этом процессе.

Последние, кстати, отвечают, помимо всего прочего, «за обеспечение эффективного руководства и принятие решений в отношении ИО, включая определение сотрудников, активно задействованных в процессе ИО, и надзор за ними» (с. 32)³⁷. В самом же интегрированном отчете должен быть указан и орган, осуществляющий надзорные функции в отношении этого отчета. В отчет может включаться и заявление данного органа, содержащее:

- «признание своей ответственности за обеспечение целостности интегрированного отчета;

- указание, что его члены приложили коллективные усилия для подготовки интегрированного отчета и содержащейся в нем информации;

- их мнение и заключение о том, что отчет представлен в соответствии со структурой» (с. 32)³⁸.

Обращаем внимание на два обстоятельства. Во-первых, наличие такого заявления в интегрированном отчете не носит обязательный характер, его может и не быть. Во-вторых, в нем отсутствует заявление о достоверности информации, приведенной в ИО. А кто же подтверждает ее надежность? Авторы рассматриваемого документа все это возлагают на органы контроля, имеющиеся в самой структуре компании. Однако у пользователей ИО такой подход не может не вызывать определенных сомнений в объективности оценок, сделанных указанными органами. Здесь без внешнего аудита ИО обойтись нельзя. Справедливости ради заметим, что в рассматриваемом документе имеется упоминание о нем в следующем контексте: «организации могут стремиться к получению независимого внешнего заверения для повышения достоверности своих отчетов» (с. 32)³⁹. Однако, как нетрудно предположить, не все из них будут к этому стремиться. В связи с этим было бы желательно указать, в каких случаях внешний аудит ИО должен быть обязательным. Прежде всего это касается публичных компаний.

³⁷ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

³⁸ Там же.

³⁹ Там же.

Качество ИО зависит в определенной степени и от правильности выбора границ отчетности и временных рамок для краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной отчетности. В рассматриваемом документе указаны правильные, на наш взгляд, подходы к решению этих вопросов. Границы интегрированного отчета должны соответствовать границам финансового отчета компании. Это объясняется рядом практических соображений. Одним из главных среди них является то, что с информацией, представленной в финансовой отчетности, связаны многие другие сведения, отражаемые в ИО.

Что же касается временных рамок для краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода отчетности, его должна устанавливать сама организация. Это связано с тем, что у компаний этот период разный, так как зависит от целого ряда факторов, прежде всего от продолжительности коммерческого и инвестиционного цикла, характерного для каждого из них.

К этим вопросам примыкает и ряд других, возникающих в процессе подготовки ИО. В частности, информация по каким дочерним и ассоциированным компаниям, совместным предприятиям должна включаться в интегрированный отчет материнской и входящих в группу с ней компаний? В рассматриваемом документе предлагается включать те же организации, что и при формировании финансовой отчетности, что, заметим, вполне логично. Это в полной мере относится и к вопросам агрегирования и дезагрегирования информации в ИО, решение по которым предлагается проводить на основе сегментов бизнеса или географических сегментов, используемых при формировании финансовой отчетности.

Сформированная с соблюдением всех указанных выше канонов ИО должна быть представлена с использованием современных ИТ-технологий, которые постоянно совершенствуются. «Информационные сообщества на основе ИО могут включаться в интерактивные платформы, такие, как социальные сети и мобильные приложения, позволяющие взаимодействовать с заинтересованными сторонами и обмениваться с ними пользовательскими материалами» (с. 35)⁴⁰.

Кроме того, как полагают авторы документа, ИО компании часто будут размещать на своих веб-сайтах.

⁴⁰ Проект международной структуры <ИО>. URL: <http://www.theiirc.org>.

В современных условиях одной из стандартизированных технологических платформ, которые могут использоваться для ИО, является XBRL. Создание в машиночитаемом формате интегрированного отчета и размещение его в Интернете, помимо всего прочего, весьма облегчает работу заинтересованным пользователям, в том числе и при проведении сравнительного анализа с ИО других организаций.

Подводя итог, отметим, что многие положения, содержащиеся в рассмотренном документе, были учтены при разработке самого проекта Международного стандарта по интегрированной отчетности, который недавно (09.12.2013) был опубликован на веб-сайте IFRS. Немного позже (14.05.2014) на этом сайте появился и официальный перевод его на русский язык. Сейчас же проходит его обсуждение. Предполагается, что окончательный вариант стандарта будет принят в 2015 г.

Литература

1. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования учета основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14.
2. Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В., Сиднева В.П. Концептуальные и методические подходы к оценке учетных объектов по справедливой стоимости: монография. М.: Финуниверситет, 2013.
3. Ендовицкий Д.А., Сапожникова Н.Г. Производные инструменты: учет и отчетность: монография. Воронеж: Воронежский государственный университет, 2013.
4. Замула И.В., Липова А.Л. Бухгалтерский учет экономических обязательств потребителей // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22.
5. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник /под ред. В.Г. Гетьмана. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2012.
6. Гетьман В.Г. Современные взгляды на бухгалтерский учет и его проблемы // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 30.
7. Рожнова О.В. Виртуальная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 14.
8. Гетьман В.Г. Совершенствование экономических отношений и отдельных аспектов учета в России // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2010. № 16.
9. Гетьман В.Г. Учет природного капитала и истинных издержек // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 17.

10. Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 41.
11. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 13.
12. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 10.

References

1. Getman V.G. Burning issues on improving fixed assets accounting. International accounting, 2013, no. 14.
2. Getman V.G., Grishkina S.N., Rognova O.V., Safoнова I.V., Sidneva V.P. Conceptual and methodological approaches for valuation accounting articles using fair value, Monograph. Moscow, Financial University, 2013.
3. Endovitsky D.A., Saposhnikova N.G. Derivatives: accounting and reporting, Monograph. Voronezh, Voronezh state University, 2013.
4. Zamula I.V., Lipova A.L. Accounting for economic liabilities of users. International accounting, 2014, no. 22.
5. International Financial Reporting Standards: Textbook, under the edition of V.G. Getman, 2-nd edition. Moscow, Infra-M, 2012.
6. Getman V.G. Modern views on accounting and it's problems. International accounting, 2012, no. 30
7. Poznova O.V. Virtual reporting. International accounting, 2014, no. 14.
8. Getman V.G. Improving of economic relations and specific aspects of accounting in Russia. Financial analytics, 2010, no. 16.
9. Getman V.G. Accounting for natural capital and faithful costs. International accounting, 2012, no. 17.
10. Getman V.G. Reserves of improving accounting and reporting in commercial entities. International accounting, 2012, no. 41.
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Business accounting and Integrated Reporting. International accounting, 2014, no. 13.
12. Kogdenko V.G., Melnik M. V. Integrated Reporting: issues of preparing and analysis. International accounting, 2014, no. 10.

УДК 657.01

ИНТЕГРИРОВАННЫЕ УЧЕТНЫЕ КОММУНИКАЦИИ

РОЖНОВА ОЛЬГА ВЛАДИМИРОВНА,

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: rognova@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены вопросы, связанные с интегрированными учетными коммуникациями. Выделены наиболее важные виды деятельности в процессе создания единого информационного учетного потока: наполнение потока информацией; учетное преобразование информационного потока; включение отчетной информации в единый информационный поток предприятия и его движение к пользователям; мониторинг достижения целей отчетности. Представлены методы выстраивания интерактивного взаимодействия предприятия с пользователями своей отчетности. Предложены обязательные критерии для классификации межличностных коммуникаций в процессе создания отчетности: участники взаимодействия; регулярность взаимодействия; интенсивность взаимодействия. Выделены основные проблемы, связанные с этими коммуникациями: умышленное искажение отчетной информации; сложность отражения реальности учетными методами; априорная субъективность при вынесении профессионального суждения; длительность периода формирования финансовой и управленческой отчетности; потеря доверия пользователей финансовой отчетности. Показаны причины существующих проблем и предложены принципы, которые следует положить в основу построения комплекса интегрированных учетных коммуникаций.

Ключевые слова: интегрированные учетные коммуникации, учет, отчетность, учетный процесс, виртуализация учета.

INTEGRATED ACCOUNT OF COMMUNICATION

OLGA V. ROZHNOVA,

Ph.D., Doctor of Sciences (Economics), Professor, Department of «Accounting in commercial organizations», Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: rognova@mail.ru

ABSTRACT

The article considers the issues associated with an integrated account of communications (IAC). There are most important activities in the process of collecting reporting information: information content; data flow transformation; inclusion of reporting information into a common information flow of a company and its movement to users; monitoring of reporting achievements. Some methods for building interactive interface with the business users of its financial statements are described. Moreover, mandatory criteria for the classification of interpersonal communications in the process of reporting are given such as participants of an interaction; its frequency and intensity. As a result, there are some main problems associated with these communications listed like distortion of accounting information; complexity of its reflection with the help of accounting methods; a priori subjectivity while making professional judgments; duration of financial and management reporting; loss of confidence of the users of financial statements. The paper shows the causes of existing problems and proposes some principles that might be used as a basis of a project design of complex IAC.

Keywords: Integrated Accounting Communication, accounting, reporting, accounting process, virtualization accounting.

Выбор данной темы обусловлен тем, что, с одной стороны, междисциплинарное взаимодействие обогащает науку и дает возможность обмениваться идеями и опытом ученым, изучающим различные стороны экономических явлений и процессов, а с другой — работа создателей учетной информации (бухгалтеров) происходит в условиях межличностного контактирования.

В маркетинге для контактирования с определенными целевыми сегментами рынка и с аудиториями в целях выполнения задач хозяйствующего субъекта на рынке используются интегрированные маркетинговые коммуникации (ИМК), под которыми понимается совокупность организационно-экономических, рекламно-информационных и межличностно-коммуникативных мероприятий компании [1, с. 74]. ИМК должны составить целостную систему деятельности предприятия, обеспечивающую получение экономической и социальной выгоды от доступных и перспективных ресурсов на основе применения различных маркетинговых инструментов и принципов управления коммуникативными процессами. В учетной области также, по нашему мнению, необходимо использовать интегрированные коммуникации. Логично именовать их интегрированными учетными коммуникациями (ИУК) и применять для их создания и развития опыт ИМК. ИУК должны помочь решить ряд учетных [2–4], а также социальных проблем.

Интегрированные маркетинговые коммуникации дают возможность все маркетинговые коммуникации представить в виде единого потока информации из единого источника. Потребитель финансовой и управленческой отчетности также получает информацию из единого источника, которым является эта отчетность. Процесс образования единого информационного учетного потока на предприятии характеризуется документооборотом, в котором отражено, какая информация, когда и куда поступает. В процессе создания единого информационного учетного потока полагаем необходимым прежде всего выделить такую деятельность, как:

- **наполнение потока информацией**, включающее одновременно выполняющиеся этапы, — генерацию внутренней информации подразделениями, отдельными менеджерами компании (различные подразделения компании генерируют информацию, необходимую для ведения финансового и управленческого учета); сбор внешней

информации (часть информации поступает из внешних источников, прежде всего с рынка);

- **учетное преобразование информационного потока**, создающее в соответствии с учетной теорией и методологией учетную и отчетную информацию [информация из единого информационного потока поступает в отделы учета, где должным образом преобразуется в отчетность согласно правилам (стандартам) учета и отчетности];

- **включение отчетной информации в единый информационный поток предприятия и его движение к пользователям**. Внутри предприятия поток направляется к конечным внутренним информационным потребителям [готовая отчетность поступает к руководству, определенные части информации отчетности (иногда и вся отчетность) поступают в соответствующие отделы, которые нуждаются в данных сведениях и которые в свое время выступали как источники информации для подготовки этой отчетности]. Поток, выходящий за пределы компании, становится доступен конечным внешним информационным потребителям, многие из которых могут быть и потребителями продукции (услуг) компании;

- **мониторинг достижения целей отчетности**. Компания должна отслеживать реакцию пользователей (в целом экономического сообщества) на качество ее отчетности, анализировать правильность выбора учетной политики, включения дополнительных разъяснений, которые стандарты не требуют, но которые необходимы для обеспечения лучшего понимания пользователями ее финансового положения, результатов деятельности и изменений в капитале, например объяснения в отношении различных рисков (не являющихся обязательными к раскрытию), факторов неопределенности и т.п.

Полагаем, что без выделения последнего вида деятельности нельзя правильно определить отчетный цикл. С публикацией годовой отчетности, на наш взгляд, отчетный цикл не заканчивается. Предлагаем считать началом отчетного цикла начало отчетного года, а моментом завершения — дату оценки выпущенной отчетности на основе мнения пользователей.

В каждом из этих видов деятельности происходит межличностное взаимодействие. В учетной сфере интерактивное взаимодействие с внешним потребителем учетной информации так же значимо, как и в ИМК, однако оно слабо развито. Роль «интерактивной коммуникации с каждым клиентом подтверждает правило Парето — 80% прибыли

приносят 20% постоянных клиентов. Уход 2% постоянных клиентов уменьшает прибыль на 10–12%. Затраты на привлечение нового клиента в пять раз больше, чем на удержание старого. В среднем в США новый клиент стоит 230 долларов, а компания контактирует четыре раза с существующими клиентами и шесть раз с потенциальными. И при этом традиционно за пять лет теряются 50% клиентов. Половина клиентов не приносят прибыли именно из-за неэффективно выстроенной коммуникации» [1, с. 80]. А в учетной сфере к клиентам относятся не только поставщики и покупатели, но, что особенно важно, — и инвесторы, в том числе потенциальные.

Любое предприятие должно построить систему интерактивного взаимодействия с пользователями своей отчетности. Для этого в ИУК могут применяться наиболее подходящие к сложившейся ситуации методы выстраивания коммуникаций, включая организационно-экономические, информационно-рекламные, установления межличностных отношений, юридические (слияния и поглощения). Например, информационно-рекламные методы в ИМК подразумевают действия, направленные на создание и улучшение имиджа предприятия. Качество финансовой отчетности также во многом формирует образ компании посредством завоевания доверия пользователей, которое, в свою очередь, зависит от степени транспарентности, достоверности, уместности отчетной информации [5, 6].

Особое внимание предприятию следует уделять методам установления межличностных отношений. В ИМК такие методы основываются на этике деловых отношений с внешними пользователями отчетности, аудиторами, а также этике отношений между всеми участниками процесса формирования отчетной информации. Они влияют на множество различных моментов, связанных с созданием отчетности и ее восприятием пользователями. Межличностные коммуникации в процессе создания отчетности следует классифицировать в общем виде:

- по участникам взаимодействия:
 - бухгалтер — руководитель компании;
 - бухгалтер — менеджеры компании;
 - бухгалтер — внешний аудитор;
 - бухгалтер — внутренний аудитор;
 - бухгалтер — бухгалтер (в том числе главный бухгалтер — бухгалтер);
 - бухгалтер — пользователи отчетности;
 - бухгалтер — разработчики учетных (отчетных) правил;

— по регулярности взаимодействия:

- постоянное;
- периодическое.

Полагаем, что взаимодействие по всем перечисленным выше видам должно быть постоянным, только с внешним аудитором оно может быть периодическим;

— по интенсивности взаимодействия:

- значительное;
- среднее;
- слабое.

Основными проблемами, связанными с межличностными отношениями в процессе формирования финансовой отчетности, являются, на наш взгляд, следующие:

- умышленное искажение отчетной информации;
- сложность отражения реальности учетными методами;
- априорная субъективность при вынесении профессионального суждения;
- слишком долгие сроки формирования финансовой и управленческой отчетности;
- потеря доверия пользователей финансовой отчетности, ведущая в итоге к потере имиджа, привлекательных источников финансирования, снижению стоимости компании и далее к ее ликвидации.

Причины этих проблем кроются в:

- конфликте интересов — различном понимании собственных выгод, выгод другой стороны взаимодействия и выгод предприятия;
- различном понимании качества отчетности;
- личностных особенностях участников взаимодействия;
- неумении строить деловые отношения, незнании принципов общения, неумении адаптироваться к партнеру и устанавливать контакт.

На наш взгляд, следующие мероприятия могут способствовать повышению эффективности межличностных коммуникаций:

- внутри предприятия — обеспечение межличностной совместимости, срабатываемости, создание положительного психологического климата в компании, транспарентности;
- при внешнем взаимодействии — расширение старых форм и постоянный поиск новых форм общения, установление постоянной обратной связи, обеспечение транспарентности.

Предлагается также создание дорожной карты финансовой (и управленческой) отчетности, в которой, помимо стратегии, тактики, инновационной

составляющей, этапов развития, будут показаны возможные конфликтные ситуации на каждом этапе и потенциальные способы их разрешения.

В качестве основополагающих принципов выстраивания комплекса ИУК целесообразно использовать базовые принципы ИМК: синергизм, открытость, оперативность, персонализацию.

Синергизм должен обеспечить взаимно выгодное сотрудничество всех элементов учетной системы (поддерживающее взаимодействие всех участников процесса формирования учетной отчетности).

Открытость — транспарентность — важнейший принцип учета, финансовой и управленческой отчетности. Причем транспарентной должна быть не только внутренняя учетная отчетность, но и внешняя, именно транспарентность повышает устойчивость компании, обеспечивает ей положительный имидж [5, 6].

Оперативность, понимаемая в ИМК как «готовность использовать не только специально инициированные, но и произвольно возникающие события для стратегических коммуникаций» [1, с.81], должна активно применяться в учетной сфере. Достаточно часто у компании возникает возможность сделать как можно более полные раскрытия в отчетности в отношении каких-либо событий, привлекая, таким образом, внимание пользователей к проблемам и способам их решений, используемым компанией. Подобные раскрытия могут повысить имидж компании и доверие к ней пользователей, в том числе ее действующих и потенциальных клиентов. По сути, отчетность компании дает ей возможность лишней раз прорекламировать себя, усовершенствовать свой образ, создать устойчивое представление о себе как предприятии, не обманывающем своих клиентов, правильно оценивающим угрозы и умеющем верно выбирать действенные контрмеры.

Принцип персонализации для финансовой отчетности, по нашему мнению, пока применяться не может, по крайней мере, его действие весьма ограничено стандартами финансовой отчетности, однако в процессе финансового учета он необходим, а в управленческом учете и отчетности играет огромную роль. На наш взгляд, этот принцип уместно назвать принципом адресности. В ИМК он означает выстраивание персональных отношений с каждым отдельным клиентом. В ИУК для финансовой отчетности в соответствии с этим принципом следует по мере возможности (так как

есть еще принцип рациональности — выгоды от отчетности должны быть больше, чем затраты на нее) приводить сведения, которые будут полезны для каждой из групп пользователей, для чего предприятие вполне может использовать раскрытия дополнительной информации. Кроме того, учетная финансовая и управленческая информация, а также информация управленческой отчетности должна поступать к пользователям в таком виде, в каком она наиболее для них полезна, т.е. удобна для восприятия и анализа. В области финансового и управленческого учета, а также управленческой отчетности выполнение этого принципа обеспечивается тем, что получатель информации всегда известен, а значит, известны его информационные предпочтения и те задачи, которые на основе поступившей информации он должен решить.

Еще один принцип, по нашему мнению, должен быть использован в ИУК — виртуализация. Значительная часть учетных коммуникаций происходит виртуально, даже в рамках ведения управленческого учета на предприятии уже необязательно реальное личное контактирование участников этого процесса, многие вопросы решаются посредством виртуального общения, что еще раз свидетельствует о виртуализации учета [4, 7], происходящей в последние годы (в связи с виртуализацией экономики), и требует от предприятия разработки регламента подобного виртуального общения в сфере учета и отчетности. В учетной политике должен быть раздел, посвященный организации виртуального общения как внутри компании, так и с внешними пользователями. На наш взгляд, обязательно на сайте компании для пользователя отчетности должна быть предусмотрена возможность оставить свое мнение о ней. Важная задача для компании в области ИУК — расширять круг пользователей своей отчетности, тем самым привлекая новых инвесторов, покупателей, поставщиков, работников и т.п. (здесь также работает правило Парето).

Подведем итоги и сделаем **выводы** по рассмотренным в статье вопросам.

Предлагается выделять такую область в учете и отчетности, как ИУК, для построения которых целесообразно использовать опыт ИМК.

Одним из видов учетной деятельности следует считать мониторинг достижения целей отчетности, завершающий отчетный цикл, началом которого является начало отчетного года.

В каждом из видов деятельности процесса создания единого информационного учетного

потока (наполнение потока информацией, учетное преобразование информационного потока, включение отчетной информации в единый информационный поток предприятия и его движение к пользователям, мониторинг достижения целей отчетности) происходит межличностное взаимодействие, влияющее на качество рассматриваемого процесса.

Для построения необходимой любому предприятию системы интерактивного взаимодействия с пользователями своей отчетности целесообразно применять наиболее подходящие к сложившейся ситуации методы выстраивания коммуникаций, включая организационно-экономические, информационно-рекламные, установления межличностных отношений, юридические (слияния и поглощения).

Межличностные коммуникации в процессе создания отчетности следует классифицировать прежде всего по участникам взаимодействия, регулярности и интенсивности взаимодействия.

Основные проблемы, связанные с межличностными отношениями в процессе формирования финансовой отчетности (на наш взгляд, это — умышленное искажение отчетной информации; сложность отражения реальности учетными методами; априорная субъективность при вынесении профессионального суждения; слишком долгие сроки формирования финансовой и управленческой отчетности; потеря доверия пользователей финансовой отчетности, ведущая в итоге к потере имиджа, привлекательных источников финансирования, снижению стоимости компании и далее к ее ликвидации) вызваны следующими причинами: конфликтом интересов участников ИУК; различным пониманием качества отчетности участников ИУК; личностными особенностями участников взаимодействия; неумением строить деловые отношения, незнанием принципов общения, неумением адаптироваться к партнеру и устанавливать контакт.

К основополагающим принципам выстраивания комплекса ИУК следует отнести синергизм, открытость, оперативность и персонализацию.

Предлагается применить еще один основополагающий в современных условиях принцип — виртуализацию, позволяющую использовать в ИУК виртуальное общение как наиболее распространенный вид коммуникации в виртуализированной экономике и виртуализированном обществе.

Литература

1. *Ильичева И.В.* Маркетинговые технологии: учеб.-метод. пособие. Ульяновск: УлГТУ, 2012. 158 с.
2. *Рожнова О.В.* Актуальные проблемы финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 15 (261). С. 2–8.
3. *Рожнова О.В.* Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 29 (269). С. 2–8.
4. *Рожнова О.В.* Виртуальная отчетность // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 14 (308). С. 11–18.
5. *Рожнова О.В., Марков В.В., Игумнов В.М.* Транспарентность как приоритетное направление повышения качества отчетности предприятий // *Известия МГТУ «МАМИ»*. 2013. № 1 (15). Т. 5. С. 80–85.
6. *Рожнова О.В., Игумнов В.М.* Формирование и оценка транспарентной финансовой отчетности // *Аудиторские ведомости*. 2012. № 10. С. 41–50.
7. *Федорчукова С.Г.* Особенности и преимущества виртуальных предприятий в современных условиях // *Современные фундаментальные и прикладные исследования*. 2014. № 1 (12). С. 212–215.

References

1. *Ilicheva I. V.* Marketing technologies: educational-methodical manual. Ulyanovsk: UlSTU, 2012. 158 p.
2. *Rozhnova O. V.* Actual problems of financial statements // *International accounting*, 2013, no. 15 (261), pp. 2–8.
3. *Rozhnova O. V.* Topical issues of fair value of assets and liabilities // *International accounting*, 2013, no. 29 (269), pp. 2–8.
4. *Rozhnova O. V.* Virtual statements // *International accounting*, 2014, no. 14 (308), pp. 11–18.
5. *Rozhnova O. V., Markov V. V., Igumnov V. M.* Transparency as a priority direction of improving the quality of reporting by enterprises // *Izvestiya MGTU «MAMI»*, 2013, no. 1 (15), v. 5, pp. 80–85.
6. *Rozhnova O. V., Igumnov V. M.* Formation and evaluation of transparent financial reporting // *Auditor sheets*, 2012, no. 10, pp. 41–50.
7. *Fedorchukova S. V.* Features and advantages of virtual enterprises in modern conditions // *Modern fundamental and applied research*, 2014, no. 1 (12), pp. 212–215.

УДК 657

ОБЪЕКТЫ ЭКСПЕРТНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ КАК КОМПОНЕНТЫ ПРЕДМЕТА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

КЕВОРКОВА ЖАННА АРАКЕЛОВНА,

доктор экономических наук, профессор кафедры аудита и контроля Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье раскрываются проблемы категориального аппарата объектов экспертизы как научного направления. Внимание автора направлено на классификацию объектов, сущность которых рассматривается как с научной точки зрения, так и со стороны экспертной деятельности. При этом доказано, что раскрытие сущности данной категории позволит решить ряд вопросов, связанных с классификацией экономических экспертиз, определением компетенции эксперта, подготовкой документов для сравнения, оценкой трудозатрат эксперта и др. Результаты обзора различных информационных источников позволили автору определить важнейшие характеристики категории «объект экономической экспертизы» и его существенные стороны, а также предложить авторское определение данной дефиниции. Опираясь на результаты проведенного исследования, в статье предложена авторская позиция классификации объектов как составляющих компонентов предмета экономической экспертизы, обоснованы их экономическое содержание и значимость. В статье отражены выводы автора о применении системного подхода к объекту экспертного исследования, о существовании двух подходов к классификации объектов экономической экспертизы, о группировке их по степени сложности, а также о группировке объектов с учетом особенностей практической экспертной деятельности.

Ключевые слова: экономическая экспертиза, объект, системный подход, классификационные признаки, конечные объекты, промежуточные объекты.

OBJECTS OF EXPERT RESEARCH AS COMPONENTS OF THE SUBJECT OF ECONOMIC EXPERTISE

ZHANNA A. KEVORKOVA,

Ph D., Doctor of Sciences (Economics), Professor, Department of Audit and Control, Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

ABSTRACT

The article reveals the problem of categorical apparatus objects of expert examination as a scientific area. The classification of objects studied from both the scientific and expert points of view are of author's interest. Thus, it is proved that the disclosure of this category addresses a number of issues related to a classification of economic assessments such as a definition of competences of an expert, a document preparation for comparison, an evaluation of an expert labor and others. Due to the review of various information sources, the author defines the most important characteristics of a category «object of economic expertise» and its essential aspects. Based on the survey results, the author proposes his view of an object classification as components of the subject of economic expertise, their economic contents and significance. Finally, the conclusion summarizes the wide use of a systemic approach to the subject of an expert study, as well as two approaches to the classification of objects of economic expertise grouped in the degree of complexity and with regards to practical features of expert activities.

Keywords: economic analysis; object; system approach; classification features; targets; intermediate objects.

В экономической экспертизе объект экспертного исследования — одна из важнейших, сложных и многозначных категорий.

Сущность категории «объект» в экономической экспертизе, как и содержание ее предмета, следует рассматривать с двух сторон: с научной точки зрения и в прикладной плоскости. В соответствии с первым подходом объект экономической экспертизы — это род (вид) объектов, категория предметов, характеризующихся общими свойствами. В качестве примера можно привести совокупности активов, обязательств, доходов, расходов или капитала, раскрываемые экономическим субъектом как элементы годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. При выявлении признаков ее искажения экспертом будут приниматься соответствующие решения о проведении дополнительных контрольных процедур. В практической экспертной деятельности объект — это определенный предмет, поступающий на исследование эксперту. Например, это может быть отдельно взятый счет-фактура или какой-либо документ, имеющий отношение к экономическому субъекту,

в деятельности которого установлены правонарушения в области экономики. То есть объекты — это вещественные доказательства, необходимость изучения которых в процессе расследования правонарушения в области экономики требует использования специальных познаний и обязательного проведения экономической экспертизы.

Раскрытие сущности категории «объект экономической экспертизы» позволит разрешить многочисленные теоретические проблемы и практические вопросы. Это касается классификации судебных экономических экспертиз, определения компетенции эксперта, подготовки документов для сравнения, оценки трудозатрат эксперта и др.

Обзор экономической и специальной литературы (табл. 1) позволил составить авторское мнение об объектах экономической экспертизы.

Анализ содержания приведенных определений позволил выделить наиболее важные характеристики объекта экономической экспертизы:

- объектом может быть любой учетный или внеучетный документ, бизнес-процесс, явление, вид

Таблица 1

Трактовка понятия «объект экономической экспертизы» в различных источниках

Источник	Содержание
Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»*	Объектами исследований являются вещественные доказательства, документы, предметы, животные, трупы и их части, образцы для сравнительного исследования, а также материалы дела, по которому производится судебная экспертиза. Исследования проводятся также в отношении живых лиц
Большой экономический словарь [1]	Объект (от лат. <i>objectum</i> – предмет) – это предмет, явление, на который направлена какая-либо деятельность
Е.Р. Россинская, Н.Д. Эриашвили, Ж.А. Кеворкова [2]	В широком, т.е. процессуальном, смысле объектом являются любые относящиеся к предмету исследования материалы дела, направляемые на бухгалтерскую (экономическую) экспертизу. В узком смысле под объектом конкретного экспертного исследования понимается именно та документально зафиксированная информация о фактах и событиях финансово-хозяйственной жизни хозяйствующего субъекта, которая анализируется экспертом и кладется в основу его выводов
Р.С. Белкин [3], В.В. Шадрин [4]	Объект судебной экспертизы – это источник фактических данных, носитель информации о фактах, составляющих предмет экспертизы
Е.П. Нелезина [5]	Объекты экспертизы – это закрепленные в материалах дела и предусмотренные процессуальным законодательством источники информации
С.Г. Чаадаев, Т.М. Дмитриенко [6]	Объектом экспертизы являются те источники сведений об устанавливаемых фактах и те носители информации, которые подвергаются экспертному исследованию и посредством которых эксперт познает обстоятельства, входящие в предмет экспертизы

* О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2014).

деятельности, факт хозяйственной жизни, реально осуществленные экономическим субъектом;

- объект тесно связан с предметом экономической экспертизы;
- объект воспроизводится в мышлении субъекта экономической экспертизы (в частности, эксперта) [7].

Однако следует заметить, что в экономической экспертизе эксперту приходится иметь дело не с самими фактами хозяйственной жизни, бизнес-процессами, явлениями, а с их отражением в системе экономической информации, формируемой экономическим субъектом. Следовательно, в широком смысле под *объектом экономической экспертизы следует понимать материальный носитель информации о фактических данных, связанных с предметом экспертного исследования*. Исходя из содержания данного определения, автор определяет существенные стороны, характеризующие категорию «объект экономической экспертизы», в составе которых выделяет следующие:

- природа объекта экономической экспертизы всегда материальна;
- роль объекта в установлении определенных фактических данных определена информационной функцией системы экономической информации;
- всегда существует логическая связь между устанавливаемыми экономической экспертизой фактами с выявленным правонарушением.

Поскольку объекты, изучаемые экспертом в области экономики, всегда материальны, они свидетельствуют о происшедшем событии в форме самого факта своего существования либо как носителя его следов. В качестве примера можно привести факт установленной недостачи готовой продукции на складе экономического субъекта на большую сумму (происшедшее событие) и отражение в учетных регистрах текущего периода результатов инвентаризации, проведенной сразу же после установления кражи готовой продукции в соответствии с требованиями законодательства (носители следов).

Для раскрытия сущности категории «объект экономической экспертизы» в исследованиях обоснован вывод о том, что эксперту необходимы знания не только экономической природы материального носителя, его содержания, логической связи с другими объектами, но и знания механизма отражения объекта в системе экономической информации [8]. То есть к объекту экспертного исследования необходимо применить системный подход.

Результаты проведенного исследования позволяют предложить авторское определение дефиниции «*объект экономической экспертизы*», под которым следует понимать соответствующие источники сведений, носители информации, направляемые эксперту и подвергаемые им документальному исследованию для подтверждения правильности отражения осуществленных хозяйственных ситуаций в системе экономической информации с целью установления достоверности наличия этой информации в первичных документах, учетных регистрах и финансовой отчетности для установления обстоятельств, входящих в предмет экономической экспертизы.

В юридической литературе объекты экспертного исследования с одинаковой системой свойств носят название родовых. С позиций экономической экспертизы ее объектами будут внешние и внутренние внеучетные и учетные документы по отдельным счетам или участкам бухгалтерского учета, финансовая отчетность, налоговые декларации, различные протоколы собраний акционеров, Совета директоров и многое другое. Раскрывая сущность понятия родовых объектов, считаем необходимым выделить более узкое понятие — «специальный объект» [8]. В его качестве может выступать экспертиза налоговых деклараций, учредительных документов или пакета акций экономического субъекта. Считаем, что, кроме родовых и специальных объектов, должно быть выделено понятие конкретного (индивидуально определенного) объекта экономической экспертизы, характерного для определенного ее вида и представленного эксперту по выявленному правонарушению [8].

Систематизация и обобщение результатов авторского исследования по вопросам классификации позволили установить несколько классификационных признаков, характерных для объектов экономической экспертизы (табл. 2). Это позволило выделить группы объектов экономической экспертизы, обосновать их экономическое содержание и значимость.

Сущность объектов-отображений заключается в том, что в них отражена информация о другом объекте. Это могут быть любые журналы-ордера, листки-расшифровки, сводные (накопительные) ведомости или машинограммы, в которых находят отражение первичные учетные документы, являющиеся объектами-предметами. Иными словами, в первичных учетных документах отражается сам факт осуществления хозяйственной ситуации.

Исходя из основания классификации объектов экономической экспертизы по значимости (роли)

носителя информации в процессе экспертного исследования, можно выделить исследуемые, сравнительные и прочие материалы. Считаем, что к исследуемым можно отнести те объекты, которые являются материальными носителями информации и фигурируют в качестве доказательств. Это может быть финансовая отчетность за текущий или предыдущий отчетный год, документация структурного подразделения или участка бухгалтерского учета. Объекты сравнения (сравнительные) используют при решении различных экспертных задач. Состав прочих объектов должен определяться предметом экономической экспертизы.

При решении экспертных задач (поставленных на решение экспертизы вопросов) каждый объект экономической экспертизы занимает определенное место, в соответствии с которым их можно классифицировать как конечные (основные) или промежуточные (вспомогательные). По нашему мнению, основными объектами будут те, которые являются базой для разрешения экспертной задачи, поставленной перед экспертом, и определяют вид экономической экспертизы. К таким объектам можно отнести первичные бухгалтерские документы, включая материалы инвентаризаций, документы учетного оформления, годовую бухгалтерскую отчетность, записи в регистрах синтетического и аналитического учета и др.

Поскольку любая экономическая экспертиза является многоэтапным процессом, промежуточные результаты, получаемые экспертом после каждого этапа и характеризующие определенные стороны исследуемого объекта, будут вспомогательными. В качестве промежуточных (вспомогательных) объектов экономической экспертизы можно назвать документы оперативного учета, документы неофициального учета, деловую переписку, документы по учету кадров и др.

Объемный признак классификации специфичен и устанавливается индивидуально для каждого вида экономической экспертизы. В зависимости от величины объекта экспертом выбираются методы и методика (частная) экспертного исследования. По числу исследуемых объектов в экономической экспертизе преобладают множественные, поскольку любой факт хозяйственной жизни, действительно совершенный в текущей, финансовой или инвестиционной деятельности экономического субъекта, отражается в нескольких учетных регистрах синтетического и аналитического учета исходя из принципа обобщения информации.

Таблица 2

Предлагаемая классификация объектов экономической экспертизы

Признаки классификации	Выделенные группы объектов
Вид носителя информации	Объекты-отображения. Объекты-предметы
Значимость (роль) носителя информации в процессе экспертного исследования	Исследуемые. Сравнительные. Прочие материалы
Место объекта в процессе решения экспертной задачи (вопроса)	Конечный (основные). Промежуточный (вспомогательные)
Объем объектов исследования: по полноте	Полный. Частичный
по величине	Большие. Средние. Малые
по множественности	Единичные. Множественные
Информативность объекта	Высокоинформативные. Среднеинформативные. Малоинформативные. Непригодные
Состояние объекта	Обычное. Частично измененное. Измененное

Классификация объектов экономической экспертизы по признаку информативности связана с их делением по объему. На наш взгляд, наиболее информативными являются полные объекты-отображения, а также множественные объекты. Возможность применения данного классификационного признака должна учитываться при решении вопроса о пригодности (непригодности) и достаточности объектов для производства соответствующего вида экономической экспертизы.

Считаем, что классификация объектов экономической экспертизы с учетом признака состояния также связана с их информативностью.

Анализ результатов обзора экономической и юридической литературы позволил сделать вывод о существовании двух подходов к классификации объектов экономической экспертизы. Сущность первого заключается в том, что объекты группируются по степени сложности. В состав простых включаются те, которые состоят из нескольких элементов, прямо и непосредственно связанных между собой [5, 8, 9]. Сложные объекты экономической экспертизы, по определению Н.Т. Белухи, имеют неопределенную

структуру, которая требует для определения конкретизирующих ее элементов предварительного исследования [10]. На наш взгляд, в таком подходе есть определенная рациональность, однако он не в полной мере учитывает экономическую политику и специфику современного состояния учетного процесса, в котором выделяют финансовый, управленческий и налоговый учет. Авторы второго подхода настаивают на разделении объектов экспертного исследования на общие и специальные [11]. Однако такой подход не позволяет в полном объеме охватить все объекты экономической экспертизы и правильно оценить всю информацию, находящуюся в распоряжении эксперта.

Анализ существующих в литературе позиций и точек зрения на категорию «объект экономической экспертизы» с учетом особенностей практической экспертной деятельности позволяет констатировать, что все объекты можно объединить в три группы.

К первой группе объектов, классифицированных как конечные (основные), относятся материалы, ставшие предметом исследования эксперта. Состав основных объектов экономической экспертизы может быть достаточно большим по объему, множественным и информативным. К ним следует отнести первичные и сводные бухгалтерские документы, документы учетного оформления, регистры текущего учета, годовую финансовую отчетность, материалы проведенных инвентаризаций, Главную книгу, бухгалтерские записи в регистрах синтетического и аналитического учета, внеучетные документы, относящиеся к выявленным правонарушениям. Все перечисленные основные объекты представляют собой источники системы экономической информации о текущей, финансовой и инвестиционной деятельности экономического субъекта. С этой стороны, эксперт может исследовать все внешние признаки таких объектов, а также их содержание в отдельности. Кроме того, исследование содержания учетных данных, вытекающих из совокупности различных основных объектов, необходимо проводить с учетом принципа непротиворечивости экономической информации. Это позволяет установить признаки недоброкачественных документов, содержащих элементы интеллектуального подлога.

Вторую группу объектов экономической экспертизы принято в литературе называть вспомогательными. На наш взгляд, более точное название — промежуточные, так как при решении экспертных задач они являются дополнительным материалом, помогающим установить истину. При исследовании

промежуточных объектов экономической экспертизы в их содержании и содержании вытекающих из них учетных данных могут быть выявлены признаки злоупотреблений. В этом отношении они аналогичны группе основных объектов экономической экспертизы, хотя в зависимости от ее вида в их составе выделяют документы оперативного учета, технических служб, документы неофициального учета, деловую переписку, учредительные документы, договоры гражданско-правового характера, документы контрагентов. При исследовании объектов экономической экспертизы этой группы эффективно применение методов документального контроля, взаимного контроля и встречных проверок (при необходимости их применения), контрольного сличения остатков и др.

Многочисленную группу объектов экономической экспертизы составляют другие сведения, относящиеся к предмету экспертизы. Считаем, что, исходя из признака классификации объектов экспертизы по значимости (роли) носителя информации в процессе экспертного исследования, их можно причислить к дополнительным объектам. Такая информация подтверждает или опровергает выдвинутые экспертом гипотезы, служит источником получения справочной информации. Материалы дополнительных объектов во многом определяют содержание и методику исследования основных и промежуточных (вспомогательных) объектов экономической экспертизы. Они не являются средствами учетной регистрации фактов хозяйственной жизни и не могут служить основанием для записи на счетах бухгалтерского учета. Однако некоторые сведения, изложенные в дополнительных объектах (материалах), обладают определенными свойствами, используемыми экспертом в процессе исследования. В состав дополнительных объектов экономической экспертизы могут включаться акты документальных ревизий, заключения экспертов по другим видам экспертиз, аудиторские заключения, материалы и акты камеральных проверок, протоколы допросов обвиняемых, свидетелей; протоколы обысков и выемок документов и др.

На наш взгляд, нельзя признать правильной практику, когда на экспертное исследование направляются все первичные документы. Безусловно, все они могут являться объектами экономической (например, бухгалтерской) экспертизы и использоваться при ее проведении в качестве объектов исследования. Однако следователю, суду, другому заказчику экономической экспертизы предварительный

осмотр и изучение первичных документов целесообразно осуществлять с участием соответствующих специалистов исходя из отраслевой специфики экономического субъекта.

При исследовании первичных документов следует иметь в виду, что каждый факт хозяйственной жизни сопровождается оформлением большого количества взаимосвязанных документов. Поскольку в этом процессе принимают участие разные должностные лица проверяемой и взаимосвязанной с ней организаций, каждый факт хозяйственной жизни порождает в сопроводительной документации сложные информационные потоки и сети. По нашему мнению, для эффективного их исследования необходимо построить блок-схему документооборота и информационных связей между документами, являющимися объектами экономической экспертизы. Это поможет обнаружить несоответствие данных, содержащихся в различных документах. Обнаружение таких расхождений может стать поводом для решения вопроса о необходимости проведения соответствующего вида экономической экспертизы.

Считаем, что общим требованием, предъявляемым к объектам, исследуемым путем экономической экспертизы, является критерий существенности, который можно подвергнуть количественному и качественному измерению.

Литература

1. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. 6-е изд., доп. М.: Институт новой экономики, 2004.
2. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили, Ж.А. Кеворковой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана; Закон и право, 2011.
3. Белкин Р.С. Курс советской криминалистики. Т. 2. М.: Юридическая литература, 1978.
4. Шадрин В.В. Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе: монография. М.: Юрлитинформ, 2003.
5. Нелезина Е.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана; Закон и право, 2010.
6. Правовая бухгалтерия / под ред. С.Г. Чадаева. М.: МГЮА, 2001.
7. Кеворкова Ж.А. Концептуальные положения экономической экспертизы в современных условиях хозяйствования экономических субъектов // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 3. С. 243–247.

8. Кеворкова Ж.А. Бухгалтерская экспертиза хозяйствующих субъектов: методология и практика: монография. Ставрополь: Ставропольское книжное издательство, 2007.
9. Литвинов Д.А., Звягин С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности организации и методики проведения в условиях регулируемой переходной экономики: монография. Воронеж: ВИ МВД России, 2004.
10. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Дело ЛТД, 1993.
11. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: учеб.-практ. пособие. М.: Книжный мир, 2005.

References

1. Large Dictionary of Economics / Ed. A.N. Azrilyana. 6th Ed., Ext. Moscow, Institute of the New Economy, 2004.
2. Accounting Forensic examination: a tutorial / Ed. E.R. Rossinsky, N.D. Eriashvili, Z.A. Kevorkova. 3 ed., Revised. and ext. Moscow, Unity-Dana; Law and Law, 2011.
3. Belkin R. S. Course of Soviet criminology. V.2. Moscow, Legal Literature, 1978.
4. Shadrin V. V. Application of forensic accounting in the criminal process: Monograph. Moscow, Yurlitinform, 2003.
5. Nelezina E. P. Forensic accounting expertise: Textbooks / E. P. Nelezina. 2nd ed., Perabo. and ext. Moscow, Unity-Dana; Laws and regulations, 2010.
6. Legal Accounting / Ed. S. G. Chaadaeva. Moscow, Moscow State Law Academy, 2001.
7. Kevorkova Z. A. Conceptual positions of economic expertise in the contemporary economy economic actors / Z. A. Kevorkova // Economy and Management: Problems and Solutions, 2014, no. 3, pp. 243–247
8. Kevorkova Z. A. Accounting examination of economic entities: methodology and practice: Monograph. Stavropol, Stavropol Publishing House, 2007.
9. Litvinov D. A., Zviagin S. A. Forensic examination bugalterskaya: features of the organization and methodology of the controlled transition: Monograph. Voronezh, VI Russian Interior Ministry, 2004.
10. Beluha N. T. Forensic accounting. Moscow, Case LTD, 1993.
11. Dubonosov E. S. Forensic accounting: educational-prakt. posobie. Moscow, Book World, 2005.

УДК 65.011

МЕТОДИКА АНАЛИЗА ТРУДОВОГО ПОТЕНЦИАЛА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

СКОБАРА ВЯЧЕСЛАВ ВЛАДИМИРОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного аграрного университета

E-mail: kafedra_ek_analiza_spbgay@mail.ru

ПОДКОПАЕВ ВЛАДИМИР ВЛАДИМИРОВИЧ,

соискатель кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного аграрного университета

E-mail: kafedra_ek_analiza_spbgay@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В современных рыночных условиях введение новых технологий, усложнение производственно-технологических процессов объективно выдвигают новые требования к количеству и качеству используемого трудового ресурса. На сельскохозяйственных рынках в условиях дальнейшего обострения конкурентной борьбы проблемы управления трудовыми ресурсами сельскохозяйственных предприятий приобретают особую актуальность и значимость. Сельскохозяйственные предприятия, исходя из своей отраслевой структуры и масштабов производства, самостоятельно определяют потребность в трудовых ресурсах, их структуру и квалификационный состав.

Трудовые ресурсы предприятия представляют обобщенный показатель человеческого фактора производства, интегральную характеристику совокупных способностей, умений, навыков работников и системы управления персоналом предприятия. В системе анализа экономического потенциала предприятия методика анализа состояния и использования трудового потенциала, выбор и применение аналитических показателей, позволяющих оценить степень трудовых ресурсов, эффективность применяемой системы управления, ее развития и соответствия рыночным требованиям, является одним из важнейших проблемных моментов.

Исследованию содержания методики анализа трудового потенциала на сельскохозяйственных предприятиях посвящена данная статья, где проанализированы и представлены аналитические процедуры оценки состояния трудового потенциала и его использования.

Ключевые слова: трудовые ресурсы, трудовой потенциал, трудоемкость, зарплатоотдача, доходность труда, доходность персонала, чистый доход.

METHODS OF ANALYSIS OF LABOR POTENTIAL OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

VYACHESLAV V. SCOBARA,

Dr. of economic Sciences, Professor of the Department of Accounting and Auditing, Saint-Petersburg state agrarian University

E-mail: kafedra_ek_analiza_spbgay@mail.ru

VLADIMIR V. ПОДКОПАЕВ,

Competitor of the Department of Accounting and Auditing, Saint-Petersburg state agrarian University

E-mail: kafedra_ek_analiza_spbgay@mail.ru

ABSTRACT

In today's market conditions, the introduction of new technologies and more sophisticated production processes objectively put forward new requirements for the quantity and quality of the labor force employed. In terms of further increasing competition in agricultural markets the problems of human resource management at agricultural enterprises are of particular relevance and importance. Basing on their industrial structure and the scale of production, agricultural enterprises independently determine the need for labor, its structure and skills.

Manpower of an enterprise represents a generalized indicator of the human production factor, an integral characteristic set of abilities and skills of the employees and the personnel management system of the enterprise. The method to analyze the state and use of labor potential, the selection and application of analytical indicators to assess the degree of labor resources, the control system effectiveness, its development and compliance with the market requirements is one of the crucial issues in the system of the company economic potential analysis.

The study of techniques to analyze the labor potential at agricultural enterprises is the subject of the article, where analytical procedures for assessing the state of the labor potential and its use are analyzed and presented.

Keywords: *labor, employment potential, complexity, salary and wages efficiency, labor earning capacity, staff earning capacity, net income.*

Одним из проблемных аспектов в системе анализа экономического потенциала предприятия является методика анализа состояния и использования трудового потенциала, выбор и применение аналитических показателей, позволяющих оценить степень использования трудовых ресурсов, эффективность применяемой системы управления, ее развития и соответствия рыночным требованиям.

Трудовой потенциал представляет обобщенный показатель человеческого фактора производства, его исследование позволяет рассматривать целостный спектр имеющейся совокупной производительной способности работников, условий эффективной ее реализации и наращивания в перспективе [1].

Сельскохозяйственные предприятия, исходя из своей отраслевой структуры и масштабов производства, самостоятельно определяют потребность в трудовых ресурсах, их структуру и квалификационный состав [2].

Представим в табл. 1 состав трудовых ресурсов в 2008–2013 гг. на четырех исследуемых сельскохозяйственных предприятиях — открытых акционерных обществах (ОАО) Ленинградской области.

Анализ динамики обеспеченности трудовыми ресурсами на исследуемых сельскохозяйственных предприятиях за 2008–2013 гг. свидетельствует о сокращении среднесписочной численности персонала работников. Наибольшее снижение количества трудовых ресурсов имеет ОАО «Волошово» — 35 человек, или темп снижения 38%; наименьшее — ОАО ПЗ «Красногвардейский», где темп снижения за период составил 11%.

Уменьшение количества работников на сельскохозяйственных предприятиях связано в первую очередь с макроэкономическими причинами, обусловленными нарастанием кризисных процессов в экономике страны, наиболее чреватými для сельскохозяйственного производства, ухудшением социальной ситуации в сельской местности, снижением материальной заинтересованности молодых кадров в сельскохозяйственном труде, постоянным наращиванием оттока трудовых ресурсов из села в город.

Сокращение общего количества трудовых ресурсов на предприятиях влечет и снижение обеспеченности работников на 100 га сельскохозяйственных угодий, что не может не сказаться на количестве и качестве производимой сельскохозяйственной продукции и соответственно отдаче использования ресурсов.

Для определения обеспеченности трудовыми ресурсами основными средствами производства анализируется показатель фондовооруженности труда, динамика которого на всех рассматриваемых сельскохозяйственных предприятиях имеет устойчивую тенденцию повышения. При этом ОАО «Волошово», имеющее в своем распоряжении наименьшее количество трудовых ресурсов, обладает сравнительно большим парком основных средств производства: на каждого работника приходится основных средств от 1,4 млн руб. в 2008 г. до 3,4 млн руб. в 2013 г. Напомним, что ОАО «Волошово» имеет также наименьшее количество сельскохозяйственных угодий.

ОАО «Пламя» имеет наибольшее количество работников (более 300 человек), обладает

Таблица 1

Анализ обеспеченности трудовыми ресурсами сельскохозяйственных предприятий

Показатель	Год						Темп роста, %
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Среднесписочная численность, человек							
ОАО «Волошово»	92	89	78	75	69	57	62,0
ОАО «Партизан»	238	233	236	228	200	183	76,9
ОАО ПЗ* «Красногвардейский»	118	117	115	114	110	105	89,0
ОАО «Пламя»	355	351	341	344	348	306	86,2
Приходится работников на 100 га с/х угодий, человек							
ОАО «Волошово»	7,04	6,81	5,66	5,49	4,57	3,47	49,3
ОАО «Партизан»	11,75	11,51	11,65	11,26	9,88	9,04	76,9
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	3,82	3,80	3,74	3,71	3,58	3,41	89,3
ОАО «Пламя»	8,94	8,83	8,55	8,61	8,70	7,65	85,6
В среднем по области					4,12	4,04	
Фондовооруженность работников, тыс. руб.							
ОАО «Волошово»	1351,3	1440,4	1678,3	2221,1	2765,1	3426,0	253,5
ОАО «Партизан»	503,3	556,0	585,5	703,5	850,0	964,2	191,6
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	2180,9	2338,2	3042,7	3804,6	4321,4	4954,1	227,2
ОАО «Пламя»	824,1	879,2	1019,2	1118,4	1142,0	1373,9	166,7
Приходится на каждого работника крупного рогатого скота, всего голов							
ОАО «Волошово»	7,3	7,6	8,8	12,0	11,8	14,9	204,1
ОАО «Партизан»	6,7	6,8	6,8	7,1	8,0	8,8	131,3
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	17,9	18,6	18,7	18,4	19,8	22,1	123,5
ОАО «Пламя»	7,0	7,5	7,5	7,6	7,5	8,7	124,3

*ПЗ – племенной завод.

материально-технической базой от 0,8 млн руб. в 2008 г. до 1,4 млн руб. в 2013 г. на одного работника, однако на 100 га сельскохозяйственных угодий наибольшее число работников в ОАО «Партизан». В ОАО «Пламя», так же как и в ОАО «Партизан», сравнительно невысокая нагрузка поголовья крупного рогатого скота на одного работника — в среднем от 7 до 9 голов.

Наибольшая нагрузка поголовья наблюдается в племязаводе (ПЗ) ОАО ПЗ «Красногвардейский», от 18 голов на работника в 2008 г. до 22 голов в 2013 г. Из всех анализируемых предприятий наибольший рост поголовья на одного работника имеет ОАО «Волошово».

В результате предварительного анализа можно предположить, что в количественной оценке наибольшим по величине трудовым потенциалом обладают ОАО «Пламя» и ОАО «Партизан». В этих хозяйствах наблюдается более высокая в сравнении с двумя другими предприятиями численность работников, обслуживающих большие размеры сельскохозяйственных угодий. Однако при этом на данных предприятиях отмечаются сравнительно низкие фондовооруженность труда и нагрузка поголовья крупного рогатого скота.

Далее проведем анализ стоимостной оценки использования трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий (табл. 2).

Таблица 2

Анализ динамики фонда оплаты труда и уровня заработной платы на сельскохозяйственных предприятиях

Показатель	Год						Темп роста, %
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Фонд оплаты труда, тыс. руб.							
ОАО «Волошово»	10 620	10 748	12 808	14 745	14 165	12 235	115,2
ОАО «Партизан»	28 517	31 561	33 330	34 594	33 922	34 666	121,6
ОАО «ПЗ «Красногвардейский»	27 741	28 809	29 971	33 682	33 046	36 643	132,1
ОАО «Пламя»	46 999	48 956	58 172	64 161	65 221	61 884	131,8
Среднемесячный уровень заработной платы одного работника, руб.							
ОАО «Волошово»	9 620	11 338	13 684	16 383	17 107	17 887	185,9
ОАО «Партизан»	9 985	11 288	11 769	12 644	14 134	15 786	158,1
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	19 591	20 540	21 730	24 621	25 035	29 082	148,4
ОАО «Пламя»	11 033	11 623	14 216	15 543	15 618	16 853	152,8
По агропромышленному комплексу (АПК) области	13 450	14 826	18 250	20 617	22 630	25 800	191,8

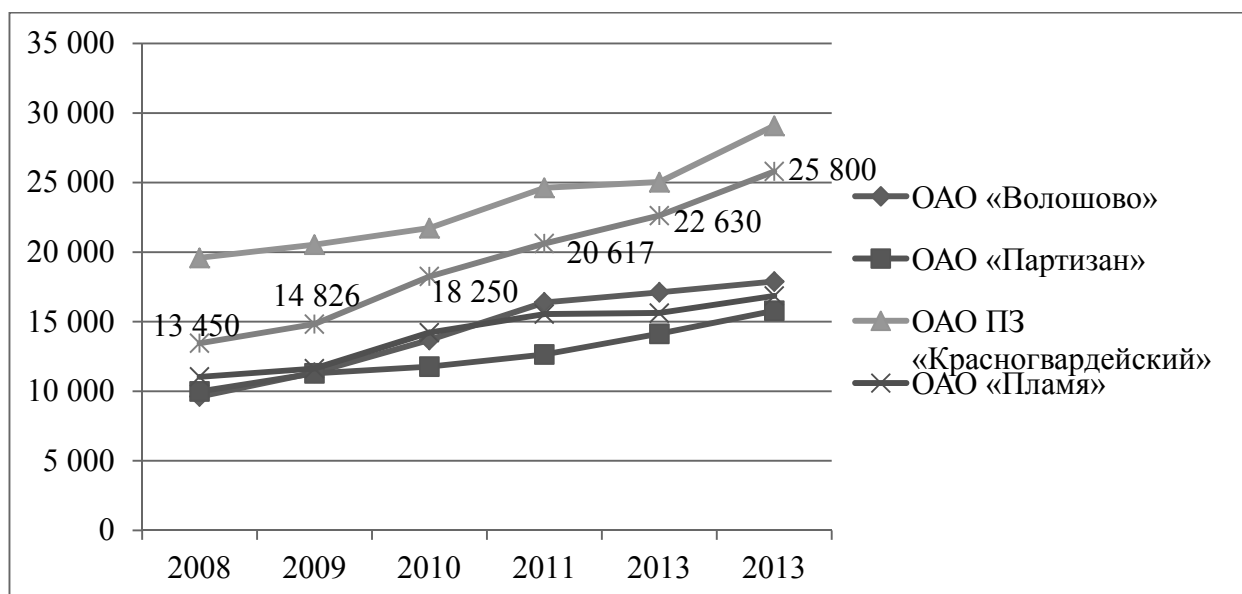


Рис. 1. Динамика среднемесячной заработной платы, руб.

Анализ динамики фонда оплаты труда показывает, что, несмотря на сокращение численности работников, расходы на оплату труда работников на сельскохозяйственных предприятиях возрастают. Это позволяет сделать вывод о том, что уровень среднемесячной заработной платы на данных предприятиях имеет тенденцию роста (рис. 1).

Из всех анализируемых сельскохозяйственных предприятий наиболее высокий уровень среднемесячной заработной платы, превышающей показатель в среднем по аграрно-промышленному комплексу (АПК) Ленинградской области, отмечается в ОАО ПЗ «Красногвардейский». В данном хозяйстве величина среднемесячной заработной

Таблица 3

Анализ трудоемкости сельскохозяйственного производства на предприятиях

Показатель	Год						Темп роста, %
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Затрачено, человеко-дней							
ОАО «Волошово»	26	24	22	20	18	15	57,7
ОАО «Партизан»	65	64	66	60	52	48	73,8
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	33	32	31,5	30,8	28,5	28	84,8
ОАО «Пламя»	101	98	95	93	94	86	85,1
Затрачено, человеко-часов							
ОАО «Волошово»	192	184	160	154	141	118	61,5
ОАО «Партизан»	481	470	472	460	406	368	76,5
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	248	243	239	232	225	219	88,3
ОАО «Пламя»	192	184	160	154	141	118	61,5
Затраты труда на 1000 руб. выручки, человеко-часов							
ОАО «Волошово»	6,69	6,91	4,61	3,28	2,88	2,19	32,7
ОАО «Партизан»	4,06	5,30	4,50	4,70	4,74	4,06	100
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	1,85	1,95	1,62	1,39	1,36	1,22	65,9
ОАО «Пламя»	4,04	4,65	3,89	3,64	3,45	3,01	74,5
Затраты труда на 1000 руб. суммарных доходов, человеко-часов							
ОАО «Волошово»	5,88	6,08	4,20	2,88	2,32	1,75	29,8
ОАО «Партизан»	3,76	4,86	4,12	4,24	4,14	3,36	89,4
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	1,17	1,59	1,32	1,19	1,10	0,94	80,3
ОАО «Пламя»	3,39	3,78	3,15	3,03	2,79	2,19	64,6

платы выросла с 19 591 руб. в 2008 г. до 29 082 руб. в 2013 г., темп прироста составил 48,4%.

Отметим также, что темп прироста среднемесячной заработной платы в среднем по АПК Ленинградской области (91,8%) значительно выше аналогичного показателя изучаемых сельскохозяйственных предприятий (от 48,4 до 85,9%).

Величина расходов на оплату труда и уровень среднемесячной заработной платы являются количественными показателями, отражающими стоимостную оценку использованных в сельскохозяйственном производстве трудовых ресурсов [3].

К количественным показателям также относится трудоемкость сельскохозяйственного труда,

выражаемая в человеко-часах и человеко-днях (табл. 3).

Анализ показателей трудоемкости по данным табл. 3 показывает, что в сельскохозяйственном производстве в среднем один работник отрабатывает 270 рабочих дней в году, или 2050 человеко-часов, длительность рабочего дня составляет 7,593 ч. Это превышает установленные показатели рабочего времени по годовому производственному календарю в среднем за период на 21 день, или на 66 ч.

Развитие научно-технического прогресса, внедрение новых видов техники и оборудования, совершенствование производственных технологий объективно приводят к снижению

трудоемкости сельскохозяйственного бизнеса, на что указывают показатели затрат труда на 1000 руб. выручки и суммарных доходов. Обращает внимание скачкообразная тенденция изменения затрат труда при создании выручки в ОАО «Партизан», обусловленная сокращением трудовых ресурсов, времени их использования и скачкообразной динамикой показателя выручки.

Таким образом, наибольшую трудоемкость сельскохозяйственного производства имеют ОАО «Партизан» и ОАО «Пламя»: на данных предприятиях для получения 1000 руб. доходов в 2013 г. требовалось затратить труда соответственно 3,36 и 2,19 человеко-часа. Для сравнения: в ОАО ПЗ «Красногвардейский» для этого потребовалось 0,94 человеко-часа, в ОАО «Волошово» — 1,75 человеко-часа.

Для оценки использования трудовых ресурсов необходимо анализ уровня заработной платы сопоставлять с показателем производительности труда, отражающим качественный уровень использования трудовых ресурсов [4].

С учетом специфики сельскохозяйственного производства, требующего постоянного государственного субсидирования, считаем целесообразным расчет показателя производительности труда осуществлять не по выручке или стоимости валовой продукции, а по величине суммарных доходов предприятия за отчетный год.

В современных условиях показатель стоимости валовой продукции играет малозначимую роль для оценки эффективности использования ресурсов. На сельскохозяйственных предприятиях животноводческого направления большая часть растениеводческой продукции представлена кормовыми культурами, производство которых осуществляется для покрытия нужд животноводческой отрасли хозяйства. Кроме того, определенная часть продукции растениеводства закладывается на семена будущего года [5].

Финансовые же результаты хозяйственной деятельности сельскохозяйственного предприятия формируются в отчете о финансовых результатах и зависят в первую очередь от величины полученных за отчетный период суммарных доходов бизнеса.

Считаем, что показатель зарплатоотдачи также необходимо рассчитывать и анализировать на основе показателя суммарных доходов предприятия.

Информационно-аналитическую модель оценки трудового потенциала, разработанную и предложенную в работе авторами, можно представить на *рис. 2*.

Система параметров для анализа трудового потенциала, как показано в информационно-аналитической модели, базируется на показателях, определяющих размеры сельскохозяйственного предприятия: количество сельскохозяйственных угодий, среднегодовое поголовье животных, стоимость основных средств. В зависимости от величины и объема производственных ресурсов предприятия, в совокупности характеризующих производственный потенциал, формируется потребность в среднесписочной численности работников [6].

Затраты труда на сельскохозяйственном предприятии в стоимостной оценке отражаются в величине фонда заработной платы, включающей как основную и дополнительную заработную плату, так и суммы материального стимулирования за производственные результаты деятельности. При этом сумма фонда заработной платы определяется на основе затраченного в хозяйственном процессе суммарного рабочего времени и среднего размера вознаграждения за труд одного человеко-часа работника.

Осуществляемые расходы на оплату труда работников за производство и продажу сельскохозяйственной продукции, проведение модернизации и ремонт основных средств, выполнение прочих работ и услуг генерируют в конечном итоге суммарные доходы в виде выручки от основной деятельности и прочих доходов.

Величина доходности персонала как интегрированного показателя оценки трудового потенциала сельскохозяйственного предприятия определяется соотношением чистого дохода и среднесписочной численности персонала работников.

Трудовой потенциал является основным генератором реализации экономического потенциала предприятия, так как именно от степени его организации и функционирования зависит эффективность использования производственных факторов, выявления скрытых возможностей и резервов и их полного, своевременного и целесообразного включения в хозяйственные процессы [7].

Процесс анализа и оценки эффективности реализации трудового потенциала представляет

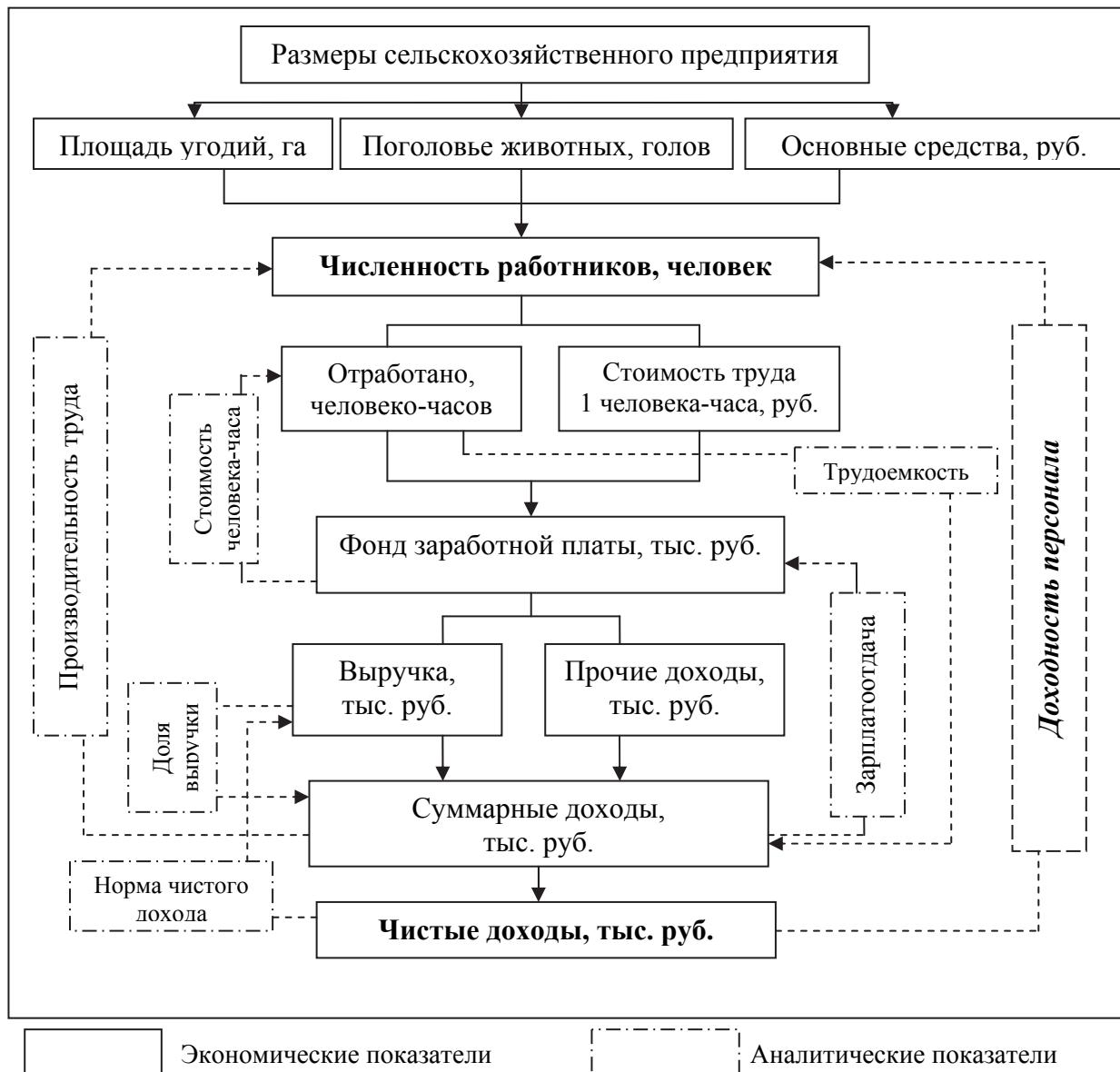


Рис. 2. Информационно-аналитическая модель оценки трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий

в современных условиях наиважнейший и сложнейший аналитический процесс, результативность которого во многом предопределяется наличием, полнотой и достоверностью информационных данных. Сложность оценки заключается и в том, что показатель трудового потенциала не является просто суммой балльных характеристик работников. Показатель трудового потенциала сельскохозяйственного предприятия отражает суммарную совокупность личностных характеристик каждого работника и элементы функционирующей на предприятии системы управления трудовыми ресурсами, эффективность которой

зависит от действенности и адекватности применяемых форм, методов оплаты труда, инструментов материального стимулирования и поощрения за качественные показатели труда [8].

На наш взгляд, именно показатель доходности персонала, формирующийся как интегрированный результат состояния и использования трудовых ресурсов, может служить в качестве меры оценки трудового потенциала сельскохозяйственного предприятия.

Расчет качественных параметров оценки трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий представим в табл. 4.

Таблица 4

Анализ использования трудовых ресурсов на сельскохозяйственных предприятиях

Показатель	Год						Темп роста, %
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	
Производительность труда одного работника, тыс. руб.							
ОАО «Волошово»	354,7	340,3	488,6	711,9	881,9	1185,6	334,3
ОАО «Партизан»	537,2	415,1	484,9	475,9	490,8	598,3	111,4
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	1792,5	1305,4	1580,3	1704,2	1864,5	2222,3	124,0
ОАО «Пламя»	608,9	545,2	653,4	676,3	723,1	950,7	156,1
Зарплатоотдача, тыс. руб.							
ОАО «Волошово»	3,1	2,8	3,0	3,6	4,3	5,5	177,4
ОАО «Партизан»	4,5	3,1	3,4	3,1	2,9	3,2	71,1
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	7,6	5,3	6,1	5,8	6,2	6,4	84,2
ОАО «Пламя»	4,6	3,9	3,8	3,6	3,9	4,7	102,2
Доходность труда (работы 1 человека-часа), тыс. руб.							
ОАО «Волошово»	169,9	164,6	238,2	346,7	431,6	572,7	337,1
ОАО «Партизан»	265,8	205,8	242,4	235,9	241,8	297,5	111,9
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	852,9	628,5	760,4	837,4	911,5	1065,5	124,9
ОАО «Пламя»	295,3	264,3	317,4	330,0	358,5	456,0	154,4
Доходность персонала, тыс. руб.							
ОАО «Волошово»	97,6	78,3	136,9	172,5	228,1	328,5	336,6
ОАО «Партизан»	123,9	41,2	36,3	46,5	44,9	39,1	31,6
ОАО ПЗ «Красногвардейский»	790,7	267,2	393,8	434,6	583,1	791,9	100,2
ОАО «Пламя»	164,0	126,2	141,1	108,2	130,2	209,0	127,4

Анализ данных табл. 4 свидетельствует о росте показателей производительности труда работников на всех сельскохозяйственных предприятиях за рассматриваемый период, при этом наибольшие темпы роста имеет ОАО «Волошово». Однако, на наш взгляд, в данном хозяйстве определяющее влияние на рост показателя производительности труда и других параметров могло оказать в первую очередь сокращение численности трудовых ресурсов на 38%.

Необходимо также обратить внимание, что в сравнительном разрезе показатели зарплатоотдачи и доходности персонала в ОАО «Волошово»

в начале изучаемого периода значительно ниже аналогичных показателей других предприятий. Наилучшими параметрами, характеризующими трудовой потенциал сельскохозяйственного предприятия, отличается ОАО ПЗ «Красногвардейский» (рис. 3).

График доходности персонала сельскохозяйственных предприятий на рис. 3 позволяет в сравнительном аспекте на второе место поместить ОАО «Волошово». В хозяйстве к концу анализируемого периода интегральный показатель трудового потенциала вырос на 336,6% и превысил аналогичный показатель в ОАО «Пламя»

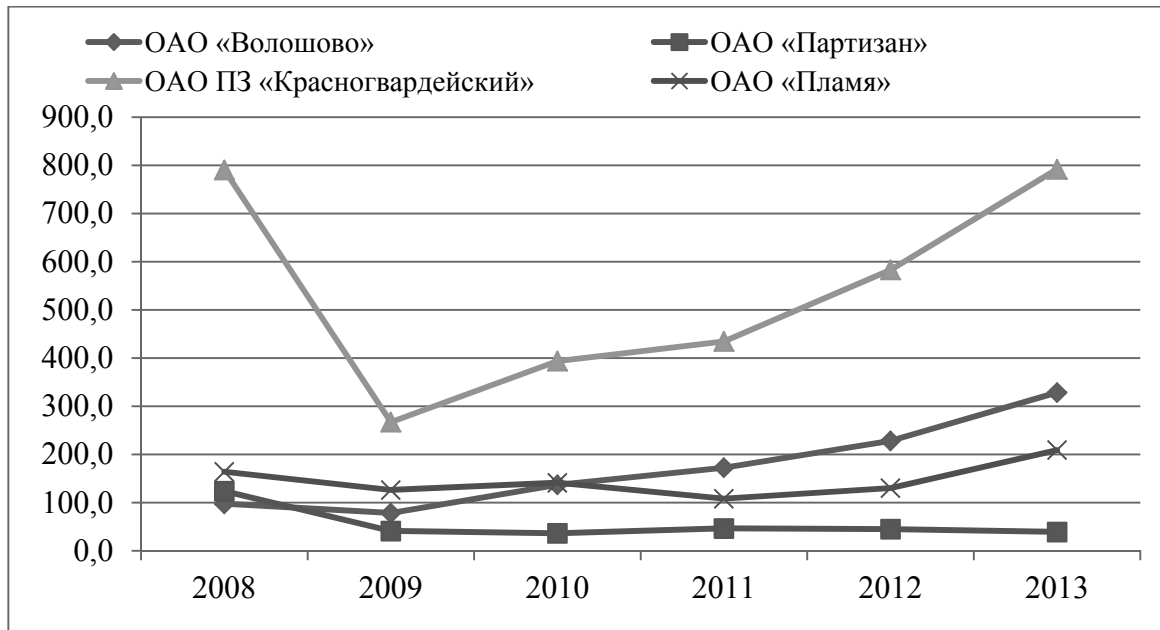


Рис. 3. График доходности персонала сельскохозяйственных предприятий, тыс. руб.

и ОАО «Партизан». Наихудшим трудовым потенциалом из рассматриваемых предприятий обладает ОАО «Партизан», в котором основные качественные параметры оценки трудовых ресурсов — доходность персонала и зарплатоотдача имеют тенденцию к снижению.

Для выявления основных причин изменения доходности персонала в 2013 г. по сравнению с 2008 г. авторами разработана и предложена мультипликативная модель, включающая шесть важнейших, с точки зрения авторов, факторов:

$$D_{\text{Перс}} = \frac{ЧД}{Ч} = \frac{ЧД}{В} \times \frac{В}{Д} \times \frac{Д}{ФЗП} \times \frac{ФЗП}{Ч/ч} \times \frac{Ч/ч}{Д} \times \frac{Д}{Ч} =$$

$$= N_{\text{чД}} \times B_{\%} \times Zn_{\text{Отд}} \times Ц_{\text{ч/ч}} \times T_{\text{Емк}} \times П_{\text{Тр}},$$

где ЧД — чистый доход, руб.;

Ч — среднесписочная численность, человек;

В — выручка, руб.;

Д — суммарные доходы, руб.;

ФЗП — фонд заработной платы, руб.;

Ч/ч — затраты труда, человеко-часов;

$N_{\text{чД}}$ — норма чистого дохода, единиц;

$B_{\%}$ — доля выручки в доходах, единиц;

$Zn_{\text{Отд}}$ — зарплатоотдача, руб.;

$Ц_{\text{ч/ч}}$ — стоимость 1ч труда;

$T_{\text{Емк}}$ — трудоемкость, ч;

$П_{\text{Тр}}$ — производительность труда, руб.

Показатель трудоемкости можно использовать для аналитических целей и как обратный показатель доходности труда:

$$\frac{Ч/ч}{Д} = \frac{1}{\frac{Д}{Ч/ч}}$$

Расчет влияния факторов на эффективность использования трудового потенциала по предложенной модели проведен авторами по каждому анализируемому сельскохозяйственному предприятию [6].

При проведении расчетов соблюдено требование метода экономического анализа о последовательности анализируемых факторов: в качестве первого фактора анализировалось влияние трудоемкости; второго — производительности труда; третьего — стоимости человеко-часа работников; четвертого — доли выручки в доходах; пятого — показателя зарплатоотдачи и последнего — нормы чистого дохода.

В табл. 5 представлен анализ влияния факторов за изучаемый период в разрезе всех предприятий.

Таким образом, анализ влияния основных факторов на эффективность использования трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий показал, что во всех хозяйствах положительное воздействие на результат использования труда оказали два фактора: производительность труда и стоимость 1 ч труда. Отрицательное

Таблица 5

Анализ влияния факторов на эффективность трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий в 2013 г. по сравнению с 2008 г., тыс. руб.

Фактор	ОАО «Волошово»	ОАО «Партизан»	ОАО ПЗ «Красногвардейский»	ОАО «Пламя»
Трудоемкость	-68,6	-13,2	-166,0	-56,4
Производительность труда	67,9	12,6	149,8	60,4
Стоимость 1 ч труда	84,7	72,6	399,2	82,5
Доля выручки	-17,2	-20,7	251,8	-32,9
Зарплатоотдача	131,0	-51,8	-234,9	4,8
Норма чистого дохода	33,2	-84,3	-398,7	-13,4
Итого общее изменение	230,9	-84,8	1,3	45,0

влияние на изменение доходности персонала оказала трудоемкость, свидетельствующая, что снижение затрат труда на создание рубля суммарных доходов имеет для предприятий негативный эффект.

Снижение доли выручки в суммарных доходах имеет место для трех предприятий. В ОАО ПЗ «Красногвардейский» доля выручки выросла в 2013 г. по сравнению с 2008 г. на 122,2%, что позволило увеличить эффективность трудового потенциала на 251,8 тыс. руб.

В данном хозяйстве снижение зарплатоотдачи и нормы чистого дохода в конце анализируемого периода по сравнению с началом периода оказало отрицательное воздействие на эффективность использования трудового потенциала.

Тем не менее в динамике с 2009 г. в ОАО ПЗ «Красногвардейский» прослеживается устойчивая тенденция улучшения использования трудовых ресурсов, среднегодовой темп роста доходности персонала за период с 2009 по 2013 г. составил 131,2%.

Показатель нормы чистого дохода отражает долю собственных источников предприятий в отчетном году в каждом рубле выручки. В ОАО «Волошово» данный показатель вырос за период на 111,2%, на трех других предприятиях он имеет отрицательное изменение, что приводит к снижению доходности персонала сельскохозяйственных предприятий.

Проведенный анализ количественных и качественных параметров оценки трудового по-

тenciала сельскохозяйственных предприятий позволяет утверждать, что в данной сфере управления наиболее благополучно положение в ОАО ПЗ «Красногвардейский»; наибольшие проблемы имеются в ОАО «Партизан».

В результате анализа можно предположить, что основные проблемы в ОАО «Партизан» связаны с резким падением чистого дохода, обусловленным ростом производственных затрат, в том числе затрат на содержание трудовых ресурсов. Анализ доходности персонала в хозяйстве показал, что при росте производительности труда за анализируемый период на 111,4% стоимость оплаты 1 ч работников выросла на 159%. При этом показатель зарплатоотдачи в ОАО «Партизан» за период снизился на 28,9%, и, в отличие от всех других анализируемых предприятий, настораживает тенденция устойчивого сокращения данного показателя.

На наш взгляд, в ОАО «Партизан» не совсем действенны меры материального стимулирования и поощрения работников за конечные производственные результаты труда. Рост среднемесячной заработной платы на 158,1% за анализируемый период обусловлен прежде всего инфляционными процессами в экономике, нежели повышением количества и качества труда.

Обращаем внимание на тот факт, что в лучшем предприятии — ОАО ПЗ «Красногвардейский» рост среднемесячной заработной платы при этом составил 148,04%, а его уровень на 160–180% выше,

чем в других трех хозяйствах. Данные экономические показатели свидетельствуют о более высокой материальной заинтересованности работников ОАО ПЗ «Красногвардейский» в результатах своего труда, эффективная реализация которой возможна только при грамотной и взвешенной системе управления трудовыми ресурсами.

Предложенная информационно-аналитическая модель анализа и оценки трудового потенциала сельскохозяйственных предприятий, а также разработанная мультипликативная модель факторного анализа количественных и качественных параметров трудового потенциала могут быть применены как с целью текущего мониторинга хозяйственной деятельности, так и для обоснования перспектив развития сельскохозяйственных предприятий.

Литература

1. *Новаковская А.В.* Состояние и проблемы развития трудового потенциала в современной России // *Экономические науки*. 2008. № 5 (42). С. 102–104.
2. *Бычкова С.М., Овчинников А.С.* Совершенствование управления агропромышленным предприятием на основе оценки его стоимости (на примере сельскохозяйственных предприятий Ленинградской области): монография. СПб.: СПбГАУ, 2014.
3. *Ревуцкий Л.Д.* Потенциал и стоимость предприятия. М., 1997.
4. *Смекалов П.В., Смолянинов С.В., Бадмаева Д.Г.* Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие. СПб.: Проспект Науки, 2009.
5. *Звягина О.В.* Экономический потенциал сельскохозяйственных предприятий экономики // *Сборник статей 4-й ежегодной всероссийской с международным участием научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики и управления в современном обществе»*. Пермь: АНОВПО Пермский институт экономики и финансов, 2010.
6. *Подкопаев В.В.* Экономический потенциал предприятия и его составляющие // *Научный вклад молодых исследователей в инновационное развитие АПК: сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов*. Ч. II. СПб.: СПбГАУ, 2014.
7. *Свириденко М.В.* Трудовой потенциал как стратегический ресурс социально-экономического развития региона // *Актуальные проблемы труда и развития человеческого потенциала: межвузовский сборник научных трудов*. Вып. 7. Ч. 1 / под ред. Н.А. Горелова и С.В. Кузнецова. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2008.
8. *Оруджева А.А.* Методология исследования трудового потенциала // *Экономические науки*. 2011. № 12 (85). С. 200–204.

References

1. *Novakovskaya, A. V.* Status and problems of the labor potential in modern Russia. *Economics*, 2008, no. 5 (42), pp. 102–104.
2. *Bychkova S.M., Ovchinnikov A.S.* Improving the management of agro-enterprises based on an assessment of its value (for example, the agricultural enterprises of the Leningrad region). *Monograph*. St. Petersburg: SPbGAU, 2014.
3. *Revutsky L.D.* Potential and value of the company. Moscow, 1997.
4. *Smekalov P. V., Smoljaninov S. V., Badmaeva D. G.* Financial statement analysis: a tutorial. St. Petersburg: Prospect of Science, 2009.
5. *Zvyagina O. V.* The economic potential of the agricultural enterprises of the economy // *Collected papers of the 4th annual All-Russia with international participation scientific-practical conference «Actual problems of economy and management in modern society»*. Perm: Perm ANOVPO Institute of Economics and Finance, 2010.
6. *Podkopaev V. V.* The economic potential of the enterprise and its components // *Scientific contributions of young researchers in the innovative development of agribusiness: collection of scientific papers on the materials of the international scientific-practical conference of young scientists and students*. Part II. St. Petersburg: SPbGAU, 2014.
7. *Sviridenko M. V.* Labor potential as a strategic resource for socio-economic development of the region // *Actual problems of labor and human development: Interuniversity collection of scientific papers*. Vol. 7, part 1 / Ed. N.A. Gorelova and S.V. Kuznetsova. St. Petersburg: Publishing House of SPSUEF, 2008.
8. *Orudzheva A. A.* Research Methodology labor potential. *Economics*, 2011, no. 12 (85), pp. 200–204.

УДК 330.44:346.26

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ИНСТРУМЕНТЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

БЕРДНИКОВ ВИКТОР ВЯЧЕСЛАВОВИЧ,

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономического анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

E-mail: berdnikovvv59@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье изложены аналитические подходы к оценке эффективности инновационной деятельности предприятий в условиях быстрых изменений экономической среды. Цель традиционных систем планирования, анализа и контроля инновационной деятельности – оценка эффективности инновационных проектов и их управления. Ее суть заключается в обеспечении достижения целевых параметров финансовой результативности, заранее определяемых в планах-бюджетах. В условиях быстрых перемен использование бюджетинга в управлении инновационными процессами приводит к затуханию инновационной активности и миграции стоимости из компании. В качестве альтернативы предлагается применять контроллинговую модель, основанную на методологии бизнес-анализа. Ее особенностями являются выбор проектов как решение возникающих бизнес-проблем с последующей упреждающей корректировкой их целевых параметров, предвидения, инициация и координация действий по их достижению на уровне контроллинговых единиц на основе инструментов стратегического анализа. Применение модели OAESA обеспечивает упреждающую адаптацию инновационного проекта к изменениям внешней и внутренней среды. В результате достигаются гибкое комбинирование проектов в портфеле инноваций и координация действий сотрудников, занятых в области R&D и текущих операций на основе общего видения состояния и целей развития бизнеса; повышение эффективности инновационно-инвестиционной деятельности компании и устойчивости ее экономического роста. **Ключевые слова:** инновационная деятельность, аналитические инструменты, контроллинг, эффективность, изменения, устойчивость.

ANALYTICAL TOOLS TO EVALUATE THE EFFECTIVENESS OF INNOVATIVE ACTIVITY

VIKTOR V. BERDNIKOV,

Doctor of Philosophy (Economics), Associate Professor, Economic Analysis Department, Financial University under the Government of the Russian Federation

E-mail: berdnikovvv59@mail.ru

ABSTRACT

The article describes analytical approaches to the assessment of the effectiveness of innovation activity of enterprises in the rapidly changing economic environment. The goal of traditional systems of planning, analysis and monitoring innovative activity is performance evaluation of innovation projects and their management. Its essence lies in the achievement of previously set target parameters of financial performance, previously identified in the plans and budgets. In an environment of rapid change, the use of budgeting in managing innovative processes leads to a weakening of innovation activity and cost migration from the company. As an alternative it is proposed to apply a controlling model based on the methodology of business analysis. Its specific feature is the choice of projects as a solution to emerging business problems with the subsequent proactive adjustment of target parameters, prediction, initiation

and coordination of action for their achievement at the level of the controlling units based on strategic analysis tools. Application of OAESA model provides anticipatory adaptation of an innovative project to changes in external and internal environment. The result is: a flexible combination of projects in the innovation portfolio and the coordination of staff working in the field of R & D and ongoing operations on the basis of a shared vision of the status and development of business; strengthening innovation and investment activities of the company and the sustainability of its economic growth.

Keywords: *innovative activity, analytical tools, controlling, effectiveness, changes, stability.*

Достижение устойчивого развития отечественных бизнес-структур предполагает проведение ими активной инновационной политики. Под инновацией в контексте нашего исследования мы понимаем технологическое, продуктовое или иное новшество, обеспечивающее лицу — ее обладателю (пользователю) возможность получать дополнительный доход (полезность) от его использования в собственной экономической деятельности или деятельности других субъектов хозяйствования. Отсутствие инноваций в бизнесе сокращает жизненный цикл существующих бизнес-единиц, продуктов (технологий), снижает конкурентоспособность компании, препятствует достижению устойчивого развития.

Руководителям и контролирующим бизнес-собственникам в этой связи необходимо проводить следующие работы:

- спрогнозировать состояние внешней и внутренней экономической среды и на этой основе сформировать стратегические организационно-технологические, социально-экономические и экологические ориентиры развития;
- повысить результативность процессов накопления и упорядочивания данных для последующего генерирования новых знаний (в пределах и за пределами компании) на основе сотрудничества с высшими учебными заведениями и клиентами;
- увеличить эффективность процесса накопления и перевода неявных знаний в перспективные, явные, сформировать и скомбинировать новые компетенции с действующими, создать продуктовые и технологические новации;
- капитализировать новации в перспективные пионерные и улучшающие инновации, на основе которых создать текущие и перспективные дополнительные источники поступления денежных средств.

В качестве приоритетного направления экономического роста нами рассматривается

сокращение времени между созданием дополнительных неявных и явных знаний и формированием новации, капитализации новации в инновацию, с последующим ее использованием не только в качестве драйверов создания добавленной стоимости внутри компании, но и посредством участия компании-инноватора во внешних цепочках формирования стоимости. Такой подход обеспечит сокращение сроков возврата инвестиций в наращение человеческого капитала и будет способствовать более высокой динамике создания добавленной стоимости, устранив внутреннюю направленность инновационной деятельности, характерную для большинства отечественных компаний.

Инновационная деятельность сопряжена со значительными капитальными и текущими затратами практически на всех этапах инновационного цикла. Кроме экономических затрат в связи с критичностью фактора времени и спецификой разрыва между расходами на создание и коммерциализацию и доходами от продажи и использования инноваций, принципиальное значение имеет фактор времени. Сокращение времени создания и вывода инновации на рынок увеличивает ожидаемый период получения доходов от нововведения и представляет собой важный фактор роста эффективности инновационной деятельности. К сожалению, фактор времени недостаточно корректно учитывается при расчетах эффективности инновационной деятельности, а фокус оценок смещен на коммерческие, финансово-экономические цели [1, 2]. При этом чаще всего применяются монетарные оценки эффективности инновации на основе методики *UNIDO* с расчетом показателей чистой приведенной стоимости и внутренней нормы рентабельности [3, 4].

Отдельные авторы предлагают расчет так называемой «общественной эффективности», подразумевая под этим денежные эффекты от проекта [3]. Если в «рутинных» бизнес-проектах,

реализуемых международными корпорациями, с таким подходом еще можно частично согласиться, то при реализации проектов с инновационной компонентой данный подход к оценке и анализу эффективности вряд ли приемлем. Проекты, основанные на пионерных или улучшающих инновациях, имеют большое количество выгодоприобретателей с различными интересами, они формируют множественные кумулятивные эффекты на развитие национальной (региональной) экономики. Единственно правильным в этом случае становится стейкхолдерский подход, основанный на комплексном учете интересов основных групп стейкхолдеров с различными горизонтами оценок [5].

Основанная на знаниях экономика предполагает качественно иной подход к сбору, обработке, обобщению и использованию данных, их преобразованию в упорядоченные базы данных с последующим накоплением и использованием для формирования новых знаний. Обладание новыми знаниями и их последующая коммерциализация в виде продуктовых или процессных новаций рассматриваются в качестве главного фактора конкурентного успеха в наши дни. В условиях непрерывных изменений экономической среды, определяемых интересами различных групп стейкхолдеров бизнеса, от лиц, принимающих решения, требуется упреждающая реакция, что предполагает использование качественно иного аналитического инструментария мониторинга и оценки эффективности инновационной деятельности на уровне организации [6]. Применение методологии рефлексивного мониторинга в процессе создания и (или) отбора тех или иных новшеств (инноваций) и встраивания их в структуру ресурсного потенциала компании создает возможность реализации основного фактора конкурентного преимущества — инновационности [7].

Последствия применения инноваций, отражающиеся на участниках инновационного процесса, имеют многоаспектный характер, что предполагает необходимость проведения их комплексной экономической оценки. В зависимости от принимаемых во внимание результатов и затрат различают виды эффекта, которые при оценке различными участниками инновационного процесса могут иметь разные оценки эффективности, вследствие того, что цели заинтересованных сторон не совпадают. Этот факт

предполагает необходимость разработки показателей оценки степени достижения целей для каждой из групп заинтересованных сторон. Под показателем мы имеем в виду индикатор состояния или динамики бизнес-системы, характеризующий результаты реализации инновационной деятельности, оцениваемые с позиций ключевых стейкхолдеров. Нормирование этих показателей в виде матрицы нормативных коэффициентов $\{KPI_{ij}\}$ позволяет организовать последующий мониторинг достижения целей.

В силу того, что степень достижения целей по каждой из целевых перспектив (научно-технической, организационно-технологической, социально-экономической, экологической и финансово-экономической) может различаться, целесообразно для оценки комплексной эффективности для каждой из групп заинтересованных сторон определять интегральный показатель — KPI_j (табл. 1).

При построении интегрального показателя эффективности для каждой из групп заинтересованных лиц целесообразно использовать следующую модель:

$$K_j = \sum A_{ij} \times KPI_{ij},$$

где A_{ij} — коэффициент существенности достижения i -й цели (эффекта) для j -го участника инновационного процесса.

Наличие существенных диспропорций в достижении целей между различными участниками инновационного процесса может означать наличие конфликта интересов между стейкхолдерами, что может замедлять инновационные процессы и в отдельных случаях приводить к отказу от дальнейшей разработки и (или) потребления инновационного продукта. Это снижает рыночную стоимость формируемых в инновационном процессе активов и приводит к утрате компанией ранее завоеванных рыночных позиций [8].

Исходя из временного периода учета результатов и затрат, можно выделить показатели текущего (за период оценки) и стратегического (ожидаемого) эффекта. Продолжительность временного периода, принимаемого во внимание для оценки стратегического эффекта, зависит от факторов продолжительности инновационного периода, срока службы объекта инноваций, степени достоверности исходной

Таблица 1

Система показателей мониторинга эффективности инновационной деятельности

Вид эффекта	Группа стейкхолдеров					
	Собственники бизнеса	Персонал компании	Клиенты	Поставщики и подрядчики	Представители органов власти	Прочие заинтересованные стороны
Научно-технический	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}
Организационно-технологический	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}
Социально-экономический	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}
Экологический	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}
Финансово-экономический	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}	KPI _{ij}
Интегральный	K _j	K _i	K _j	K _j	K _j	K _j

информации, а также требований стейкхолдеров. Общим принципом оценки эффективности является сопоставление эффекта (результата) и затрат (времени и иных материальных и нематериальных ресурсов). Это отношение выражается как в натуральных, так и в стоимостных индикаторах, при этом показатель эффективности может оказаться разным в одной и той же ситуации для различных участников инновационного процесса.

Проблема оценки эффекта и выбора наиболее предпочтительных вариантов реализации инноваций требует, с одной стороны, оценки превышения конечных результатов их использования над совокупными затратами (на разработку, производство и продвижение к потребителю), а с другой — сопоставления полученных при этом результатов с результатами от применения иных вариантов, аналогичных по целевым потребительским характеристикам инноваций. Особенно остро эта проблема стоит перед инновационно-активными компаниями, применяющими механизм ускоренной амортизации, при которой сроки замены действующих технологий, машин и оборудования на принципиально новые существенно сокращаются. В противном случае возникает проблема недоамортизированных активов.

Метод исчисления эффекта от инноваций для различных участников инновационного процесса, основанный на сопоставлении краткосрочных и долгосрочных последствий их освоения с текущими и капитальными затратами, позволяет принимать решения о целесообразности

проведения, комбинирования и координации, а также использования результатов разработок в научно-технической и инжиниринговой области, инвестиционной, операционной и финансовых сферах деятельности.

Потребность в прогнозировании развития состояния экономической среды, идентификации открывающихся возможностей и рисков предполагает необходимость разработки и широкого применения новых аналитических инструментов оценки, мониторинга и координации действий в области создания и коммерциализации инноваций. Их практическое использование в практике контроллинга инноваций должно способствовать ускорению процесса генерирования и идентификации неявных знаний, преобразования их в явные знания, с последующим включением в интеллектуальный капитал организации. Результатом контроллинга инноваций становится повышение результативности и эффективности инновационной деятельности, проявляющееся в сокращении затрат ресурсов на формирование, освоение и внешнюю коммерциализацию создаваемых инновационных продуктов. Такой подход позволяет компаниям — лидерам отраслей эффективно участвовать в инновационном процессе, сокращать затраты времени и средств на создание новых продуктов и за счет успешной их коммерциализации наращивать добавленную стоимость, избегая конфликтов с ключевыми стейкхолдерами бизнеса.

Устойчивое развитие национальной экономики предполагает модернизацию национальной



Аналитическая модель контроллинга инновационной стратегии компании

инновационной системы, целью которой должно стать создание благоприятных условий и предпосылок для процессов накопления и эффективной конверсии знаний в пионерные и улучшающие инновации.

В качестве основного условия успеха достижения этой цели нами рассматривается отказ от традиционной системы бюджетинга инновационной деятельности в пользу контроллинга инновационных процессов, основанного на инструментах бизнес-анализа. Ожидаемыми результатами его применения должны стать: упреждающее реагирование на изменения внешней и внутренней среды в виде корректировки приоритетности целей и распределения ресурсов; координируемость оперативных действий и стратегических программ, преследующая цель снижения затрат на генерирование новых знаний и ускорение трансферта этих знаний в хозяйственную практику [9].

Основные требования к бизнес-аналитике инновационных процессов на любом уровне их организации — достижение адаптируемости параметров ожидаемых результатов и характеристик разрабатываемых регламентов бизнес-процессов к меняющимся требованиям стейкхолдеров бизнеса, повышение практической отдачи от реализации тех или иных нововведений на основе идентификации, изучения и анализа бизнес-проблем (см. рисунок).

Под бизнес-проблемой нами понимается область конфликта интересов стейкхолдеров компании, снижающая перспективную результативность и текущую эффективность бизнеса. В зависимости от характера бизнес-проблемы и ее существенности для динамики экономического развития компании могут быть приняты решения о необходимости осуществления пионерных (радикальных и локальных) или улучшающих (кастомизационных) инноваций.

Крупные компании, располагающие собственными центрами научных исследований и разработок (*R&D*), как правило, реализуют пул инновационных проектов, иницируемых как зависимыми (дочерними) структурами, так и самой организацией, находящихся на разных стадиях жизненного цикла. В результате риски, связанные с реализацией проектов, диверсифицируются, а устойчивость экономического развития компании повышается. Осуществляя непрерывный мониторинг состояния внешней и внутренней бизнес-среды компании, контроллер пула инновационных проектов на основе оценки разрывов между целевыми и ожидаемыми индикаторами эффективности проекта может принять решение о выходе из активов и (или) ликвидации проекта.

Критический анализ результатов исследований в области планирования и контроля инноваций выявил преобладание точки зрения о необходимости инициации и контроля за созданием инноваций собственниками, контролирующими бизнес, и топ-менеджерами, в то время как работникам и специалистам отводится пассивная функция разработки и реализации того, что не имеет материализации [10–13]. Подход к организации инновационной деятельности, реализующий парадигму управления по целям (*Management by Object — MBO*), в условиях быстрых перемен недостаточно эффективен, подавляет креативность исследователей и персонала и обозначается как управление с упущенными возможностями [14].

Выработка и своевременная корректировка инновационной стратегии должна базироваться на механизмах мониторинга, цель которого — выявление проблем и исправление ситуации еще до того, как они перерастут в глубокий кризис [15]. Использование аналитической модели контроллинга, построенной на основе парадигмы Эдв. Деминга — *PDSA*, в управлении инновационной деятельностью обеспечивает возможность упреждающего реагирования на ожидаемые изменения экономической среды, что позволяет ее рассматривать в качестве методологии повышения эффективности инновационной деятельности на уровне компании, в частности, и результативности национальной инновационной системы в целом. Ее применение демонстрирует высокую эффективность стратегической навигации развития компании

в современных условиях, обеспечивая адаптацию компании к ожидаемым изменениям среды в целом и требованиям стейкхолдеров в частности [16].

Модель *OAESA* [англ. *Observe* (наблюдай), *Analyze* (анализируй), *Envision* (предвидь), *Speculate* (обдумай, предложи), *Acted* (действуй)], разработанная на основе парадигмы Эдв. Деминга для контроллинга инновационной деятельности, предъявляет повышенные требования к управленческим компетенциям персонала и используемому аналитическому инструментарию. Среди используемых в ней аналитических инструментов необходимо выделить: интеллектуальный анализ данных (*Data Mining*); статистические методы анализа и вероятностные прогнозы; анализ бизнес-процессов (*Business-Process Analysis — BPA*) и рефлексивный мониторинг бизнес-активности (*Reflexive Monitoring Business-Activity — RMBA*); симуляции и гибкие прогнозы (*Simulation&Forecast*) и др.

При формировании прогнозных оценок и мониторинге состояния ключевых показателей результативности и эффективности инновационной деятельности для компании потребительского сектора экономики может быть использована система обобщающих показателей, представленная в табл. 2.

В заключение необходимо отметить, что инновационная деятельность представляет собой высокорисковый сегмент хозяйственных операций, предъявляющих повышенные требования к проактивным действиям как реакции на ожидаемые изменения в экономической среде. Возможность упреждающих действий обеспечивается за счет применения контроллинговой аналитической модели *OAESA*, позволяющей использовать методы форсайт-анализа для выявления потенциальных рисков и возможностей и обоснования оперативных и стратегических решений, ориентированных на достижение консенсуса интересов различных групп заинтересованных сторон. Отказ от традиционной бюджетинговой модели в пользу *OAESA* повышает эффективность и результативность инновационных процессов на различных уровнях его организации, снижает вероятность возникновения конфликтов интересов между различными участниками инновационной деятельности, что позитивно скажется на характеристиках ее устойчивости.

Таблица 2

Виды эффекта и показатели эффективности инноваций

Вид эффекта	Аспект оценки эффекта		Горизонт оценки эффективности	
	Характеристика	Факторы, показатели	краткосрочный	долгосрочный
Научно-технический	Прирост интеллектуального капитала компании	Уровень новизны и простоты для потребителя. Стоимость нематериальных активов	Доля новой и обновленной продукции в структуре выпуска. Число успешных нововведений за последние 3 года	Место компании в рейтингах технологического развития. Скорость диффузии новшеств на внутренний и внешний рынок инноваций
Организационно-технологический	Достижение целевых результатов и изменение форм их организационного достижения	Затраты ресурсов в расчете на единицу продукта. Продажа наукоемкой продукции	Удельный расход материалов и сырья в расчете на единицу продукции	Доля продаж наукоемкой продукции в общем объеме. Доля расходов на управление в стоимости продаж
Социально-экономический	Социальные последствия реализации инноваций	Затраты живого и овеществленного труда в расчете на единицу продукта. Реальная среднечасовая оплата труда	Уровень удовлетворенности занятых в компании работников. Размер социальных выплат в расчете на среднесписочного работника	Рост привлекательности компании в глазах потенциальных работников
Экологический	Влияние инноваций на окружающую среду и внутреннюю среду бизнеса	Объем твердых отходов и иных выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду	Число и сумма штрафов, наложенных природоохранными службами на компанию. Экологический рейтинг компании	Место компании в рейтинге экологичности
Финансово-экономический	Финансовые последствия для компании, реализующей инновации	Свободный денежный поток от инновации	Рентабельность по CF-ROI. Суммарная выручка от продаж результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (патентов, изобретений и др.)	Положение компании в рейтингах кредитоспособности и инвестиционной привлекательности
Интегральный	Достижение целевого компромисса интересов стейкхолдеров	Ценности для стейкхолдеров	Баланс текущих денежных потоков между параметрами инвестиционной, финансовой и операционной деятельности	Прирост стоимости интеллектуального капитала компании. Прирост рыночной стоимости бизнеса

Литература

1. Васин В.А., Миндели Л.Э. Национальная инновационная система: предпосылки и механизмы функционирования. М.: ЦИСН, 2002. 480 с.
2. Основы инновационного менеджмента: Теория и практика: учеб. пособие / под ред. П.Н. Завлина и др. М.: Экономика, 2000. 475 с.
3. Алексанов Д.С., Яшкова Е.А. Оценка общественной эффективности инвестиционных проектов: опыт обучения // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 4. С. 181–195.
4. Виленский П.Л., Лившиц В.Н., Смоляк С.А. Оценка эффективности инвестиционных проектов: теория и практика: учеб. пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Дело, 2013. 1104 с.
5. Аналитическое обеспечение инновационного развития бизнеса: монография / под ред. проф. В.И. Бариленко. М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2013. 304 с.
6. Ранадиве В. Предвидение. Новая эволюционная упреждающая модель бизнеса / пер. с англ. М.: Эксмо, 2008. 240 с.
7. Бердников В.В. Рефлексивный мониторинг — эффективный инструмент контроллинга инновационно-инвестиционных

- проектов // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 5. С. 285–291.
8. Сури Р. Время — деньги. Конкурентное преимущество быстрореагирующего производства / пер. с англ. М.: БИНОМ: Лаборатория знаний, 2013. 326 с.
 9. Бердников В.В. Организация контроллинга инновационных процессов в бизнесе: опыт и проблемы // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 2. С. 318–332.
 10. Фалько С.В., Фалько И.В. Формирование концепции контроллинга инноваций на промышленных предприятиях // Управленческий учет. 2014. № 4. С. 63–71.
 11. Дедов О.А. Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием: учеб. пособие. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. 248 с.
 12. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. М.: Финансы и статистика, 2008. 272 с.
 13. Инновационный менеджмент: учебник для студентов вузов / под ред. С.Д. Ильенковой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 335 с.
 14. Хоуп Дж., Фрейзер Р. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / пер. с англ. М.: Вершина, 2007. 272 с.
 15. Минцберг Г. Структура в кулаке. Создание эффективной организации. СПб.: Питер, 2004. 512 с.
 16. Бердников В.В. Проблемы формирования и перспективы применения аналитической модели контроллинга бизнеса // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 46 (349). С. 27–42.
- References**
1. Vashin V.A., Mindely L.E. National system innovation: suppositions and mechanisms of function. Moscow, CISN, 2002, 480 p.
 2. Practice management of innovation: Theory and practice: Manual / Editor P.N. Zavlyn and others. Moscow, Ekonomika, 2000, 475 p.
 3. Aleksanov D.S., Yashkova E.A. Evaluation of public investment projects efficiency: experience of teaching // Audit and Financial Analysis, 2014, no. 4, pp. 181–195.
 4. Vilensky P.L., Livshic V.N., Smolyak S.A. The Estimation of effectiveness of Investment Projects: The theory and practice. Moscow, Delo, 2002, 1104 p.
 5. Barilenko V.I., Editor. Analytical support for innovative business development: Monograph / V.I. Barilenko, O.V. Efimova, V.V. Berdnikov, Ch.V. Kerimova. Moscow, «Economicheskay Gaseta» Publishing House, 2013, 304 p.
 6. Ranadive V. Forecasting: new preventive evolutionary business model / Vivek Ranadive [Translation from English]. Moscow, Exsmo, 2008. 240 p.
 7. Berdnikov V.V. Reflexive monitoring as an efficiency tolls of controlling innovative investment projects // Audit and Financial Analysis, 2012, no. 5, pp. 285–291.
 8. Suri R. It's About Time. The Competitive Advantage of Quick Response Manufacturing / Rajan Suri [Translation from English]. Moscow, BINOM: Laboratory of building, 2013, 326 p.
 9. Berdnikov V.V. Organization of controlling for the development of innovative processes in business environment: experience and problems // Audit and Financial Analysis, 2011, no. 2, pp. 318–332.
 10. Falco S.V., Falco I.V. Creating the conception of innovation controlling at manufacturing companies // Managerial accounting, 2014, no. 4, pp. 63–71.
 11. Dedov O.A. Controlling methodology and large manufacturing companies management practice: manual. Moscow, Alpina Business Books, 2008, 248 p.
 12. Falco S.G. Controlling for management and executives. Moscow, Finance and statistics, 2008, 272 p.
 13. Innovation management: students book / under red. S.D. Ilienkov. 3-rd ed., reworked and added. Moscow, UNITI-DANA, 2007, 335 p.
 14. Hope J., Fraser R. Beyond Budgeting: How Managers Can Break From the Annual Performance Trap [Translation from English]. Moscow, Verchina, 2007. 272 p.
 15. Minberg H. Structure in a fist. Creating of efficient enterprise [Translation from English]. St. Petersburg, Piter, 2004, 512 p.
 16. Berdnikov V.V. Problems of forming and perspectives of application of an analytical model of controlling // Economic Analysis. Theory and Practice, 2013, no. 46 (349), pp. 27–42.

УДК 657.3

ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ЦЕЛЕВОМУ ФИНАНСИРОВАНИЮ

ЗОНОВА АЛЕВТИНА ВЕНИАМИНОВНА,

доктор экономических наук, профессор, декан факультета экономики и управления Вятского государственного гуманитарного университета

E-mail: economic@vshu.kirov.ru

ЛИВАНОВА РИММА ВЕНИАМИНОВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева

E-mail: LivanovaRV@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются вопросы бухгалтерского учета целевого финансирования сельскохозяйственной деятельности по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ).

Российские сельскохозяйственные организации получают государственную помощь (целевое финансирование), которое рассматривается в качестве доходов сельхозтоваропроизводителя. Учет операций целевого финансирования в сельскохозяйственных организациях по МСФО имеет свои особенности. В МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» сельскохозяйственная деятельность определяется как управление «биологическими активами», точнее продукцией, собранной с биологических активов. В российской практике сельскохозяйственные активы делят на оборотные и внеоборотные, что неприменимо в контексте МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Биологические активы оцениваются по справедливой стоимости, которая становится себестоимостью продукции и принимается на учет в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Доходы от сельскохозяйственной деятельности включают эту справедливую стоимость. Государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, также считается доходом, и для ее учета применяется МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

В практике отечественного учета продукция сельского хозяйства учитывается по себестоимости, в которую включаются затраты, оплаченные средствами целевого финансирования.

В статье сопоставляются принципы учета, доходов и расходов по операциям целевого финансирования расходов по МСФО и РСБУ. В результате сравнения делается вывод о том, что при использовании российскими предприятиями Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» искажается себестоимость проданной продукции и занижается валовая прибыль. Согласно же МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» при любом варианте учета доходов и расходов данные операции не влияют на валовую прибыль и взаимоисключаются, что, в отличие от российской практики, не искажает результат.

В приведенной в статье таблице отражены доходы и расходы сельскохозяйственного товаропроизводителя по операциям с использованием средств целевого финансирования в бухгалтерском и налоговом учете. На основании данных сделан вывод о неправомерном увеличении себестоимости готовой продукции для целей налогового учета за счет полученных бюджетных средств.

Общий вывод по исследованию предполагает, что субсидируемые расходы должны либо включаться в состав прочих расходов отчетного периода одновременно с полученными доходами (целевыми бюджетными средствами) при условии оплаты расходов за счет этих средств, либо они должны полностью исключать-

ся из состава доходов и расходов и не оказывать влияния на себестоимость и валовую прибыль. Данный тезис отвечает всем требованиям МСФО.

Ключевые слова: целевое финансирование, себестоимость продукции, учет расходов, произведенных за счет средств целевого финансирования по правилам РСБУ и МСФО, реформирование учета.

APPLICATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS TO REFLECT THE OPERATIONS TARGETED FINANCING

ALEVTINA V. ZONOVA,

D. Sc., Professor, Dean of the Faculty of Economics, Vyatka State University (VSHU)

E-mail: economic@vshu.kirov.ru

RIMMA V. LIVANOVA,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting Department, Russian Timiryazev State Agrarian University

E-mail: LivanovaRV@mail.ru

ABSTRACT

The article considers accounting treatment for targeted funding of agricultural activities under IFRS and RAS.

Russian agricultural entities receive government assistance (targeted funding) regarded as income for agricultural goods producers. Targeted funding accounting operations in agricultural organizations under IFRS are rather specific. In IAS 41 «Agriculture» agricultural activity is defined as the management of «biological assets» or «the harvested product of the entity's biological assets». In Russia agricultural assets are divided into current and non-current, which is inapplicable in IAS 41.

Biological assets are measured at fair value, referred to as the cost of production and recorded in accordance with IAS 2 as an item in «Inventories». The income from agricultural activities includes this fair value. Government grant related to a biological asset is also considered as income and is reported under IAS 20 in the section «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance».

According to the Russian standards agricultural products are recorded at cost price which includes costs paid by targeted funding.

The article compares the ways of recording revenue and expense items for targeted funding operations under IFRS and RAS. The comparison reveals that when a producer applies AR 9/99 «Entity Income», AR 10/99 «Entity Expense» and AR 13/2000 «Government Grant» the cost price of the produce is distorted and gross profit is understated. Under IAS 41, 2, 20 gross profit is not distorted, no matter which way of recording income and expense has been chosen, items referring to income or expense are mutually exclusive without distorting the result as opposed to Russian practice

The table presented in the article shows the income and expenses of agricultural producer on operations with the use of targeted funding for accounting and tax purposes. Based on the data received, it is necessary to make statement on unfair increase in production cost of finished goods at the expense of budget funds for tax purposes.

On the basis of the research made it is possible to come to the conclusion that subsidized expenses should be included either in the item of other expenses within the same reporting period when income is earned (earmarked budgetary funds) provided that expenses are paid from these funds or they must be completely excluded from the income and expenditure and should not affect cost price and gross profit, which completely meets IFRS requirements.

Keywords: *targeted funding, production cost, income and expense recording, costs incurred to produce goods at the expense of targeted funding, recording under RAS and IAS, accounting reform.*

Сельскохозяйственные организации часто получают государственную помощь в виде бюджетных субсидий, субвенций или кредитов в целях возмещения затрат, понесенных в связи со стихийными бедствиями, на поддержку элитного семеноводства, приобретение минеральных удобрений и средств защиты растений, а также на возмещение процентных ставок по кредитам, полученным на приобретение сельскохозяйственной техники, семян, минеральных удобрений, горючего и смазочных материалов. Государственная помощь (целевое финансирование) рассматривается в качестве доходов сельхозтоваропроизводителя.

Учет операций целевого финансирования в сельскохозяйственных организациях в зарубежной практике, включая практику международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, имеет свои особенности. Так, МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» устанавливает методологию, порядок учета и финансовой отчетности сельскохозяйственной деятельности [1, с. 456]. В соответствии с данным стандартом сельскохозяйственная деятельность определяется как управление «биологическими активами», а именно сельскохозяйственной продукцией, собранной с биологических активов. К биологическим активам относятся растения и животные, используемые в сельскохозяйственной деятельности, т. е. данные активы выращиваются на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем. Биологические активы отражаются отдельной статьей в бухгалтерском балансе как основной капитал. Принятое в российской практике разделение сельскохозяйственных активов на оборотные и внеоборотные, например разделение животных на основное стадо и животных на выращивании и откорме, неприменимо в контексте МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

В сельскохозяйственной деятельности изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод организации. Биологические активы оцениваются по справедливой стоимости. Справедливая стоимость становится себестоимостью продукции, по которой активы принимаются на учет в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» или другими МСФО [2, с. 328]. Далее

они учитывается как сырье для переработки или как товар для продажи. В момент признания сельскохозяйственной продукции к ней применяется тот же метод оценки, что и к биологическому активу, с которого она собрана.

Что касается доходов от сельскохозяйственной деятельности, они включают справедливую стоимость биологических активов, стоимость сельскохозяйственной продукции, рассчитанную в момент ее признания в учете, измененную справедливую стоимость биологических активов на очередную отчетную дату. Сумма справедливой стоимости всегда уменьшается на расчетную величину сбытовых расходов. Государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, также считается доходом, отражаемым по справедливой стоимости, в том отчетном периоде, в котором она признается подлежащей к получению. Государственная субсидия, предоставляемая на определенных условиях, признается доходом после выполнения этих условий.

Доходы от государственных субсидий на сельскохозяйственную деятельность должны признаваться по правилам МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», если они относятся к биологическим активам, отражаемым по справедливой стоимости. В соответствии с данным стандартом сумма государственной субсидии признается доходом сельскохозяйственной организации одновременно и полностью. Если биологические активы отражаются по себестоимости, то для учета государственных субсидий применяется МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [3, с. 95–112].

Признание правительственных субсидий происходит только в случае обоснованной уверенности в том, что компания подчиняется условиям, связанным с ними, и субсидии будут получены. Признание субсидий в качестве доходов происходит в течение тех периодов времени, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать на систематической основе. Исключение составляют субсидии, предоставленные в форме компенсации за уже понесенные затраты или потери.

Различают субсидии, относящиеся к активам, и субсидии, относящиеся к доходам. Прочая правительственная помощь возможна в виде бесплатных технических или маркетинговых

консультаций, предоставления гарантий, кредитов под 0% или под низкий процент. Правительственная помощь не включает косвенные выгоды, например установление торговых ограничений для конкурентов, формы помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также операции с правительством, которые не отличаются от торговых операций компании.

Если субсидии получены на выполнение нефинансовых задач, они увязываются с идентифицируемыми затратами на пропорциональной основе по достижению данных затрат. Если затраты, связанные с субсидией, уже понесены, они могут быть в полном объеме отнесены на прибыль. Субсидии, относящиеся к активам, могут признаваться или как отложенный доход, или как вычет из балансовой стоимости соответствующего актива. В отчете о финансовых результатах субсидии, относящиеся к доходу, могут быть представлены: а) отдельно как поступления; б) в составе общей статьи «Другие доходы» или в) они вычитаются из соответствующих расходов.

Следовательно, если бы в практике отечественного учета применялись правила МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» с оценкой продукции по справедливой стоимости, то расходы, произведенные организацией за счет средств целевого финансирования, включались бы в состав расходов по обычным видам деятельности и относились к доходам данного периода наравне с выручкой от продажи сельхозпродукции.

Если продукция сельского хозяйства оценивается по себестоимости, то следует руководствоваться МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», согласно которым расходы, оплаченные средствами целевого финансирования, и доходы в виде полученных бюджетных средств относятся в состав операционных доходов и расходов. Поскольку в практике отечественного учета продукция сельского хозяйства учитывается по себестоимости, в которую включаются затраты, оплаченные средствами целевого финансирования, относимые в дальнейшем в состав расходов по обычным видам деятельности, а доходы, полученные в качестве целевого финансирования, включаются в состав прочих доходов, возникают разногласия между статьями «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» и «Прочие

доходы и расходы». Результат сопоставления приведен в *табл. 1*.

Порядок учета государственной помощи по РСБУ регулируется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», в соответствии с которым государственная помощь признается увеличением экономической выгоды организации в результате поступления денежных средств или иного имущества¹. Средства целевого финансирования должны использоваться строго по их назначению. Бюджетные средства принимаются к учету двумя способами: по мере фактического получения средств или по мере принятия решения о предоставлении средств.

Учет поступивших средств целевого финансирования ведется на пассивном счете 86 «Целевое финансирование». По факту принятия решения о выделении организации целевых бюджетных средств составляется корреспонденция:

- Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по целевому финансированию»

- К-т сч. 86 «Целевое финансирование».

Поступление целевого финансирования в виде денежных средств отражается:

- Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

- К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по целевому финансированию».

Расходование средств целевого финансирования отражается:

- Д-т сч. 86 «Целевое финансирование»

- К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование капитальных и текущих расходов.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления [4, с. 45–94].

¹ См.: О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. 28.12.2013); Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.04.2012); Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 27.04.2012); Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 18.09.2006). URL: <http://www.consultant.ru>.

Таблица 1

Сопоставление принципов учета доходов и расходов по операциям целевого финансирования расходов по МСФО и РСБУ

Стандарт	Доходы	Расходы	Результат
МСФО			
МСФО (IAS) 41 «Учет в сельском хозяйстве»	Выручка, целевые средства	Себестоимость продаж, в том числе расходы, оплаченные за счет целевого финансирования	Не влияют на валовую прибыль, взаимоисключаются
МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	Вариант 1		Не влияют на результат деятельности, взаимоисключаются
	Прочие операционные доходы	Прочие операционные расходы	
	Вариант 2		
	Исключаются из состава доходов и расходов по основному виду деятельности		
РСБУ			
ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	Прочие доходы и расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы»)	Затраты производства, себестоимость проданной продукции (счет 90 «Продажи»)	Искажается себестоимость проданной продукции. Занижается валовая прибыль

Таблица 2

Отражение целевого финансирования в бухгалтерском и налоговом учете

Объект	Для целей учета	
	бухгалтерского	налогового
Доходы , полученные в качестве средств целевого финансирования	Принимаются в состав прочих доходов К-т сч. 91-1 (+)	Принимаются для целей исчисления налога на прибыль организаций и ЕСХН (-)
Расходы , оплаченные средствами целевого финансирования	Принимаются в состав расходов от обычных видов деятельности Д-т сч. 10, 20, 43 → Д-т сч. 90-2 (+)	Принимаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией (+)
Финансовый результат	Результат искажается на уровне валовой прибыли, финансовый результат остается без искажений	Результат не искажается

Целевое финансирование признается в составе доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету, затем равномерно списывается в состав прочих доходов по мере признания соответствующих расходов (п. 9 ПБУ 13/2000)². Целевое финансирование формирует доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций и единому сельскохозяйственному налогу (ЕСХН). В число исключений из налоговой базы по требованиям Налогового кодекса РФ (подп. 14 п. 1, п. 2 ст. 251) данные поступления не входят, так как не соответствуют критериям целевого финансирования, применяемым в целях налогообложения прибыли³.

Расходы, произведенные за счет средств целевого финансирования, признаются как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета. Полученные на эти цели средства бюджета признаются доходом для целей бухгалтерского и налогового учета.

Отражение доходов и расходов сельскохозяйственного товаропроизводителя по операциям с использованием средств целевого финансирования приведено в *табл. 2*.

Следует помнить, что сельскохозяйственный товаропроизводитель обязан проводить раздельный учет расходов, произведенных за счет целевого финансирования, что при существующей системе учетных записей является достаточно сложным. Также можно считать неправомерным увеличение себестоимости готовой продукции для целей налогового учета за счет полученных из бюджета средств. Будет справедливо отражать увеличение себестоимости только на сумму расходов, произведенных самой организацией (сельскохозяйственным товаропроизводителем), так как это станет дополнительным стимулом для хозяйства вкладывать

свои средства в подобные мероприятия, а не существовать за счет дотаций государства.

Таким образом, субсидируемые расходы должны либо включаться в состав прочих расходов отчетного периода одновременно с полученными доходами (целевыми бюджетными средствами) при условии оплаты расходов за счет этих средств; либо они должны полностью исключаться из состава доходов и расходов и не оказывать влияния на себестоимость и валовую прибыль. Сформулированные выводы определяют пути совершенствования бухгалтерского учета целевого финансирования и помогают привести их в соответствие с требованиями международных стандартов учета и отчетности.

Литература

1. *Палий В. Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности. М.: ИНФРА-М, 2002.
2. *Мизиковский Е. А., Дружиловская Т. Ю.* Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерского учета в России: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2006.
3. *Зонова А. В., Ливанова Р. В.* Бухгалтерский учет операций по страхованию в сельском хозяйстве. Киров: Изд-во ВятГГУ, 2010.
4. *Зонова А. В., Горячих С. П., Ливанова Р. В.* Бухгалтерский учет в схемах и таблицах. М.: Магистр, 2013.

References

1. *Paly V. F.* International Financial Reporting Standards. Moscow, INFRA-M, 2002.
2. *Mizikovskiy E. A., Druzhilovskaya T. Y.* International standards of financial reporting and accounting in Russia: a textbook for high schools, 2nd Publishing, Revised. and ext.. Moscow, in Accounting, 2006.
3. *Zonova A. V., Livanova R. V.* Accounting insurance operations in agriculture. Kirov, Univ VyatGGU, 2010.
4. *Zonova A. V., Goryachih S. P., Livanova R. V.* Accounting in diagrams and tables. Moscow, Publishing House of the Masters, 2013.

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 18.09.2006). URL: <http://www.consultant.ru>.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.10.2014). URL: <http://www.consultant.ru>.

УДК 657.1

УНИКАЛЬНАЯ АРХИВНАЯ НАХОДКА, ПОЗВОЛЯЮЩАЯ СТРОИТЬ ГИПОТЕЗЫ

КУТЕР МИХАИЛ ИСААКОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, попечитель Международной академии истории бухгалтерии

E-mail: prof.kuter@mail.ru

ГУРСКАЯ МАРИНА МИХАЙЛОВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета

E-mail: marinagurskaja@mail.ru

ЗИНЧЕНКО ЕКАТЕРИНА СЕРГЕЕВНА,

аспирантка кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета

E-mail: kosiekaterina@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

При проведении исследований по истории развития двойной бухгалтерии на основе архивных материалов и литературных источников, стало доподлинно известно, что в средневековой бухгалтерии компании применяли два вида пробных балансов. Причем в разных компаниях в один и тот же временной период применялся один из двух видов. Первый счет-баланс типа *bilancio del libro* (т.е. пробный баланс, сформированный по дебетовым и кредитовым сальдо всех незакрытых счетов) располагался внутри Главной книги. При этом каждая позиция баланса содержала координаты закрываемого счета в старой книге и открываемого в новой. Второй баланс в виде книжицы – *summa summarium* строился также по дебетовым и кредитовым сальдо всех незакрытых счетов, но располагался вне пределов Главной книги. Записи в этом балансе содержали только координаты счетов закрываемой книги.

Анализируя систему учетных книг компании Франческо ди Марко Датини в Барселоне, выявлено, что в 1395 г. были построены одновременно оба баланса, что считается уникальным случаем среди обнаруженных архивных материалов.

Немаловажным считаем тот факт, что первый пробный баланс *bilancio del libro* использовался для контрольных функций, а баланс *summa summarium* служил отчетностью перед головной компанией: в компании Датини все руководство, через менеджеров, осуществлялось непосредственно самим купцом.

Изначально, на момент обнаружения баланса *summa summarium*, возникла версия, что он формировался с целью контроля за правильностью ведения учетных записей. Однако обнаружение баланса *bilancio del libro* позволило распределить учетные и информационные функции между ними. Проанализировав учетные книги филиала за последующие периоды, выявлено, что в дальнейшем пробный счет-баланс *bilancio del libro* в Барселонском филиале компании Датини никогда больше не применялся, что свидетельствует о совмещении в одном балансе контрольных и информационных функций.

Цель исследования – установить причины составления в одном периоде в одной компании двух пробных балансов, формируемых разными способами, и понять причины дальнейшего прекращения использования баланса *bilancio del libro*, несмотря на его удобство в применении.

Ключевые слова: двойная бухгалтерия, пробные сальдовые балансы, *bilancio del libro*, *summa summarium*, контрольная функция.

UNIQUE ARCHIVAL DISCOVERIES, ALLOWS YOU TO BUILD HYPOTHESIS

MIKHAIL I. KUTER,

Prof., The Head of the Chair of Accounting, audit and the automated data processing, Kuban State University

E-mail: prof.kuter@mail.ru

MARINA M. GURSKAYA,

Ph.D. in Economics, Assistant Professor of the Chair of Accounting, audit and the automated data processing, Kuban State University

E-mail: marinagurskaja@mail.ru

EKATERINA S. ZINCHENKO,

A post-graduate student of the Chair of Accounting, audit and the automated data processing,

Kuban State University

E-mail: kosiekaterina@yandex.ru

ABSTRACT

When carrying out researches on history of development of double-entry bookkeeping on the basis of archival materials and references, it became for certain known that in medieval accounting of the company applied two types of trial balances. At what, in the different companies during the same time period, one of two types was applied. The first account-balance like bilancio del libro (i.e. the trial balance created on debtor and credit balances of all open accounts) located in the Ledger. Thus each position of balance contained coordinates, the closed account in the old book and opened in the new book. The second balance in the form of a little book – summa summarium, was under construction also on debtor and credit balances of all open accounts, but settled down out of Ledger. Records contained in this balance only coordinates of accounts of the closed book.

Analyzing system of account books of the company of Francesco di Marko Datini in Barcelona it is revealed that in 1395 both balances that is considered a unique case, among the found archival materials were constructed at the same time. Is considered as the important that fact that the first trial balance of bilancio del libro was used for control functions. And the balance of summa summarium, served as the reporting before the head company, in Datini's company all management, through managers, was carried out by directly merchant. At first, at the time of detection of balance of summa summarium, there was a version that it was formed for the purpose of control of correctness of maintaining accounts. However detection of balance of bilancio del libro allowed to distribute registration and information functions between them. Having analysed registration books of the company for the subsequent periods it is revealed that further, the trial account balance of bilancio del libro in Datini's company in Barcelona never was applied any more that testifies to combination in one balance of control and information functions.

Research objective – to establish the drawing up reasons in one period in one company of two trial balances formed in the different ways and to understand the reasons of the further termination of use of bilancio del libro, despite its convenience in application.

Keywords: *double entry bookkeeping, trial balance sheets, «bilancio del libro», «summa summarium», the monitoring function.*

Постановка проблемы. Как известно, до текущего столетия российские исследователи истории бухгалтерии никогда не переступали порог архивов, в которых хранятся средневековые бухгалтерские книги. Одни из них ограничивались построением научных теорий на основе публикаций отечественных и зарубежных авторов. Ссылки на подлинные труды западных коллег были, можно сказать, библиографической

редкостью. Скорее всего, это были ссылки на ссылки [1, с. 142]. Что касается ссылок на отечественные источники, здесь основной ориентир делался на перевод трактата Луки Пачоли, выполненный Э.Г. Вальденбергом, или частично сохранившийся перевод О.О. Бауэра.

Особую значимость для российской науки имел перевод на русский язык труда чеха К.П. Кейля «О некоторых древнейших обработках трактата

Луки Пачиоло по бухгалтерии. Очерк к истории бухгалтерии» [2], выполненный С. Ф. Ивановым (1910 г.). И, конечно, нельзя оставить без внимания весьма ценное по значимости произведение О. О. Бауэра «Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины» (1911 г.) [3]. Обе упомянутые работы содержали основные положения трактатов Луки Пачоли и его последователей. К сожалению, данные произведения остались без должного внимания современников и сегодняшних исследователей. Именно эти две публикации могли бы пролить свет на развитие бухгалтерии в историческом аспекте.

Предсоветский период заканчивается, а советский начинается трудом А. М. Галагана «Счетоводство в его историческом развитии» [4], в котором он пояснил читателям, что двойная бухгалтерия существовала задолго до первых трактатов. Далее были заслуживающие внимания материалы Н. С. Помазкова [5] и А. М. Лозинского [6]. Апогеем содеянного россиянами стало гениальное творение Я. В. Соколова «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» [7].

К нашей большой скорби основные результаты наших исследований были получены уже после смерти Я. В. Соколова. Если вспомнить, как он искренне радовался первым нашим архивным находкам и новому переводу трактата, выполненному с учетом первых архивных исследований [8, с. 7–8], то можно с уверенностью утверждать, что в лице профессора Ярослава Соколова мы потеряли не только принципиального спорщика и научного критика, но и возможного пропагандиста наших идей и результатов, позволяющих по-новому посмотреть на некоторые важные моменты в истории становления бухгалтерии и ее теории.

Однако еще раз подчеркнем, что ни один из упомянутых авторов никогда не работал с архивными материалами. Нам посчастливилось (а может быть, наоборот, на нас свалились все трудности: интеллектуальные, моральные, финансовые) первыми в течение многих лет проводить подобные исследования.

Архивные исследования — это путь от находки к находке, каждая из которых может развивать предыдущую или, наоборот, отрицать ее или вообще приводить к непредсказуемым, а зачастую необъяснимым результатам.

Среди наиболее спорных проблем истории бухгалтерии следует признать эволюцию бухгалтерского счета и генезис бухгалтерского пробного

баланса. Наша последняя находка посвящена второму направлению. Нами обнаружен уникальный случай, когда при подведении итогов деятельности в Компании Франческо Датини в Барселоне (с 23.06.1392 по 13.07.1395) были построены три баланса: один счет-баланс типа *bilancio del libro* в Главной книге и два баланса книжицей — *summa summarium*. В остальных случаях всегда применялся один из балансов.

Анализ последних исследований и публикаций. К сожалению, российское участие в изучении средневековых бухгалтерских балансов далеко не самое представительное. Первые исследования в архивах Италии связаны с именами великого итальянского ученого Фабио Беста [9] и его учеников [10–16]. Далее свой след оставили Карло Антинори [17–19], Энрико Вагино [20], Ариго Кастеллани [21], Джоффри Алан Ли [22, 23], Ананиас Чарльз Литтлтон [24–26], Ричард Макве [27], Федерико Мелис [28–30], Христофер Нобис [31], Бендуил Пенндорф [32], Эдвард Перагалло [33], Флоренц Элдер де Рувер [34], Раймонд де Рувер [35, 36], Армандо Сапори [37, 38], Эрнандес-Эстив Эстебан [39, 40], Томмазо Церби [41], Базил Ями [42] и др.

В последние четыре десятилетия интерес к архивным исследованиям со стороны западных ученых снизился. Бытует мнение, что все вопросы были рассмотрены старшими товарищами еще в первой половине прошлого века. Выделяется Алан Сангстер [43, 44], не только проявляющий интерес к архивным материалам, но и поддерживающий наши исследования, подкрепляя их литературными источниками из британских библиотек, которых зачастую не достает в нашей стране. Большую помощь нашим исследованиям оказывает Международная академия истории бухгалтерии (США) и ее отец-основатель профессор Гари Превец, ежегодно предоставляя трибуну, как правило, для двух докладов о результатах наших исследований.

Цель статьи. Представить редчайший случай в истории бухгалтерии, когда при условном закрытии компании одновременно были построены обе разновидности пробных балансов (*bilancio del libro* и *summa summarium*), применяемых в Средневековье за столетие до трактата Пачоли, и, самое главное, найти этому объяснение.

Изложение основного материала. На пятой непрономерованной странице книги А. Ч. Литтлтона и Б. С. Ями «Очерки истории бухгалтерии» [24], где представлены иллюстрации, помещена

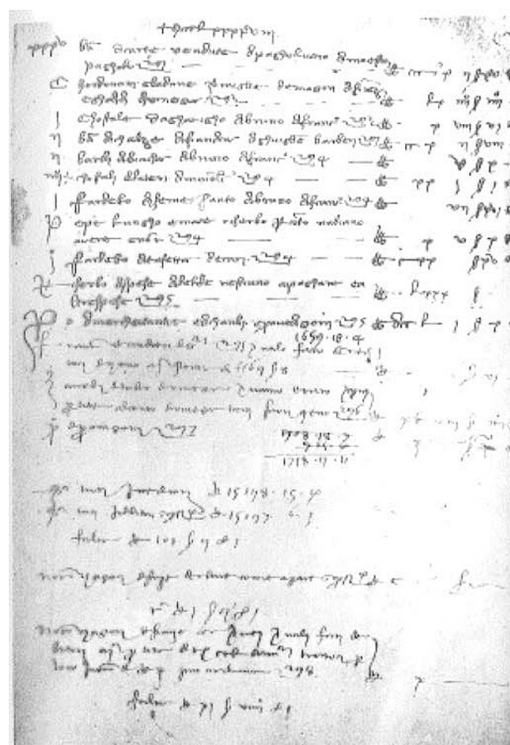
последняя страница баланса Франческо Датини и Ко в Барселоне (1399 г.) (рис. 1), а на с. 114–174 — статья Раймонда де Рувера «Развитие бухгалтерского учета до Луки Пачоли в соответствии с учетными книгами средневековых купцов» [35]. Эту статью можно смело отнести к золотому фонду российского бухгалтерского образования, именно она была переведена профессором А.Ф. Мухиным на русский язык в 1958 г. и издана отдельной брошюрой [45]. К сожалению, А.Ф. Мухин не включил представленное фото в русскоязычный текст, что лишило нас возможности уже тогда, «хотя бы одним глазом», увидеть фрагмент средневековой книги, как окажется впоследствии, наиболее интересный.

Одному из авторов данной статьи посчастливилось познакомиться с книгой еще в 1966 г., и уже тогда вызвало удивление, что предложенный Рувером баланс был очень схож с современным балансом. Однако ни у кого не возникло иной ассоциации, что, наоборот, современный баланс близок к средневековому.

В переводе книги на с. 38–40 [45] приведена балансовая таблица (подлинный текст на с. 142–143 [35]), о которой Рувер пишет: «Следует подчеркнуть, что таблица представляет собой не реконструированный, а только уплотненный баланс, основанный на двух отдельных копиях подлинника, хранящегося в архивах Датини. Эти точные копии имеют форму книжечек в 12 страниц и содержат перечень более 110 статей по активу и около 60 — по пассиву. Опубликование всего материала потребовало бы много места и не представляло практической ценности. Поэтому было целесообразно уплотнить баланс, сгруппировав данные по соответствующим рубрикам, не производя других изменений» [45, с. 37; 35, с. 141]. В нашей статье материал представлен в виде *таблицы*.

Если бы приведенная на рис. 1 фотокопия была представлена в книге 1958 г., то любой читатель, знающий римские цифры, обратил бы внимание, что на последней странице пробного баланса отсутствует сумма 768 барселонских фунтов 6 шиллингов 8 пенсов, принадлежащая владельцу предприятия Франческо ди Марко Датини из Прато. Кроме того, непонятно, почему профессор Рувер использовал термины XX столетия (активы и пассивы) вместо бытующих в Средневековье: дебиторы и кредиторы.

В 2009 г., спустя 43 года, директор института Ф. Датини в Прато профессор Джамперо Нигро



V. LAST PAGE OF BALANCE SHEET OF FRANCESCO DATINI & CO. IN BARCELONA, 1399 (see p. 143)

Рис. 1. Фотокопия последней страницы пробного баланса Франческо Датини и Ко в Барселоне, 1399 г., приведенная в статье Раймонда де Рувера в качестве иллюстрации текста на с. 143 [25]

презентовал нам этот баланс в государственном архиве г. Прато. Читателю, очевидно, будет интересно увидеть все реальные страницы пробного баланса, который нами приведен на рис. 2. Такой пробный баланс носит название *summa summarium*.

По этому поводу спустя столетие Пачоли в гл. 34 трактата «О счетах и записях» напишет: «...Теперь вся первая Главная книга с её Журналом и Мемориалом будут закрыты. Чтобы ещё больше убедиться в правильности записей в книгах, можно провести контроль их закрытия. Перенеси на лист бумаги все суммы дебета из Главной книги с крестом и занеси их на левую сторону. Затем на правую сторону переписи все суммы кредита. Сложи все суммы по дебету и получишь общий итог, называемый «сумма сумм», сделай то же самое с суммами по кредиту и получишь ещё одну «сумму сумм». Первая есть дебетовый общий итог, а вторая — кредитовый.

Теперь, если оба общих итога равны, т.е. дебетовый и кредитовый имеют одно и то же значение, ты можешь, согласно рассуждениям, изложенным

Баланс на 31.01.1399*

Содержание статей	Сумма в барселонской валюте						Процент к итогу
	Фунт	Шиллинг	Пенс	Фунт	Шиллинг	Пенс	
АКТИВ							
<i>Наличные деньги в кассе и банке</i>							
Касса	18	17	2	-	-	-	0,1
Счета депозитов в банке	1242	9	8				8,2
Специальный счет	440	0	0				2,9
				1701	6	10	11,2
<i>Счета к получению</i>							
Местные торговцы по проданным товарам	4841	14	10				31,9
Местные дебиторы по вексялям	2192	19	4				14,5
Местные дебиторы по страхованию	99	17	11				0,7
				7134	12	1	47,1
<i>Задолженность инокорреспондентов</i>							
Венеция	1305	5	9				8,5
Генуя	9	7	7				0,1
Авиньон	0	6	0				0,0
Монпелье	854	15	1				5,6
Париж	19	5	2				0,1
Пиза	980	12	7				6,4
Брюгге	1036	2	7				6,5
Флоренция	520	10	10				3,8
Перпиньян	118	18	5				0,8
				4845	4	0	31,8
<i>Отделения Датини в других местах</i>							
Мальорка	88	9	0				0,6
Венеция		16	10				1,4
Флоренция	211	16	0				1,4
				525	1	10	3,4
<i>Товарные запасы</i>							
Товары на складе				288	0	9	1,9
<i>Движимое имущество</i>							
Канторская обстановка	95	0	0				0,6
Марта, наша рабыня	30	0	0			-	0,2
				125	0	0	0,8
<i>Разные статьи</i>							
Расходы будущих лет	112	1	10				0,7
Счет, предъявленный Симоне де Андреа	25	0	2				0,2
Недостача в кассе	38	13	0				0,3
Исправления разных ошибок	17	18	6				0,1
				193	13	6	1,3
Сомнительные долги				384	7	3	2,5
Невыверенная ошибка, допущенная при составлении баланса				11	9	1	0,0
Итого				15208	15	4	100,0

Содержание статей	Сумма в барселонской валюте						Процент к итогу
	Фунт	Шиллинг	Пенс	Фунт	Шиллинг	Пенс	
ПАССИВ							
<i>Счета к оплате</i>							
Местные купцы (в основном акцептованные векселя)				1951	2	9	12,8
<i>Расчеты с инкредиторами</i>							
Мальорка	586	5	6				3,8
Валенсия	865	1	9				5,7
Перпиньян	3	11	2				0,0
Монпелье	91	0	10				0,6
Париж	297	0	0				2,0
Брюгге	2848	18	9				18,7
Болонья	570	7	6				3,8
Флоренция	2090	12	10				13,7
Генуя	666	12	11				4,4
Пиза	182	7	1				1,2
Венеция	59	10	6				0,4
				8261	8	10	54,3
<i>Отделения Датини в других местах</i>							
Флоренция	804	19	1				5,3
Генуя	1037	13	11				6,8
Авиньон	32	17	8				0,2
Мальорка	510	11	6				3,4
Валенсия	171	11	3				1,1
				2557	13	5	16,8
Расчеты по консигнационным продажам				828	7	9	5,5
Резерв по неоплаченным налогам и непредвиденным расходам				80	0	0	0,5
<i>Доля владельца в средствах предприятия: Франческо ди Марко Датини из Прато</i>				768	6	8	5,1
Чистая прибыль от товарных и валютных операций	751	10	7				4,9
Последующее исправление	10	5	4				0,1
				761	15	11	5,0
Итого				15208	15	4	100,0

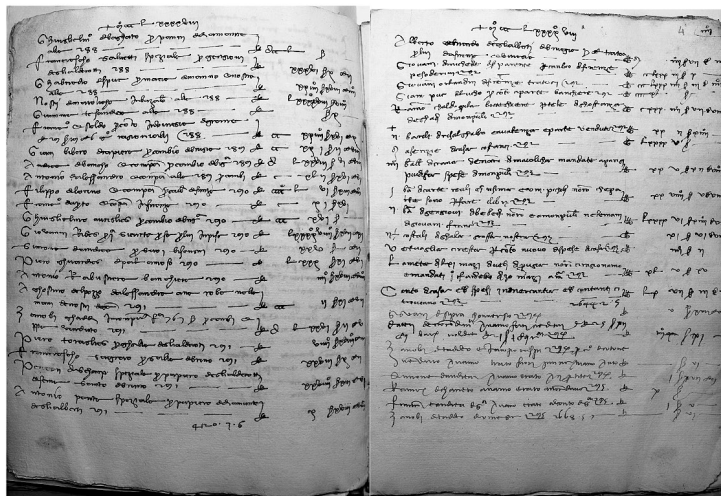
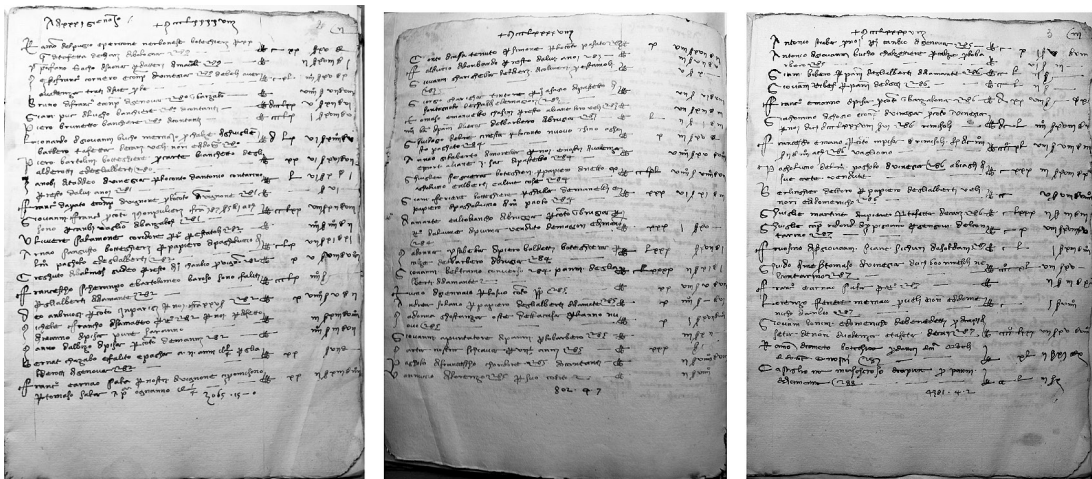
* По де Руверу.

в главе 14, сделать вывод, что твоя Главная книга ведётся правильно, и она закрыта. Если же один из общих итогов окажется больше другого, это укажет на то, что в твоей Главной книге есть ошибка, которую ты должен найти благодаря данному тебе Богом уму и с помощью знаний, которые ты, надеюсь, получил.

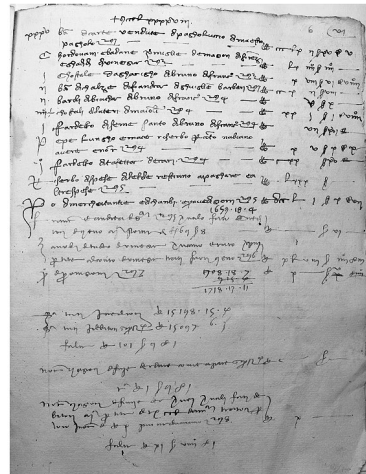
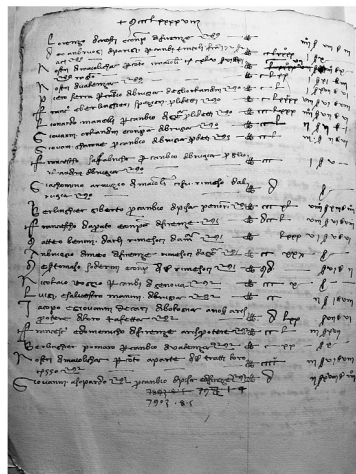
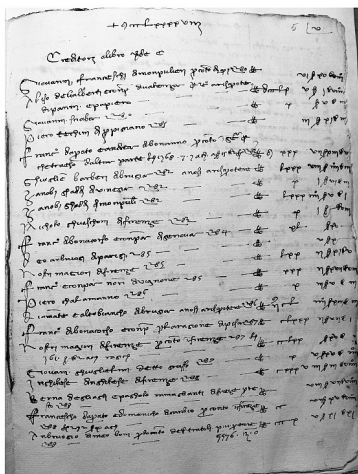
Эта часть, как я сказал в начале данного трактата, крайне важна для хорошего купца, который,

если не является хорошим квалерньери (бухгалтером. — Прим. авторов), будет чувствовать себя в своих делах слепым, что может нанести ему большой ущерб» [8, с. 103].

Полный перевод статей баланса, подробности его построения и наши разногласия с Рувером описаны в работе [46]. В таблице статьи баланса, совпадающие с текстом Рувера, помечены жирным шрифтом.



Счета раздела «Дебиторы»



Счета раздела «Кредиторы»

Рис. 2. Баланс компании Ф. Датини в Барселоне, 1399 г. (Prato, AS, D. № 1165/7)

Архивный материал печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Итальянской Республики, протокол от 04.09.2013 № 557/28.13.10, протокол от 26.11.2013 № 1346/28.13.10.

Дальнейшие наши архивные исследования позволили обнаружить еще несколько пробных балансов *summa summarium*, относящихся к компании Ф. Датини в Барселоне:

14.07.1395;
24.03.1396;
01.01.1398.

Для читателей, интересующихся историей балансоустройства, рекомендуем нашу работу [47], в которой подробно описана контрольная функция пробных балансов по обеспечению сохранности имущества на примере баланса на 01.01.1398.

Предметом данной публикации выступают пробные балансы на 14.07.1395. Казалось, здесь не должно быть никаких неожиданностей. Баланс состоит из пяти страниц дебета и трех страниц кредита (рис. 3). При его построении не возникло никаких отрицательных моментов: сумма сальдо счетов дебетовых и сумма сальдо счетов кредитовых равны между собой (8198 барселонских фунтов 1 шиллинг 10 пенсов). В вышеупомянутой статье нами приведен только фотомонтаж пробного баланса, и комментарии полностью отсутствовали.

Дальнейшее повествование связано с недавней находкой первого пробного баланса в Империи Франческо Датини. Это событие обусловлено закрытием комплекса учетных книг в компании Датини в Пизе на 13.07.1394. Данный пробный баланс оказался типа *bilancio del libro*.

Оба пробных баланса — и *summa summarium*, и *bilancio del libro* — как правило (особенно второй баланс), не были отчетностью, а выполняли чисто контрольную функцию, и в разных местностях применялся или первый, или второй баланс, но никогда одновременно не строились оба баланса. Если в Барселоне за 100 лет до трактата Пачоли строили баланс «книжицей» (*summa summarium*), то в Пизе еще раньше появился параллельный (симметричный) пробный баланс (*bilancio del libro*), который формировался в виде бухгалтерского счета.

По утверждению Э. Перагалло, «на практике бухгалтеры уже давно задолго до Пачоли использовали балансовый счет как просто счет в бухгалтерской книге» [33, с. 392]. Со ссылкой на Ф. Беста [9] Перагалло пишет: «Андре Барбаригго, купец из Венеции, использовал такой счет в своих отчетах в 1434 г. Видимо, в то время пользовались обеими процедурами» [33, с. 392].

Нами обнаружен такой счет-баланс, датированный 1394 г., т.е. на 40 лет раньше пробного баланса Андре Барбаригго. Не исключено, что

данный пробный сальдовый баланс, построенный по правилу *bilancio del libro*, — один из самых ранних сохранившихся. Нами не установлены источники, упоминающие о нем, в том числе в работах самого профессора Федерико Мелиса [28–30], наиболее авторитетного исследователя архивов бухгалтерских книг.

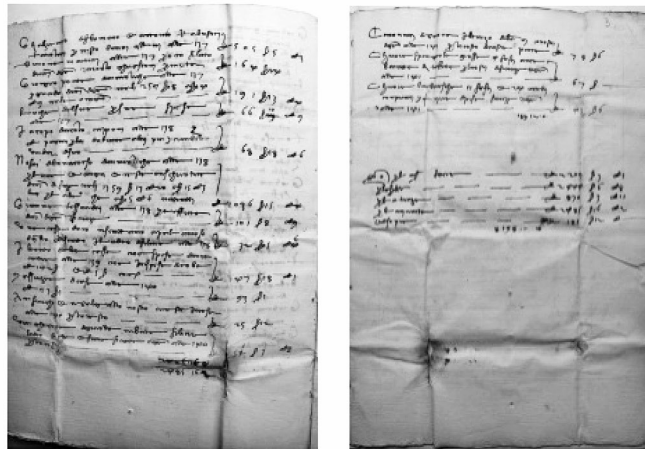
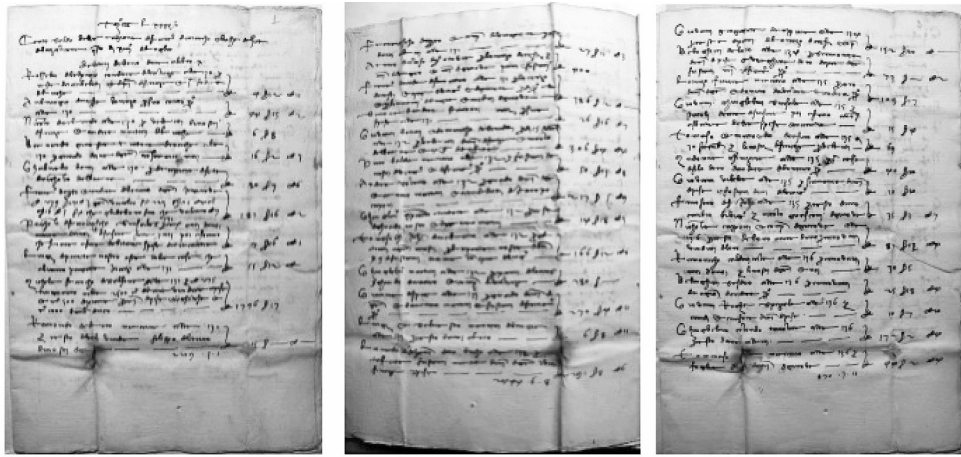
Найденный нами пробный баланс состоит из двух фолио, расположенных на страницах Главной книги Prato, AS, D. № 361, с. 268 V — 269 R и Prato, AS, D. № 361, с. 269 V — 270 R. Каждый разворот листа содержит симметричные разделы *Debtors* и *Creditors*. На рис. 4 приведена копия первого фолио.

Баланс построен по данным мемориальных записей, а не непосредственно по сальдо, переносимых с бухгалтерских счетов. Мемориальные записи начинаются с разворота книги 252 V — 253 R. Каждая балансовая позиция содержит адрес мемориальной записи закрываемой книги и адрес счета в новой Красной книге.

Заметим: если российские исследователи XX–XXI вв. полностью игнорировали в теории правило баланса каждого счета, то бухгалтеры Средневековья пользовались этим положением даже там, где, видимо, не следовало это делать. В балансе *summa summarium*, который велся в виде книжицы, сначала в пределах раздела («Дебиторы» и «Кредиторы») формировались постраничные «Итого», которые затем сводились в итог раздела. В этом случае бухгалтер видел реальную сумму по дебиторам и кредиторам.

При построении пробного баланса *bilancio del libro* не возникало никаких проблем, когда весь баланс помещался на одном развороте. В этом случае бухгалтер также имел реальную сумму дебиторов и кредиторов. Однако если количество разворотов было более одного, бухгалтер переносил на новое фолио не накопленные итоги по дебиторам и кредиторам, а сальдо листа — разницу между итогами дебета и кредита.

На рис. 4, где приведено первое фолио пробного баланса, итог по стороне счета «Дебиторы» составил 5680 флоринов 16 сольди 9 динаров, а на кредитовой стороне — 4828 флоринов 17 сольди 3 динара. Бухгалтер не стал его записывать на правой стороне, а сразу на слабую сторону поставил итог сильной стороны (5680 флоринов 16 сольди 9 динаров), а перед ним балансирующий показатель — сальдо к переносу — 851 флорин 19 сольди 6 динаров, которые перенес в дебет счета-продолжения.



Счета раздела «Дебиторы»



Счета раздела «Кредиторы»

Рис. 3. Баланс компании Ф. Датини в Барселоне, построенный 14.07.1395 (Prato, AS, D. № 1165/3)

Таким образом, на втором развороте счета сформировались не реальные суммы дебиторов и кредиторов, а дебетовый итог, увеличенный на разницу дебета и кредита первого листа, и итог

по кредиторам второго листа, которые, в конце концов, оказались равными между собой (общая сумма — 10095 флоринов 4 сольды 4 динара золотом).

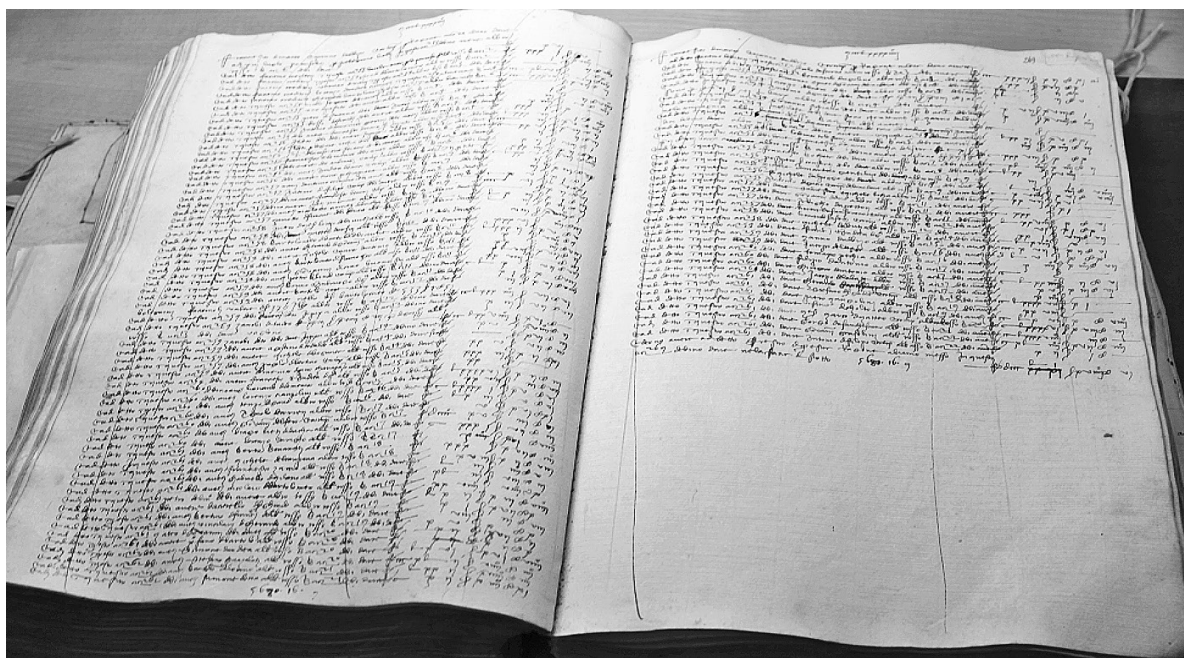


Рис. 4. Первое фолио пробного баланса, построенного по правилу *bilancio del libro* (Prato, AS, D. № 361, с. 268 V – 269 R)

По всей вероятности, на данном этапе бухгалтера-конструктора мало волновали реальные суммы дебиторов и кредиторов. Его интересовало только их равенство, что подчеркивало чисто контрольную направленность пробного баланса.

И теперь о самом главном. Последние пару лет наши архивные исследования несколько облегчились. Двигаясь от бухгалтерии филиала компании флорентийского купца Джованни Фаролфи в Провансе (1299–1300 гг.) [23, 48, 49] через муниципальный учет Массари в Генуе (1340 г.) [50–55] и учет на простых (в столбик) счетах в компании Ф. Датини во французском Авиньоне (1363 г.) [48, 56–60] к концу XIV в., когда компании научились вести счет «Убытки и прибыли» и строить пробный баланс [48, 50, 56, 61], расширились возможности компьютерного информационно-аналитического моделирования, где в качестве вершин выступают показатели исходящих или входящих пробных балансов либо позиции сводного счета финансового результата.

Сегодня система моделирования распространена и на учетные комплексы компании Ф. Датини в Барселоне. Конечно, благодаря усилиям Раймонда де Рувера и соответственно А.Ф. Мухина, в первую очередь углубленное изучение пришлось на четвертую компанию (1398–1399 гг.), что позволило выявить многие как учетно-процедурные, так и методические аспекты учета.

Особенно это коснулось резервирования и амортизации [62–67].

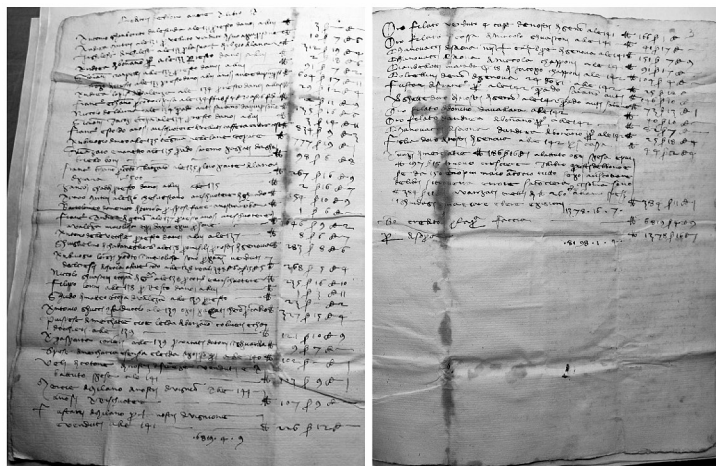
Далее было принято решение начать исследование все-таки с момента создания компании, т.е. с 23.06.1393. И здесь нас ждали две неожиданно. Первая — оказывается, кроме пробного баланса, сформированного 14.07.1395 и приведенного на рис. 3, среди архивных материалов имеет место еще один пробный баланс — *summa summarium*, построенный 17.08.1395 (рис. 5). Баланс имеет те же итоговые суммы, что и ранее рассмотренный, но отличается количеством страниц по разделам «Дебиторы» и «Кредиторы», а также количеством заполненных строк на каждой странице.

Первый пробный баланс *summa summarium* содержит явные следы проколов иглой, и его листы замяты, как при укладке в конверт. Не исключено, что данный экземпляр служил отчетностью, и его сразу же после заполнения отправили или в Прато, непосредственно Датини, или на проверку партнеру-куратору, который возглавлял компанию на Мальорке и был наделен более широкими полномочиями, чем Симоне Белланди, местный управленец.

Что касается второго экземпляра пробного баланса, его воспроизвели по Главной книге несколько позже и в целях экономии бумаги, весьма дорогого и дефицитного ресурса, расположили не на восьми страницах, а на пяти.



Счета раздела «Дебиторы»



Счета раздела «Кредиторы»

Рис. 5. Баланс компании Ф. Датини в Барселоне, построенный 17.08.1395 (Prato, AS, D. № 1165/3)

Бесспорно, интерес представляет другой момент, а именно: оказалось, что сальдо всех счетов через мемориальные записи изначально сведены на пробный счет-баланс типа *bilancio del libro*, расположенный на одном фолио на с. 142 V — 143 R внутри Главной книги (Prato, AS, D. № 799) (рис. 6).

Такую ситуацию, чтобы одновременно строились два баланса (*summa summarium* и *bilancio del libro*) представить было невозможно. Сюда не подходят никакие объяснения, ни методологические, ни методические, ни процедурные.

Изначально была высказана гипотеза, согласно которой в первой компании Ф. Датини в Барселоне пробный баланс-счет *bilancio del libro* выполняет контрольные функции, а баланс *summa summarium*

служит отчетностью. В принципе наши рассуждения этого не отрицают.

Тогда возникает другой вопрос: зачем строить дубликат баланса *summa summarium* (вместо отработанного в виде отчетности), если в Главной книге находится баланс *bilancio del libro*? Ответ также прост: удобнее держать на столе пять листов бумаги, чем искать пробный баланс в закрытой книге прошлого периода из 284 листов.

Подтверждение версии, свидетельствующей о распределении функций между разновидностями балансов, предполагало обнаружение в последующих комплексах учетных книг также двух балансов. Однако тщательное изучение Главных книг, начиная от второй и до десятой компаний Ф. Датини в Барселоне (до смерти Франческо в 1410 г.),

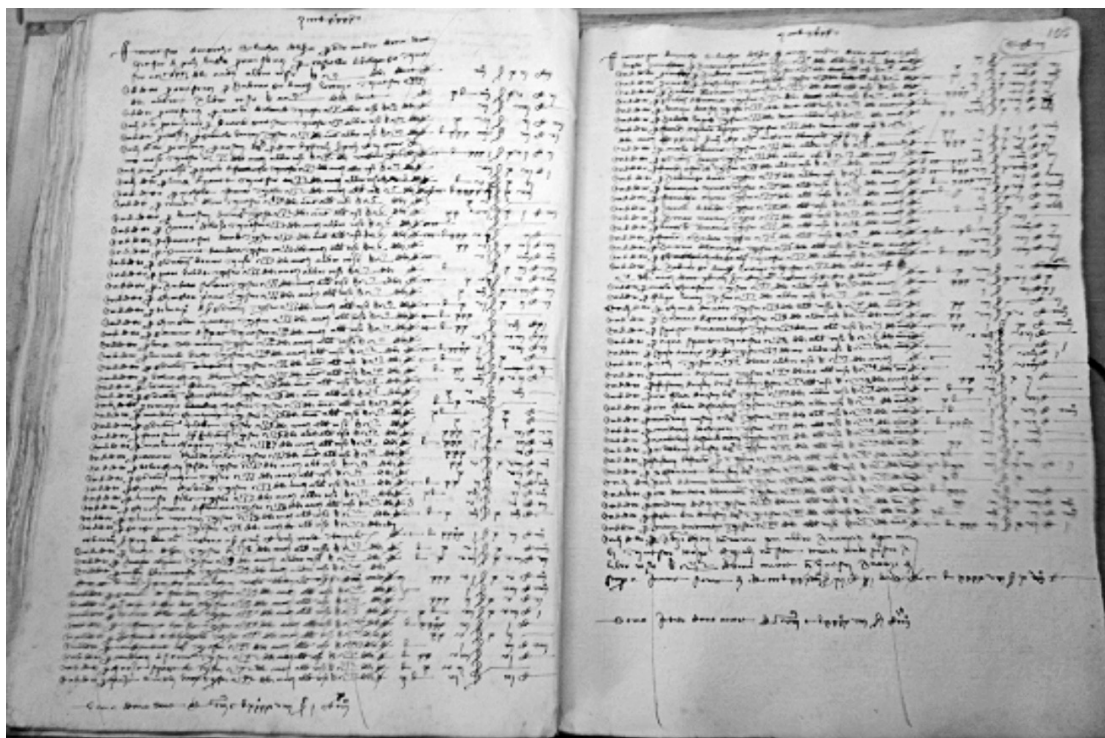


Рис. 6. Пробный баланс, построенный по правилу *bilancio del libro*
(Prato, AS, D. № 799, с. 142 V – 143 R)

свидетельствует о том, что пробный баланс *bilancio del libro* никогда больше не строился.

Исследователям ничего не оставалось, как найти объяснение среди простых факторов, лежащих на поверхности. Попытаемся изложить нашу гипотезу.

Как известно, первый баланс в империи Франческо Датини был построен в третьей компании Датини на 13.07.1394. Одним из специалистов, менеджеров, кто владел бухгалтерией, был Симоне д' Андриа Белланди да Прато.

Несколько слов о Симоне Белланди. В окружение Ф. Датини он попал в 1384 г., начав службу рядовым менеджером в компании «Флоренция», штаб-квартира которой находилась в г. Прато (что переводится как «луг»), в 20 км от Флоренции. В 1384 г. Белланди переведен в компанию Датини в Пизе, а с 1394 г. он представляет интересы Датини в Каталонии в компании в Барселоне (под каталонскими компаниями Датини понимались филиалы в Барселоне, Валенсии и на Майорке [16, с. 347–376]).

Источник [30] дает весьма оригинальную характеристику деятельности Симоне Белланди в этот период. Для нашего исследования представляет интерес ее первая часть, но, думаем, что описание жизни нашего средневекового коллеги также

заслуживает внимания. Читаем: «За 20 лет в Испании Симоне показал способности управления компанией и рынком, но прежде всего в ведении бухгалтерского учета (курсив наш. — Прим. авторов). Позже эти способности отразились в росте заработной платы — с 40 до 73 флоринов, когда его сделали партнером. Однако он не получал такую же заработную плату, как два других директора. Возможно, что это последствие именно различных ролей, выполняемых этими тремя людьми, но вероятно, что его хаотическая частная жизнь также играла роль. Его горячий темперамент, «его любовь к женщинам и азартным играм»¹, возможно, помешали стать ему более успешным, чем его коллеги в Валенсии и на Мальорке. Не исключено, этот развратный образ жизни также ухудшил тяжелый артрит, от которого он страдал и который обязывал его регулярно посещать испанские и французские курорты без большого благоприятного воздействия» [30, с. 351].

Как следует из рис. 7, Симоне Белланди переведен в компанию Ф. Датини в Пизе 01.04.1388

¹ По утверждению Ф. Мелиса [68, с. 348; 29, с. 84].

² По свидетельству Ф. Мелиса [29, с. 257], Симоне д' Андриа Белланди да Прато скончался 07.10.1406 и был погребен в церкви Сант' Агостино в Барселоне.

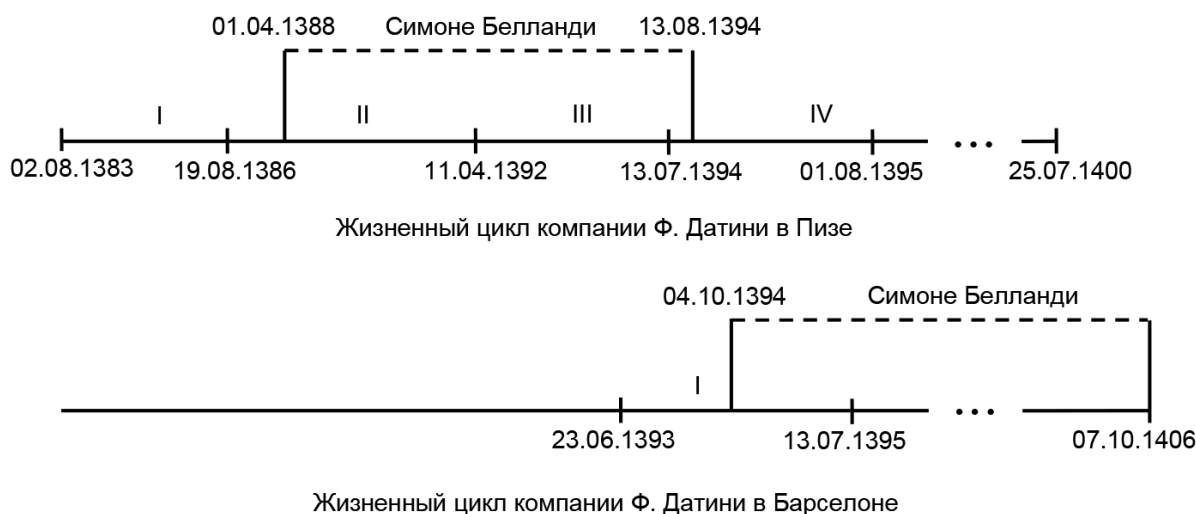


Рис. 7. Увязка сроков деятельности Симоне д'Андриа Белланди да Прато в компаниях Ф. Датини в Прато и Барселоне

и проработал там по 13.08.1394. Следовательно, он принимал непосредственное участие в построении пробного баланса *bilancio del libro* на 13.07.1394 (см. рис. 4).

Спустя месяц Симоне Белланди покидает компанию в Пизе и с 04.10.1394 приступает к трудовой деятельности в первой компании Ф. Датини в Барселоне, которая проработала с 23.06.1393 по 13.07.1395. С должной степенью достоверности можно утверждать, что именно Симоне Белланди, имеющий опыт формирования первого пробного баланса в Пизе, построил и первый пробный баланс компании в Барселоне, естественно, по правилам, с которыми он был знаком, т.е. *bilancio del libro*.

Симоне знал не только положительные стороны *bilancio del libro* (баланс одновременно служит как исходящим для закрываемой книги, так и входящим для новой книги), но и его недостаток. Если в Барселоне пробный баланс *bilancio del libro* разместили на одном фолио и сумма сальдо счетов дебиторов равна сумме сальдо счетов кредитовых, то аналогичный баланс в Пизе, содержащий два фолио, не соответствует данному постулату, так как после первого фолио суммируются не накопленные итоги сальдо счетов первого и последующих фолио, а сальдо (разница между дебетом и кредитом) первого (и последующих) фолио.

Здесь, конечно, можно только догадываться о причинах, по которым Симоне Белланди отказался от счет-баланса *bilancio del libro*, но в дальнейшем он никогда им не пользовался.

В принципе баланс *summa summarium* в построении отличался от баланса *bilancio del libro* только отсутствием указания на страницу расположения счета в новой книге. В то же время он правильно формировал итоги по «дебиторам» и «кредиторам». И пробный баланс *summa summarium* вполне мог использоваться в качестве отчетности.

Вывод. Исследователями обнаружен уникальный случай, не имеющий аналогов в истории бухгалтерии, когда в одном учетном цикле одновременно строились два баланса: *bilancio del libro* и *summa summarium*. Гипотеза о том, что первый баланс выполнял контрольные функции (проверочный баланс), а второй служил отчетностью, не нашла подтверждения в последующих учетных циклах: в дальнейшем строился только баланс *summa summarium*, который одновременно выполнял контрольные функции пробного баланса и использовался в качестве отчетности.

Исследователи склонны дать объяснение этому за счет человеческого фактора. Изначально баланс *bilancio del libro* построил менеджер (Симоне Белланди), который незадолго до этого впервые воспроизвел его в компании Датини в Пизе, где и в дальнейшем продолжали строить подобный баланс, несмотря на его явные недостатки. В новой компании в Барселоне Симоне Белланди пришлось отправлять баланс в качестве отчетности (чего не требовали от Пизы), и менеджер переориентировался на форму баланса, распространенную в Барселоне.

Последнее обстоятельство, учитывая также результаты наших исследований по архивным документам компании Ф. Датини в Авиньоне [57, 58], где на 01.01.1411 был построен первый синтетический (сжатый, суммированный) баланс, открывает широкие перспективы для отдельного направления исследования — возникновение бухгалтерской отчетности.

Первый этап углубленного исследования на основе компьютерных логико-аналитических моделей позволяет высказать еще одно интересное предположение. Ранее, например, в Пизе средневековые компании изначально научились исчислять на счетах финансовый результат, сводя всю информацию о прибылях и убытках на специальный счет, и только спустя годы построили первый пробный баланс. В Барселонской компании Ф. Датини в 1393–1395 гг., наоборот, похоже, вообще обошлись без счета «Убытки и прибыли». Однако это направление дальнейшего исследования.

Литература

1. Карельская С.Н. Эволюция бухгалтерского баланса // Финансы и бизнес. 2008. № 4. С. 142–153.
2. Кейль К.П. О некоторых древнейших обработках трактата Луки Пачиоло по бухгалтерии. Очерк к истории бухгалтерии / пер. с нем. с биографией К.П. Кейля С.Ф. Иванова. Могилев, 1910.
3. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1911.
4. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. М.—Л.: Госиздат, 1927.
5. Помазков Н.С. Новый портрет Луки Пачиоло / Теория и практика учета. Л.: Экономическое образование, 1928.
6. Лозинский А.М. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Саратов, 1939.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
8. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение — Юг, 2009.
9. Besta F. La Ragioneria, Venice, 1891–1910, Quoted from the Milan edition of 1916.
10. Alfieri V. La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane. Roma, 1911.
11. Bariola P. Storia della Ragioneria italiana. Milano (s.a.).
12. Brawn R. A history of accounting and accountants. Edinburgh, 1905.
13. Germani G. La Ragioneria come scienza moderna. Torino, 1914.
14. Marchi A. La ragioneria nella sua evoluzione storica. Camerino, 1911.
15. Massa G. Trattato compete di Ragioneria, vol. XII. Milano, 1912.
16. Mondini E. La teorica italiana personalistica. «Bibl. di Rag.», vol. I. Milano, 1911.
17. Antinori C. I conti al tempo dei Malatesta, in Summa, no. 182, October 2002.
18. Antinori C. Luca Pacioli. E la Summa de Arithmetica. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494–1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scriptures. Istituto poligrafico e zecca dello stato, Roma, 1994.
19. Carlo Antinori: un grande ricercatore, un grande uomo. Ricordi Personali // Rivista Italiana di Ragioneria e di «Economia Aziendale», September — October 2006, pp. 569–575.
20. Viganò E. La tecnica del bilancio di ificazione nell'opera dei primi trattatisti. Università Degli Studi di Napoli. Istituto di Ragioneria. Giannini. Napoli, 1968.
21. Castellani A. Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento (2 tomi, Firenze, 1952). The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299–1300, is transcribed, almost entire, at tome 2, pp. 708–803.
22. Lee G. A. The development of Italian bookkeeping 1211–1300 // Abacus, 9 (1973), pp. 137–155.
23. Lee G. A. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299–1300 // The Accounting Historians Journal, 1977, vol. 4, no. 2, pp. 79–95.
24. Littleton A. C. Accounting evolution to 1900. N.Y.: Russel & Russel, 1966.
25. Littleton A. C., Yamey B. S. Studies in the History of Accounting. London, 1956.
26. Littleton A. C. Evolution of the journal entry // Littleton A. C., Yamey B. S. Studies in the History of Accounting. London, 1956.
27. Macve R. H. «Pacioli's Legacy in T. A. Lee, A. C. Bishop, and R. H. Parker (eds.), Accounting History from the Renaissance to the Present: A Remembrance of Luca Pacioli, pp. 3–30. New York: Garland, 1996.

28. *Melis F.* Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI (Firenze, 1972).
29. *Melis F.* Storia della Ragioneria (Bologna: Cesare Zuffi, 1950).
30. *Melis F.* Aspetti della vita economica medievale (studi nell'Archivio Datini di Prato). Siena, 1962.
31. *Nobes C.* The Development of Double Entry (Selected Essays) // Garland Publishing, Inc. New York & London, 1984.
32. *Penndorf B.* Luka Pacioli — Aus seinem Leben // Zeitschrift fur Handelswissenschaft und Handelspraxis, 1929, Heft 4.
33. *Peragallo E.* Origin of the Trial Balance. // The Accounting Review, July 1956, vol. 31, no. 3, pp. 389–394.
34. *Elder de Roover F.* Partnership Accounts in twelfth century Genoa // Littleton A. C., Yamey B.S. Studies in the History of Accounting. London, 1956.
35. *Roover R. de.* The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants // Littleton A. C., Yamey B.S. Studies in the History of Accounting. London, 1956, pp. 114–174.
36. *Roover R. de.* New Perspectives on the History of Accounting // The Accounting Review, July 1955, vol. 30, no. 3.
37. *Sapori A.* I libri degli Alberti del Giudice. Milano: A. Garzanti Editore, 1932.
38. *Sapori A.* I libri di commercio dei Peruzzi, Pubblicazioni della Direzioni degli Studi Medievali 1. Milan: Fratelli Treves Editoti, 1934.
39. *Esteban H. E.* Comments on some obscure or ambiguous points of the Treatise De Computis et Scripturis by Luca Pacioli // The Accounting Historians Journal, June 1994, vol. 21, no. 1, pp. 17–80.
40. *Esteban H. E.* Luca Pacioli: De Las Cuentas Y Las Escrituras. Titulo Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita. Venecia, 1494. Estudio introductorio, trduccion y notas por — Esteban Hernandez Esteve. Con una reproduccion fotografica del original. — Editado por Asociacion Espanola de Contabilidad Y Administracion De Empresas (AECA). Madrid, 1994.
41. *Zerbi T.* Le Origini della partita dopia: Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV. Milan: Marzorati, 1952.
42. *Yamey B. S.* The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping, Accounting Research Association // Bulletin, 1940, no. 7.
43. *Sangster A.* The printing of Pacioli's Summa in 1494: how many copies were printed // The Accounting Historians Journal, 2007, vol. 34, no. 1, pp. 125–146.
44. *Sangster A.* Using accounting history and Luca Pacioli to put relevance back into the teaching of double entry // Accounting, Business and Financial History, 2010, vol. 20, no. 1, pp. 23–39.
45. *Рувер Р. де.* Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958.
46. *Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.А.* Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 48. С. 34–43.
47. *Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.С.* Русский след в изучении средневековых балансов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 32. С. 54–64.
48. *Гурская М.М.* Методология и методика бухгалтерского учета: генезис и концептуальные основы: монография. Краснодар: Просвещение — Юг, 2013. 290 с.
49. *Smith F.* The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli // BSHM Bulletin, 2008, vol. 23, pp. 143–156.
50. *Кутер М.И., Гурская М.М., Кузнецов А.В., Кутер К.М.* Новый этап изучения истории бухгалтерии в России // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 4. С. 49–63.
51. *Кутер М.И., Гурская М.М., Павлиди О.А., Кузнецов А.В.* Русское начало в исследовании истории возникновения двойной бухгалтерии // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2010. № 3. С. 228–233.
52. *Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А.* Бухгалтерская книга Генуэзской Коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 44. С. 60–66.
53. *Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А.* Бухгалтерская книга Генуэзской Коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования (окончание) // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 45. С. 54–59.
54. *Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А.* Бухгалтерская книга Генуэзской коммуны за 1340 г.: новые результаты исследования //

- Международный бухгалтерский учет. 2012. № 36. С. 54–64.
55. *Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A.* The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // *Journal of Modern Accounting and Auditing*, February 2013, vol. 9, no. 2, pp. 212–229.
56. *Кутер М.И.* Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение — Юг, 2012. 512 с.
57. *Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н.* Первые синтетические балансы — идеология вуалирования учетных данных // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 38. С. 56–64.
58. *Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н.* Первые синтетические балансы — идеология вуалирования учетных данных (окончание) // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 39. С. 57–63.
59. *Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н., Мусаэлян А.М.* Что предшествовало принципу учетного периода // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 34. С. 56–63.
60. *Кутер М.И., Гурская М.М., Мусаэлян А.М.* Сколько бухгалтерских книг описал Лука Пачоли, и какие книги применяла компания Франческо Датини за 130 лет до трактата // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 24. С. 56–64.
61. *Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М.* История двойной бухгалтерии: двойная запись // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 17. С. 46–55.
62. *Кутер М.И., Гурская М.М.* Естественная форма изначального бухгалтерского баланса // *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 5. С. 50–59.
63. *Кутер М.И., Гурская М.М.* «Тайна» балансов Луки Пачоли // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 46. С. 50–63.
64. *Кутер М.И., Гурская М.М., Делиболтоян А.Э.* Идеальная бухгалтерия Средневековья: инвентаризация домашнего имущества и его амортизация // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 37. С. 61–71.
65. *Кутер М.И., Гурская М.М., Делиболтоян Э.Б., Зинченко Е.С.* Алгоритм линейной амортизации в Средневековье // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 47. С. 57–63.
66. *Кутер М.И., Делиболтоян А.Э.* Первый опыт расчета амортизации в системе двойной бухгалтерии // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 25. С. 62–67.
67. *Кутер М.И., Делиболтоян А.Э.* Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 48. С. 50–54.
68. Francesco di Marco Datini: The Man The Merchant / Edited Giampiero Nigro. Firenze, 2010.

References

1. *Karelskaya S.N.* Balance sheet evolution // *Finance and business*, 2008, no. 4, pp. 142–153.
2. *Keil K.P.* About some ancient treatments treatise by Luca Pacioli treatise by Luca Pacioli of accountancy. Essay on the history of accounting: Translated from the German with the biography of Keil KP / Lane. S.F. Ivanov, Mogilev, 1910.
3. *Bauer O.O.* Memoirs of the history of accounting and sacred monuments of antiquity / O.O. Bauer. Moscow, Association of «printing S.P. Yakovlev», 1911.
4. *Galagan A.M.* Accounting in its historical development. Moscow, State Publishing House, 1927.
5. *Pomazkov N.S.* New portrait of Luca Pacioli / Theory and practice of accounting. Leningrad, Economic Education, 1928.
6. *Lozinski A.M.* On the history of the development of accounting (balance) accounting. Saratov, 1939.
7. *Sokolov Ya.V.* Accounting: from the beginnings to the present: A manual for schools. Moscow, Audit, Unity, 1996.
8. *Pacioli L.* Treatise of reckonings and writings / ed. by prof. M.I. Kuter. Moscow, Finance and Statistics; Krasnodar: Prosveshchenye — Yug, 2009.
9. *Besta F.* La Ragioneria, Venice, 1891–1910, Quoted from the Milan edition of 1916.
10. *Alfieri V.* La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane. Roma, 1911.
11. *Bariola P.* Storia della Ragioneria italiana. Milano (s.a.).
12. *Brawn R.* A history of accounting and accountants. Edinburgh, 1905.
13. *Germani G.* La Ragioneria come scienza moderna. Torino, 1914.

14. *Marchi A.* La ragioneria nella sua evoluzione storica. Camerino, 1911.
15. *Massa G.* Trattato compete di Ragioneria, vol. XII. Milano, 1912.
16. *Mondini E.* La teorica italiana personalistica. «Bibl. di Rag.», vol. I. Milano, 1911.
17. *Antinori C.* I conti al tempo dei Malatesta, in *Summa*, no. 182, October 2002.
18. *Antinori C.* Luca Pacioli. E la *Summa de Arithmetica*. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494–1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturis. Istituto poligrafico e zecca dello stato, Roma, 1994.
19. Carlo Antinori: un grande ricercatore, un grande uomo. *Ricordi Personali // Rivista Italiana di Ragioneria e di «Economia Aziendale»*, September – October 2006, pp. 569–575.
20. *Vigano E.* La tecnica del bilancio di ificazione nell'opera dei primi trattatisti. Università Degli Studi di Napoli. Istituto di Ragioneria. Giannini. Napoli, 1968.
21. *Castellani A.* Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento (2 tomi, Firenze, 1952). The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299–1300, is transcribed, almost entire, at tome 2, pp. 708–803.
22. *Lee G.A.* The development of Italian bookkeeping 1211–1300 // *Abacus*, 9 (1973), pp. 137–155.
23. *Lee G.A.* The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299–1300 // *The Accounting Historians Journal*, 1977, vol. 4, no. 2, pp. 79–95.
24. *Littleton A.C.* Accounting evolution to 1900. N.Y.: Russel & Russel, 1966.
25. *Littleton A.C., Yamey B.S.* Studies in the History of Accounting. London, 1956.
26. *Littleton A.C.* Evolution of the journal entry // *Littleton A.C., Yamey B.S.* Studies in the History of Accounting. London, 1956.
27. *Macve R.H.* «Pacioli's Legacy in T. A. Lee, A.C. Bishop, and R.H. Parker (eds.), *Accounting History from the Renaissance to the Present: A Remembrance of Luca Pacioli*, pp. 3–30. New York: Garland, 1996.
28. *Melis F.* Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI (Firenze, 1972).
29. *Melis F.* Storia della Ragioneria (Bologna: Cesare Zuffi, 1950).
30. *Melis F.* Aspetti della vita economica medievale (studi nell'Archivio Datini di Prato). Siena, 1962.
31. *Nobes C.* The Development of Double Entry (Selected Essays) // Garland Publishing, Inc. New York & London, 1984.
32. *Penndorf B.* Luka Pacioli — Aus seinem Leben // *Zeitschrift fur Handelswissenschaft und Handelspraxis*, 1929, Heft 4.
33. *Peragallo E.* Origin of the Trial Balance. // *The Accounting Review*, July 1956, vol. 31, no. 3, pp. 389–394.
34. *Elder de Roover F.* Partnership Accounts in twelfth century Genoa // *Littleton A.C., Yamey B.S.* Studies in the History of Accounting. London, 1956.
35. *Roover R. de.* The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants // *Littleton A.C., Yamey B.S.* Studies in the History of Accounting. London, 1956, pp. 114–174.
36. *Roover R. de.* New Perspectives on the History of Accounting // *The Accounting Review*, July 1955, vol. 30, no. 3.
37. *Sapori A.* I libri degli Alberti del Giudice. Milano: A. Garzanti Editore, 1932.
38. *Sapori A.* I libri di commercio dei Peruzzi, Pubblicazioni della Direzioni degli Studi Medievali 1. Milan: Fratelli Treves Editoti, 1934.
39. *Esteban H.E.* Comments on some obscure or ambiguous points of the Treatise De Computis et Scripturis by Luca Pacioli // *The Accounting Historians Journal*, June 1994, vol. 21, no. 1, pp. 17–80.
40. *Esteban H.E.* Luca Pacioli: De Las Cuentas Y Las Escrituras. Titulo Noveno, Tratado XI de su *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Venecia, 1494. Estudio introductorio, trduccion y notas por — Esteban Hernandez Esteve. Con una reproduccion fotografica del original. — Editado por Asociacion Espanola de Contabilidad Y Administracion De Empresas (AECA). Madrid, 1994.
41. *Zerbi T.* Le Origini della partita dopia: Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV. Milan: Marzorati, 1952.
42. *Yamey B.S.* The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping, *Accounting Research Association // Bulletin*, 1940, no. 7.
43. *Sangster A.* The printing of Pacioli's *Summa* in 1494: how many copies were printed // *The Accounting Historians Journal*, 2007, vol. 34, no. 1, pp. 125–146.

44. Sangster A. Using accounting history and Luca Pacioli to put relevance back into the teaching of double entry // *Accounting, Business and Financial History*, 2010, vol. 20, no. 1, pp. 23–39.
45. Roover R. de. How did the double-entry bookkeeping. Moscow, Gosfinizdat, 1958.
46. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Zinchenko E. S. Which date to be the birthday of double-entry bookkeeping. // *International accounting*, 2011, no. 48, pp. 34–43.
47. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Zinchenko E. S. Russian track in the study's first Medieval balances // *International accounting*, 2013, no. 32, pp. 54–64.
48. Gurskaya M. M. Methodology and methods of accounting: genesis and conceptual foundations: monograph. Krasnodar: Prosveshchennye — Yug, 2013.
49. Smith F. The influence of Amantino Manucci and Luca Pacioli // *BSHM Bulletin*, 2008, vol. 23, pp. 143–156.
50. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Kuznetsov A. V., Kuter K. M. A new stage of studying of accounting history in Russia // *International accounting*, 2011, no. 4, pp. 49–63.
51. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Pavlidi O. A., Kuznetsov A. V. Russian home in the study of history emervenya double accountancy // *Vector science of Togliatti State University*, 2010, no. 3, pp. 228–233.
52. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidiropulo O. A. Ledger Genoese Commune of 1340: the initial phase of the study // *International accounting*, 2011, no. 44, pp. 60–66.
53. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidiropulo O. A. Ledger Genoese Commune of 1340: the initial phase of the study (end) // *International accounting*, 2011, no. 45, pp. 54–59.
54. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidiropulo O. A. Ledger Genoese commune for 1340: New Results // *International accounting*, 2012, no. 36, pp. 54–64.
55. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidiropulo O. A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // *Journal of Modern Accounting and Auditing*, February 2013, vol. 9, no. 2, pp. 212–229.
56. Kuter M. I. Introduction to Accounting: A Textbook. Krasnodar: Prosveshchenie — Ug, 2012.
57. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N. First synthetic balances — the ideology of veiling credentials // *International accounting*, 2012, no. 38, pp. 56–64.
58. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N. First synthetic balances — the ideology of veiling credentials // *International accounting*, 2012, no. 39, pp. 57–63.
59. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N., Musaelyan A. M. What preceded the principle of accounting period // *International accounting*, 2013, no. 34, pp. 56–63.
60. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Musaelyan A. M. How many of the books described Luca Pacioli and what books Used the company Francesco Datini 130 years before Treatise // *International accounting*, 2013, no. 24, pp. 56–64.
61. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Kuter K. M. The history of double-entry bookkeeping: double entry // *International accounting*, 2011, no. 17, pp. 46–55.
62. Kuter M. I., Gurskaya M. M. The natural shape of the initial balance sheet // *International accounting*, 2010, no. 5, pp. 50–59.
63. Kuter M. I., Gurskaya M. M. «Secret» balances of Luca Pacioli // *International accounting*, 2013, no. 46, pp. 50–63.
64. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Deliboltoayn A. E. Ideal Accounting Middle Ages: Inventory of household goods and depreciation // *International accounting*, 2013, no. 37, pp. 61–71.
65. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Deliboltoayn A. E., Zinchenko E. S. Algorithm for linear depreciation in the Middle Ages // *International accounting*, 2012, no. 47, pp. 57–63.
66. Kuter M. I., Deliboltoayn A. E. First experience in the calculation of deprecation in the double-entry accounting // *International accounting*, 2011, no. 25, pp. 62–67.
67. Kuter M. I., Deliboltoayn A. E. The earliest record of depreciation On the accounts of double-entry bookkeeping // *International accounting*, 2012, no. 48, pp. 50–54.
68. Francesco di Marco Datini: The Man The Merchant / Edited Giampiero Nigro. Firenze, 2010.

УДК 657.6

ОЦЕНКА ИМУЩЕСТВЕННЫХ СТАТЕЙ БАЛАНСА В РАБОТАХ РОССИЙСКИХ УЧЕНЫХ НАЧАЛА XX В.

КУЛИКОВА ЛИДИЯ ИВАНОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового учета Института управления, экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета

E-mail: 777phd@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу профессиональных воззрений на оценку имущественных статей баланса отечественными специалистами начала XX в. Исследуются работы российских ученых, определяющих роль и значение оценки имущества для целей составителей бухгалтерской отчетности, таких как А.М. Галаган, И.Р. Николаев, А.К. Рощаховский, А.П. Рудановский. Большое внимание уделяется вопросам классификации видов оценок балансовых статей, предложенных Н.Р. Вейцманом, Л.И. Гомбергом, А.М. Галаганом. Рассматривается оценка имущества с использованием метода капитализации. Исследовано, что в России этот вид оценки применялся редко, лишь в исчислении стоимости земли, жилых зданий, производственного или торгового предприятия в целом. Иллюстрируется потенциальная оценка, предложенная И.А. Кошкиным, объединяющая конъюнктурную и первоначальную оценки имущественных статей баланса. Доказано, что в России базовым видом оценки активов организации является оценка по себестоимости (первоначальной стоимости).

Ключевые слова: оценка, классификация, метод, баланс, имущество.

ASSESSMENT OF BALANCE SHEET PROPERTY ITEMS IN THE WORKS OF RUSSIAN SCIENTISTS AT THE BEGINNING OF THE XX CENTURY

LIDIA I. KULIKOVA,

D. Sc., Professor, Head of the Department of Financial Accounting at the Institute of Economics and Finance of Kazan (Privoljsky) Federal University (VSHU)

E-mail: 777phd@rambler.ru

ABSTRACT

The article is devoted to the analysis of professional views on the assessment of balance sheet items by national specialists of the beginning of the XX century. Works of Russian scientists A.M. Galagang, I.R. Nikolaev, A.K. Roshchakhovsky, A.P. Rudanovsky, defining the role of property assessment for the purpose of financial reports preparation, are investigated. Much attention is paid to different classifications of estimates of the balance sheet items offered by N.R. Weizman, L.I. Gomberg, A.M. Galagang. Property assessment with the use of the method of capitalization is considered. The research has shown that in Russia this type of assessment was seldom applied, only to calculate cost of land, residential buildings, industrial or commercial enterprises in general. The potential assessment offered by I.A. Koshkin, combining opportunistic and initial estimates of property items of balance sheet, is illustrated. It is proved that in Russia the basic type of assets valuation is the assessment at historical cost (initial cost).

Keywords: evaluation, classification, method, balance, property.

Объективная оценка имущественных статей баланса всегда имела весьма важное значение, так как от ее обоснованности зависят достоверность и реальность информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. А.П. Рудановский определял роль оценки в бухгалтерском учете следующим образом: «Конечной целью учета, к достижению которой сводятся все задачи учета, является оценка» [1, с. 113].

Говоря о роли оценки в хозяйственной жизни предприятия, профессор А.М. Галаган в 1928 г. подчеркивал: «Оценка остатков хозяйственных ценностей к началу или к концу отчетного периода производится для достижения двоякого рода целей: во-первых, для того, чтобы придать отдельным хозяйственным ценностям, разнородным по своей физической природе и своему экономическому назначению, свойства соизмеримости; во-вторых, для того, чтобы выяснить общее имущественное положение хозяйства. Правильность или неправильность оценки влечет за собой правильность или неправильность выявления общего имущественного положения хозяйства» [2, с. 66].

Аналогичной точки зрения придерживался И.Р. Николаев. В 1926 г. в книге «Проблемы реальности баланса» он отмечал, что от правильной оценки активов «непосредственно зависит не только определение имущественного положения хозяйства, но и вывод достигнутых предприятием результатов — прибылей и убытков» [3, с. 11].

Подходы к оценке активов организации определяются составителями бухгалтерской отчетности. В свое время А.К. Рошаховский писал о том, что оценка положения предприятия в каждом отдельном случае находится в зависимости не от особенностей бухгалтерского мировоззрения, а вообще от субъективного взгляда составителя баланса, кто бы он ни был [4, с. 11].

Одну из первых классификаций видов оценок в России в 1901 г. дал Л.И. Гомберг. По его мнению, существуют следующие виды оценок: первоначальная, рыночная, восстановительная, номинальная, экспертная (страховая, залоговая), *pro memoria* (для памяти) — чисто номинальная оценка, не имеющая ни экономического, ни юридического смысла, остаточная (экономическая, финансовая), правовая — для активных статей: по капитализированному доходу и по биржевой цене облигаций [5, с. 260–261].

Профессор Н.Р. Вейцман считал, что виды оценки балансовых статей могут быть сведены

к четырем основным типам: оценке по себестоимости или, точнее, по сумме затрат; по современной стоимости; по эксплуатационной годности; на основе капитализации приносимого дохода [6, с. 180].

Рассматривая оценку по себестоимости, Н.Р. Вейцман проводил различие между имущественными благами, поступившими на предприятие извне, и предметами, созданными в пределах самого предприятия. В первом случае используется оценка по покупной стоимости (или стоимости приобретения), во втором — оценка по стоимости изготовления. Эти обе оценки Н.Р. Вейцман называл «книжными оценками», поскольку оценка осуществляется по данным бухгалтерского учета.

В основе оценки по современной стоимости, по мнению Н.Р. Вейцмана, лежит стремление учесть хозяйственную конъюнктуру, не останавливаясь перед нарушениями книжных оценок. В качестве современной стоимости могут приниматься цены рынка, цены реализационные и цены восстановительные. Рыночная или биржевая цена — это цена, по которой предмет может быть продан или приобретен на рынке. В связи с этим Н.Р. Вейцман различал рыночные сбытовые и рыночные заготовительные цены. Он отмечал, что «в эпоху неустойчивости денежного измерителя и последовавшего затем товарного кризиса (1922–1924 гг.) оценка по рыночной стоимости являлась единственным способом приближения балансовых цифр к истине» [6, с. 182].

Реализационная цена применяется в тех случаях, когда речь идет об имуществе дефектном или неликвидном (например, бракованные, недоброкачественные, залежалые товары) или когда деятельность предприятия прекращается и должен быть составлен ликвидационный баланс.

Восстановительные цены (или цены воспроизводства) определяются «как итог затрат, каких потребует изготовление данного предмета в настоящее время. Следовательно, основной предпосылкой восстановительных цен является значительное изменение покупательной силы денег за небольшой сравнительно промежуток времени» (там же).

Оценка по эксплуатационной годности является субъективной, осуществляемой комиссией из техников и специалистов. Эта оценка может применяться в случае безвозмездной передачи имущества государством отдельным торговым и промышленным предприятиям. Названное

имущество показывается в балансе не по стоимости его покупки или изготовления, а в той сумме, какая определена комиссией, «изучившей состояние имущества к моменту приемки, степень его изношенности и устарелости» (там же).

Оценка на основе капитализации приносимого дохода, как отмечал Н.Р. Вейцман, применяется сравнительно редко. Он используется лишь в случаях определения стоимости предприятия как целой хозяйственной единицы. В основе данной методики лежит определение среднего дохода предприятия за ряд лет, который приравнивают к нормальной для данной отрасли норме дохода и на основе этих данных проводят капитализацию [7, с. 51].

А.М. Галаган предлагал три метода оценки активов: по себестоимости, по рыночной (или биржевой) стоимости, по номинальной стоимости [2, с. 26].

Себестоимостью той или иной ценности называется полная стоимость ее приобретения или погашения. Например, при определении себестоимости приобретенных товаров во внимание принимается не только уплаченная за данные товары сумма, но и все расходы, связанные с их покупкой.

Однако в некоторых случаях себестоимость имущества может быть определена методом капитализации. Этот метод применяется в отношении материальных ценностей (чаще всего недвижимого имущества), когда предприятие получает в свое распоряжение эти ценности, точно не зная его себестоимости. Сущность метода капитализации состоит в том, что себестоимость определяется на основании точно известной суммы дохода от оцениваемого имущества. Например, хозяйство получает с находящегося в его распоряжении имущества доход в сумме 3000 руб., нормальным доходом от такого рода имущества является 6% стоимости этого имущества. В этом случае стоимость недвижимого имущества определяется простым арифметическим расчетом: $3000 : 0,06 = 50000$ руб. [8, с. 61].

Курсовой или биржевой стоимостью называется стоимость той или иной ценности, установленная на основании официально зарегистрированных сделок с ней. Курсовые и биржевые цены устанавливаются биржами и являются официальными.

Номинальной стоимостью называется такая стоимость или цена, которая обозначена в том или ином формальном документе. Например,

номинальной стоимостью векселя является сумма, обозначенная на векселе (валюта векселя); номинальной стоимостью процентной бумаги является та, которая отпечатана на самой бумаге; номинальной стоимостью прав хозяйства к его дебиторам является сумма, указанная в документах, устанавливающих долговые обязательства дебиторов перед хозяйством. По номинальной стоимости всегда оцениваются обязательства хозяйства.

И.А. Кошкин в работе «Оперативно-балансовый учет» рассматривал следующие важнейшие направления в оценке статей актива баланса: экспертная, конъюнктурная, первоначальная и потенциальная оценка [9, с. 370].

По мнению И.А. Кошкина, экспертная оценка является оценкой чисто субъективной. Применяя этот вид оценки, владелец предприятия может манипулировать показателями бухгалтерского баланса. Так, «если нужно обмануть своих кредиторов, акционеров и т.п. — оценка производится так, что баланс будет показывать прибыль и цветущее положение предприятия» (там же).

В основе этой оценки лежат разнообразные критерии: критерий эксплуатационной значимости отдельных предметов, критерий капитализации и др. При описании оценки исходя из критерия эксплуатационной значимости И.А. Кошкин ссылается на профессора Ле-Кутре, который описывал этот критерий следующим образом: «Эта цена устанавливается, по мнению одних, из практической потребляемости предмета... а по мнению других — из того значения, которое предмет имеет для предприятия. Например, определенная машина представляет собой для предприятия только машину, сберегающую работу, дополняющую ручную работу и облегчающую ее, но от которой предприятие может отказаться без ущерба от себя... Другое же предприятие, наоборот, не может отказаться от машины... В обоих случаях машина может работать одинаково продолжительный срок, но ценность будет разная для обоих предприятий» (там же).

Согласно критерию капитализации, оценка имущества проводится по приносимому им доходу. Этот вид оценки применим лишь в исчислении стоимости земли, жилых зданий, производственного или торгового предприятия в целом.

И.А. Кошкин критиковал экспертную оценку и полагал, что в основе всех применяемых критериев лежит «субъективное усмотрение собственника, полный его произвол» и в условиях

советского социалистического хозяйства эта оценка статей баланса как система не применяется.

Суть конъюнктурной оценки заключается в том, что ее объективным критерием является рынок. И. А. Кошкин полагал, что к этому виду оценки надо подходить весьма осторожно, поскольку имеются некоторые трудности в установлении рыночных цен: по ряду предметов имущества (дома, сооружения) установить рыночную цену не всегда легко и возможно; большинство предметов имущества может иметь на рынке одновременно различную цену; рыночная конъюнктура неустойчива; оценивая по рыночной конъюнктуре, исходят из фиктивного предположения продажи или покупки оцениваемого имущества, а цена продажи и покупки неодинакова. По мнению И.А. Кошкина, «в советском социалистическом хозяйстве никакого... рынка нет и никакой «объективной» рыночной конъюнктуры как критерия оценки быть не может» [9, с. 372].

Первоначальная или «перманентная» оценка представляет собой сумму, исчисленную по первоначальным ценам поступления (приобретения, заготовки, производства) имущества, которые остаются постоянными и неизменными до момента его фактической реализации.

Потенциальная оценка представляет собой, в сущности, объединение конъюнктурной и первоначальной оценки. Она сохраняет в балансе первоначальную оценку и в то же время путем введения отдельных прямых и косвенных регулятивов дает оценку имущества на день составления баланса. Иллюстрируя потенциальную оценку, И.А. Кошкин приводит такой пример. Имеется баланс предприятия, представленный в *табл. 1*, в котором показана первоначальная оценка сырья и товаров, а сумма прибыли вытекает из фактически совершенных операций.

К моменту составления баланса товары стоили не 2000, а 2150 руб., а сырье — не 1000, а 920 руб. В балансе необходимо отразить действительную стоимость товаров и сырья, поэтому в нем приводятся статьи, свидетельствующие о потенциальной прибыли или потенциальном убытке, которые могут быть получены при оценке имущества по рыночной стоимости. С учетом этих показателей баланс будет выглядеть, как показано в *табл. 2*.

По мнению И.А. Кошкина, «потенциальная оценка несомненно является определенным и существенным достижением бухгалтерского учета» [9, с. 376].

Таблица 1

Баланс, руб.

АКТИВ		ПАССИВ	
Товары	2000	Капитал	2600
Сырье	1000	Прибыль	400
Итого	3000	Итого	3000

Таблица 2

Баланс, руб.

АКТИВ			ПАССИВ		
Товары	2000		Капитал	2600	
Сырье	1000	3000	Прибыль	400	3000
Дооценка товаров		150	Потенциальная прибыль		150
Потенциальный убыток		80	Уценка сырья		80
Итого		3230	Итого		3230

В России базовым видом оценки активов предприятия считается оценка по себестоимости (первоначальной стоимости). Данный вид оценки основан на принципе неизменности (постоянства). В основе этого принципа лежит предположение, что объекты имущества приобретаются не для продажи, а для осуществления деятельности предприятия.

Сторонниками оценки имущества по первоначальной стоимости были российские ученые Н. С. Аринушкин, Л. И. Гомберг, И. А. Кошкин, И. Р. Николаев, А. П. Рудановский, М. Я. Розенберг и др.

Так, например, М. Я. Розенберг отмечал, что «нормой оценки может быть только себестоимость, никакие субъектные переоценки отнюдь не должны быть допускаемы» [10, с. 6]. Л. И. Гомберг считал, что «теоретически единственно правильной может быть оценка материальных ценностей по себестоимости» [5, с. 260]. Н. С. Аринушкин обосновывал необходимость оценки по первоначальной себестоимости с позиций составления текущего бухгалтерского баланса. Он отмечал: «Оценка по себестоимости или по цене приобретения, вообще оприходования, является рациональной потому, что текущий баланс не есть ликвидационный» [11, с. 97]. Идею первоначальной оценки отстаивал также и А. П. Рудановский. Он считал, что все ценности должны получать отражение по тем оценкам

(ценам), по которым совершались факты хозяйственной жизни, и был против проведения переоценок балансовых статей [1, с. 157].

Преимущество оценки по себестоимости в России, скорее всего, обуславливается тем, что в нашей стране бухгалтерский учет всегда был предметом государственной регламентации. В комментариях к книге «Принципы бухгалтерского учета» Я.В. Соколов обращает на это обстоятельство особое внимание: «У нас также благодаря трудам выдающегося русского бухгалтера А.П. Рудановского (1863–1934) принцип себестоимости как единственно правильный получил признание и закреплен в нормативных документах» [12, с. 480].

Литература

1. Рудановский А.П. Теория бухгалтерского учета. Оценка как цель балансового учета. М.: Счетное исчисление, 1928.
2. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.
3. Николаев И.Р. Проблемы реальности баланса. Л.: Экономическое образование, 1926.
4. Рошаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. СПб.: Типо-Литография «Якорь», 1910.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
6. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. М.: Центросоюз, 1927.
7. Куликова Л.И., Семенихина Н.Б. Актуарный баланс и использование его данных для оценки финансового положения предприятия как имущественного комплекса. М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2013.
8. Куликова Л.И., Степанов К.А. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности. Казань: Казан. гос. ун-т, 2009.
9. Кошкин И.А. Оперативно-балансовый учет. Л.: Ленинградское областное издательство, 1933.
10. Розенберг М.Я. О правильном учете баланса // Вестник счетоводства. 1923. № 3.
11. Аринушкин Н.С. К вопросу об анализе баланса (конспективное изложение). Самара: Издание объединения работников учета при Самарском губотделе союза совторгслужащих, 1927.
12. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. 2-е изд., стереотип. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1996.

References

1. Rudanovsky A.P. Theory of accounting. Evaluation as objective of balance sheet accounting. Moscow, Countable calculus, 1928.
2. Galagan A.M. Foundations of general keeping accounts. Moscow, The publisher of Narcom-torg of the USSR and the RSFSR, 1928.
3. Nikolaev I.R. The problems of the reality of the balance sheet. Leningrad, Publishing house «Economy of economic education», 1926.
4. Roshakhovsky A.K. The balance sheets of joint-stock companies. St. Petersburg, the Type-Lithography «Anchor», 1910.
5. Sokolov YA. Fundamentals of the theory of accounting. Moscow, Finance and Statistics, 2000.
6. Weizmann E.N. Course of Balance. Moscow, Sentrsoz, 1927.
7. Kulikova L.I., Semikhina N.B. Actuarial balance sheet and use of its data to assess the financial position of enterprise as a property complex. Moscow, Publishing House «Research Library», 2013.
8. Kulikova L.I., Stepanov K.A. The going concern principle in the accounting and reporting. Kazan, Kazan State University Press, 2009.
9. Koshkin I.A. Operatively-balance-sheet accounting. Leningrad, The Leningrad regional publishing house, 1933.
10. Rosenberg M.Y. The correct account of the balance // Bulletin of accounting, 1923, no. 3.
11. Arinushkin N.S. To the question of the balance sheet analysis. Samara: Publishing of the workers accounting for the Samara lips-the department of the union of soviet trade officials, 1927.
12. Needles B., Anderson H., Caldwell D. Accounting principles. 2nd ed., a stereotype / Under ed. Y.A. Sokolova. Moscow, Finance and Statistics, 1996.

СЕТЕВОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ВУЗОВ

Вопросам совершенствования образовательного процесса в условиях многоуровневого образования было посвящено достаточно много научно-практических конференций, симпозиумов и семинаров. Однако преимущественно на них обсуждаются требования, которые предъявляются к выпускникам вузов со стороны работодателей, широко рассматриваются методы реализации компетентностного подхода к подготовке кадров, проводятся сравнения учебных планов и программ ведущих вузов страны и зарубежных университетов. Практически всегда в центре внимания стоит вопрос о разработке Государственных образовательных стандартов, анализируется опыт разработки и реализации образовательных стандартов первого и второго поколений, выявляются их сильные и слабые стороны. Одним из аспектов дискуссий всегда был вопрос о разработке типовых программ по обязательным дисциплинам, причем подчеркивалось, что это делается для оказания методической помощи небольшим вузам.

В последние годы произошли весьма серьезные изменения в структуре организаций образования: появились федеральные и научно-исследовательские университеты, произошло укрупнение вузов одной направленности. В результате число вузов несколько сократилось, но существенно укрепился их научный потенциал. Многие учебные заведения получили право формирования собственных

образовательных стандартов, что позволило в большей мере учесть специфику профиля вуза, региона, в котором он функционирует, требования работодателей и стратегию развития экономики региона.

Вместе с тем в новых условиях потребность в общении работников вузов не только не уменьшилась, а наоборот — значительно усилилась. Это особенно касается обучения в магистратуре, которое активно развивается во многих вузах. Много вопросов у всех вузов возникает при организации учебного процесса в аспирантуре, которая становится третьим уровнем образовательного процесса в вузах. В этих условиях вопрос о взаимодействии и организации совместных работ в вузах приобретает особое значение.

Именно вопросам сетевого взаимодействия как эффективной технологии кадров была посвящена научно-методическая конференция, которую организовал Поволжский государственный технологический университет в октябре текущего года. В конференции приняли участие представители российских и зарубежных вузов, руководители крупных предприятий Республики Марий Эл. Конференция проводилась при поддержке Министерства образования и науки Российской Федерации, Министерства образования и науки Республики Марий Эл, Межрегионального совета по профессиональному образованию Приволжского федерального округа, Межрегионального



Президиум конференции

отраслевого ресурсного центра в области лесного хозяйства.

Партнерами по подготовке конференции выступили Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева, Казанский национальный исследовательский технический университет им. А.Н. Туполева, Ухтинский государственный технический университет, Всероссийский институт повышения квалификации руководящих работников и специалистов лесного хозяйства, Санкт-Петербургский филиал Института земного магнетизма, ионосферы и распространения радиоволн им. Н.В. Пушкова, а также Чешский сельскохозяйственный университет (г. Прага).

От работодателей поддержку конференции оказали и приняли непосредственное участие в ней представители ООО «Совет директоров предприятий г. Йошкар-Олы», ОАО «Марийский машиностроительный завод», ОАО «Ростелеком», ОАО «Сбербанк России» (отделение Марий Эл), ООО «Трэвел Лайт».

Конференцию открыли министр образования и науки Республики Марий Эл Г.Н. Швецова и первый проректор университета-организатора В.Е. Шебашев. Работа конференции проводилась в форме пленарных заседаний, секций, круглых столов и телемостов.

На пленарных заседаниях выступили представители вузов России, Армении, был организован телемост с Университетом г. Нови Сад и Центром трансфера технологий Университета г. Белграда (Сербия), с Международной академией менеджмента и технологий г. Дюссельдорфа (Германия).

В рамках конференции работали следующие секции:

- «Сетевое взаимодействие как эффективная инновационная технология развития образовательных организаций»;
- «Сетевое взаимодействие образовательных организаций и предприятий в подготовке кадров для инновационной экономики»;
- «Применение IT-технологий при реализации сетевых образовательных программ».

Большой интерес участники конференции проявили к работе круглых столов: «Сетевые проекты в пространстве интернационализации университетского образования в глобальном мире» и «Проблемы набора и обучения иностранных граждан в российских вузах».

В докладах участников конференции был обобщен опыт сетевого взаимодействия вузов при реализации образовательных программ, сетевого

взаимодействия вузов с научно-исследовательскими и производственными организациями при использовании IT-технологий. Особый интерес вызвал опыт вузов по сетевому взаимодействию при реализации магистерских программ, в частности возможность привлечения ведущих научных работников и практиков для освещения отдельных наиболее сложных и актуальных вопросов.

Многие доклады освещали результаты сетевого взаимодействия конкретных вузов, выделяли его преимущества, трудности, с которыми приходится сталкиваться при организации сетевого взаимодействия.

В ряде докладов была доказана эффективность сетевого взаимодействия вузов с предприятиями на основе получения необходимой информации и наблюдения за отдельными бизнес-процессами.

Большое внимание вызвал доклад представителя Эстонского университета прикладных наук по предпринимательству Майнор (г. Таллин) доктора экономических наук, профессора Т.И. Савенковой об опыте и перспективах сетевого обучения в Европейском союзе (на примере Эстонии).

На секциях о применении IT-технологий при реализации сетевых образовательных программ активно рассматривались вопросы технологии дистанционного обучения, обосновывалась рациональность создания специальных электронных площадок для организации сетевого взаимодействия, использования специальной виртуальной среды *Akademia*, разработки облачных шаблонов для образовательных программ.

Специальная секция была посвящена вопросам развития сетевого взаимодействия с зарубежными вузами и научными организациями. В частности, был проанализирован опыт организации практик и стажировок студентов Поволжского государственного технологического университета в Университете г. Миттвайда (Саксония, Германия), в системе Международного университета туроператора *TEZ TOUR* (Турция), в Университете Конкорд (США).

Дискуссии и обмен опытом между участниками конференции продолжались до позднего вечера. Многие участники наметили планы сотрудничества в области сетевого взаимодействия, что важно при реализации программ разного уровня — бакалавров, магистров и аспирантов.

Опыт проведения всероссийской конференции по сетевому взаимодействию вузов убедительно доказал эффективность этого направления работы и способствовал ее активизации.

ИЗУЧАЕМ НАСЛЕДИЕ УЧИТЕЛЕЙ

Российский экономический университет (РЭУ) им Г.В. Плеханова 07.11.2014 провел первую международную межвузовскую научно-практическую конференцию «Методы учета, анализа и аудита в управлении бизнесом и государством в условиях инновационной экономики», посвященную памяти доктора экономических наук, профессора Михаила Ивановича Баканова и доктора экономических наук, профессора Валентины Ивановны Петровой.

В этой встрече было много символического, начиная с ее названия. Это международная межвузовская конференция, поскольку множество учеников профессора М.И. Баканова и профессора

В.И. Петровой работают в разных странах ближнего зарубежья, Восточной Европы, Среднего Востока и Африки, и большинство из них возглавляют кафедры, факультеты, институты и университеты.

Эта конференция восстановила традиции проведения октябрьских чтений, посвященных памяти профессора М.И. Баканова, которые несколько лет проводились в Российском государственном торгово-экономическом университете (РГТЭУ), где большую часть своей жизни проработал профессор М.И. Баканов, создав свою научную школу. Его ученики ежегодно проводили конференции под его руководством, а затем — конференции, посвященные его памяти. В настоящее время произошло



На конференции выступает профессор М.В. Мельник

объединение РГТЭУ с РЭА им. Г.В. Плеханова, студентом и выпускником которого являлся М.И. Баканов. Как правильно было отмечено проректором по научной работе РЭУ им. Г.В. Плеханова доктором экономических наук, профессором Е.В. Заровой, все вернулось на круги своя, т.е. воспоминания о выпускнике университета, достигшем огромных научных успехов, звучат в стенах его родного вуза.

В.И. Петрова всю свою трудовую жизнь провела в стенах одного вуза — закончила его, была аспиранткой, защитила кандидатскую диссертацию, работала ассистентом, старшим преподавателем, доцентом, профессором, много лет возглавляла кафедру, до последнего дня свой жизни была активным членом коллектива. Она совсем недавно ушла из жизни. И это первая конференция ее памяти, состоявшаяся в день ее рождения — 7 ноября, в который мы всегда ее поздравляли, радовались вместе с ней и вспоминали наших общих учителей.

Было сказано много теплых слов о наших старших товарищах — учителях по жизни, а не только в науке. Верные ученики доктор экономических наук, профессор И.М. Дмитриева и доктор экономических наук, профессор Л.А. Чайковская не только рассказали присутствующим о жизненном пути своих учителей, но и показали интересные фотографии, на которых некоторые из участников конференции находили себя, архивные документы и научные работы.

Их воспоминания дополнил практически каждый выступающий. Это помогло воссоздать образы этих великих людей — ярких и больших ученых, Учителей с большой буквы, добрых и отзывчивых друзей. Много интересного о совместных зарубежных поездках с В.И. Петровой рассказал доктор экономических наук, профессор М.И. Кутер.

Во всех докладах звучали ностальгические ноты о тех встречах, которые проходили в далекие годы юности и молодости и на которых мы все с трепетом ждали выступлений наших учителей. Докладчики сумели провести параллели и показать взаимосвязь современных исследований с работами российской учетно-аналитической школы.

Так, в докладах, посвященных вопросам методологии интегрированной отчетности (доктор экономических наук, профессор В.И. Бариленко, доктор экономических наук, профессор О.В. Ефимова), отмечалась их взаимосвязь с аналитическими исследованиями М.И. Баканова и В.И. Петровой. Отмечалась значимость их работ по теории бухгалтерского учета, анализа и контроля.

В частности, подчеркивалось значение обоснования методологического единства бухгалтерского учета и анализа в первых учебниках по теории анализа, написанных М.И. Бакановым, особое внимание было уделено анализу и оценке значимости серии монографий В.И. Петровой о системном анализе прибыли, рентабельности, выручки.

В докладе доктора экономических наук, профессора В.П. Суйца была подчеркнута значимость исследований в области учета, планирования и калькулирования себестоимости продукции, анализа издержкостности производства.

Интересный аспект дискуссии был связан с формированием системы показателей как основы построения структуры аналитических взаимосвязей (доклады доктора экономических наук, профессора М.В. Мельник, студентов А. Гришак и П. Хоркиной).

Поскольку доктор экономических наук, профессор М.И. Баканов и доктор экономических наук, профессор В.И. Петрова достаточно большой вклад внесли в становление и развитие аудита в постсоциалистический период, многие доклады были связаны с вопросами постановки систем внутреннего контроля в современных субъектах хозяйствования как основы составления достоверной и полной отчетности (доклады доктора экономических наук, профессора И.Ф. Ветровой, кандидата экономических наук, профессора Н.А. Никифоровой и ряда других выступающих).

В процессе дискуссии и обсуждения докладов было поставлено много других вопросов по перспективе развития теории, методологии и методики учета, анализа и контроля в современных условиях, найдены истоки многих решений, заложенные в фундаментальных трудах наших учителей.

Выражая благодарность организаторам конференции и вспоминая конференции, посвященные памяти С.К. Татура, С.Б. Барнгольц, Л.Т. Гиляровской и других ученых, участники справедливо внесли предложения проводить ежегодно одну межвузовскую конференцию памяти учителей и российской учетно-аналитической научной школы, на которой могут собраться специалисты этого направления из разных регионов и стран, куда можно приглашать зарубежных ученых, руководителей профильных министерств и ведомств. Эту задачу можно успешно решать при активном взаимодействии вузов нашей страны и зарубежных университетов.

ГАРАНТИЯ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

17–18 ноября 2014 г. экономический факультет и кафедра экономики и менеджмента Московского государственного областного социально-гуманитарного института (г. Коломна) провели научно-практическую конференцию «Современное учетно-аналитическое обеспечение управления организацией». В работе конференции приняли участие преподаватели, аспиранты, магистры и студенты института. Гостей было немного, но все они активно участвовали в работе, выступая с докладами, и активно развивали свои позиции в дискуссии.

Несмотря на локальный характер конференции, следует отметить ее значимость по ряду причин. Во-первых, идея проведения конференции принадлежит кафедре экономики и менеджмента, что свидетельствует о понимании значимости учетно-аналитических и контрольных функций для повышения эффективности

управления. Во-вторых, при подготовке анонса конференции и ее программы организаторы хорошо показали, что качество системы управления, и прежде всего финансового механизма управления, непосредственно зависит от обоснованного формирования системы показателей, на которых формируется каркас системы управления. Было продемонстрировано понимание их взаимосвязей, иерархии и взаимоподчиненности, что является при постановке аналитической работы и организации систем внутреннего контроля, который позволяет своевременно выявить возникающие сбои и отклонения от намеченных планов, дает возможность минимизировать потери и быстро распространить положительные тенденции развития. Это свидетельствует о последовательном сближении позиций финансистов и специалистов бухгалтерско-контрольных подразделений, т. е. полностью соответствует мировой



Участники конференции

тенденции развития экономической функции систем управления на разных уровнях.

Кандидат экономических наук, доцент Н.Ф. Расторгуева, одна из организаторов конференции и давняя участница всех конференций, проводимых Учебно-методическим объединением вузов России по подготовке кадров в области финансов, бухгалтерского учета и мировой экономики (УМО), созданным на базе Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, сумела пригласить для участия в конференции профессоров ведущих экономических вузов России. В их числе Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Государственный университет управления, Сибирская академия финансов и банковского дела, Финансово-технологическая академия, Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ) и Институт социально-экономических и политических наук РАН (ИСЭПН РАН).

На пленарных заседаниях докладчики рассматривали вопросы совершенствования финансового механизма управления в современных условиях (доктор экономических наук, профессор М.В. Мельник), новые аспекты развития системы налогообложения и ее влияние на развитие средних и малых организаций разных отраслей (Д.В. Дубовой), проблемы совершенствования управленческого учета в условиях многономенклатурного производства и быстрой сменяемости ассортимента продукции, особое внимание было уделено постановке управленческого учета в муниципальных организациях (доктор экономических наук, профессор М.А. Вахрушина).

В докладе представителя Сибирской академии финансов и банковского дела доктора экономических наук, профессора И.В. Барановой определены основные направления развития оценки эффективности управления холдингами с государственным участием на примере оборонно-промышленного комплекса Сибири.

Кандидат политических наук Е.В. Кочкина, старший научный сотрудник ИСЭПН РАН, отметила необходимость дальнейшего совершенствования бюджетирования на основе программно-целевого подхода.

Большой интерес вызвал доклад проректора по экономике и финансам МЭСИ кандидата экономических наук Т.А. Панкратовой, посвященный системе управления финансами в условиях

прогрессивных технологий, где были затронуты вопросы целесообразности введения в вузах эффективных контрактов, заключаемых с работниками.

Доклады доктора экономических наук, профессора А.Е. Суглобова и доктора экономических наук, профессора Т.М. Рогоуленко касались совершенствования систем контроля в коммерческих организациях и развития взаимосвязей организаций с аудиторскими организациями при передаче им ряда бухгалтерских процессов, аналитических работ на аутсорсинг, расширении консультационных услуг.

На конференции очень активно вела себя аудитория. Было задано много вопросов, высказывались пожелания по расширению тем докладов, приглашению для участия в конференциях, организуемых вузом, известных ученых, авторов учебников по учету, анализу и финансам.

В рамках конференции работало три секции:

- «Информационное обеспечение системы управления организацией (учет, анализ, аудит)»;
- «Бизнес-планирование и бюджетирование в современной экономике»;
- «Организация управления экономическими субъектами».

В работе секций активное участие приняли аспиранты, магистры вузов Москвы, Новосибирска, Рязани и Коломны и студенты Московского государственного областного социально-гуманитарного института. По мнению студентов, они получили новые знания, участвуя в работе конференции.

Регулярное проведение конференций в небольших вузах с приглашением профессоров ведущих вузов и научно-исследовательских институтов, руководителей крупных предприятий весьма полезно и высокоэффективно. Встречи молодых ученых и будущих специалистов с ведущими учеными способствуют повышению интереса к научным исследованиям, воспитанию уважения к профессии, пониманию ее роли в решении важнейших задач страны. Данные конференции в рамках сетевого сотрудничества вузов рационально проводить в регионах, что облегчает решение организационных и финансовых задач при их подготовке. Учитывая возможности современных информационных технологий, такие встречи можно проводить дистанционно. Но при любой форме проведения подобная организация встреч учащих с ведущими специалистами будет неопределимой методической помощью небольшим учебным заведениям, где учатся студенты, проживающие в городах с незначительной численностью населения.