

# Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 1 / 2016

## 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**, советник при ректорате 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 ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева, доктор экономических наук, профессор  
**В.Е. Чистова**, заместитель председателя Счетной палаты Российской Федерации  
**А.Д. Шеремет**, 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 и практико-ориентированному образованию 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 «Бухгалтерский учет» Финансового университета  
**И.Ф. Ветрова**, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Аудит и контроль» Финансового университета  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» 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 «Прикладная информатика» Финансового университета  
**С.Д. Юшкова**, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета

# Accounting. Analysis. Auditing

*International Scientific and Practical Journal*

№ 1 / 2016

## 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**, Counsellor to the Administration, 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, 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 Auditing, 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 and Practice-Oriented Education, Financial University, Editor-in-Chief

**M.V. Melnik**, Doctor of Economics, Professor, Department of Auditing 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 Accounting, Financial University  
**I.F. Vetrova**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Auditing and Control, Financial University  
**V.G. Getman**, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Financial University  
**G.V. Glazkova**, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Auditing 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 Auditing, 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 Applied Computer Science, Financial University  
**S.D. Yushkova**, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Auditing and Control, Financial University

# Учет. Анализ. Аудит

## Международный научно-практический журнал

# Accounting. Analysis. Auditing

## International Scientific and Practical 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, доктор (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, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University (Russia)

**D.A. Pankov**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing 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**, Emeritus Professor, Doctor, 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 и массовых коммуникаций. Свидетельство о регистрации № ПИ ФС77-59033 от 18 августа 2014 г.

Учредитель  
ФГБОУ ВО «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

Корректоры  
О.А. Утенина,  
С.Ф. Михайлова

Переводчики  
О.Н. Петрова, И. А. Осипова

Верстка  
Н. А. Гурская

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.: 8 (499) 943-93-31, e-mail: iri-ratnikova@yandex.ru, Ратникова Ирина Юрьевна

Адрес редакции:  
123995, ГСП-5, Москва, Ленинградский пр-т, 53, к. 5.4

Тел.: 8 (499) 943-94-59  
www.fa.ru  
E-mail: uaa@fa.ru

Подписано в печать:  
02.02.2016  
Формат 60 × 84 1/8  
Заказ № 91 от 02.02.2016  
Отпечатано в ООП Издательства Финансового университета (Ленинградский пр-т, д. 49)

## ЮБИЛЕЙ

Поздравляем с юбилеем!

Профессору Д.Е. Сорокину – 70 лет!... 6

Обращение к читателям ..... 7

## НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

Научные чтения памяти

С.Б. Барнгольц. .... 8

Устойчивая традиция..... 13

## АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

М.В. Мельник

Междисциплинарный подход

к исследованию устойчивости

экономических субъектов..... 15

И.Р. Сухарев, О.А. Сухарева

Недостатки МСФО:

оценка запасов ..... 23

Т.Ю. Серебрякова

Методология

интегрированного учета

и контроля..... 31

О.Ю. Гавель

Система показателей оценки

и мониторинга инновационного

потенциала организации: практика

применения и направления

совершенствования ..... 40

## ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Н.С. Пласкова

Развитие методологии

экономического анализа..... 50

Р.Р. Чугумбаев

Эталонное управление на основе

бизнес-модели совершенства ..... 58

А.Б. Высотская

Исследование развития

национальных систем

бухгалтерского учета в условиях

информационной экономики..... 65

М.А. Вахрушина

Управленческий учет

как современная учетная парадигма

бюджетных учреждений..... 74

Т.П. Карпова

Концепция управленческого учета

на основе движения продукта

и нарастания затрат

в среде контроллинга ..... 90

## СТАНДАРТИЗАЦИЯ

В.Г. Гетьман

Назревшие вопросы дальнейшего

развития бухгалтерского учета

в коммерческих организациях..... 99

## МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

В.В. Дворецкая

Специальные методы и процедуры

аудита отчетности,

которую подготавливает

специализированная

организация ..... 104

## АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

Н.И. Голышева

Проблемы учета

и налогообложения в ломбардах .. 112

## ФОРУМ МОЛОДЫХ

Р.А. Личак

Финансовая устойчивость

как критерий сбалансированного

удовлетворения требований

стейкхолдеров ..... 117

Е.Ю. Тригуб

Стратегический аудит

и его роль в ведении бизнеса..... 122

Д.А. Глушко

Интегрированная отчетность

и перспективы ее внедрения

в Российской Федерации ..... 126

**ANNIVERSARY**

<b>Congratulations to Professor Dmitry E. Sorokin on his 70th Anniversary! Many Happy Returns of the Day! .....</b>	<b>6</b>
<b>Preface .....</b>	<b>7</b>

**ACADEMIC LIFE**

<b>Scientific conference in memory of S.B. Barngolts .....</b>	<b>8</b>
<b>Sustainable tradition .....</b>	<b>13</b>

**AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS**

<i>Margarita V. Melnik</i> <b>Interdisciplinary Approach to the Economic Entities' Sustainability Study. ....</b>	<b>15</b>
--	-----------

<i>Igor R. Sukharev, Oksana A. Sukhareva</i> <b>The Drawbacks of IFRS: Inventory Valuation .....</b>	<b>23</b>
---	-----------

<i>Tatyana Yu. Serebryakova</i> <b>Methodology of Integrated Accounting and Control. ....</b>	<b>31</b>
--	-----------

<i>Olga Yu. Gavel</i> <b>A Measurement System for Evaluation and Monitoring of Company's Innovative Potential: Practice and Areas of Improvement. ....</b>	<b>40</b>
---	-----------

**THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL**

<i>Nataliya S. Plaskova</i> <b>The development of Economic Analysis Methodology. ....</b>	<b>50</b>
--	-----------

<i>Roman R. Chugumbaev</i> <b>Benchmark management on the basis of the business excellence model .....</b>	<b>58</b>
---	-----------

<i>Anna B. Vysotskaya</i> <b>Study of the National Accounting Systems Development in Information Economy .....</b>	<b>65</b>
---	-----------

<i>Maria A. Vakhruchina</i> <b>Management Accounting as a Modern Accounting Paradigm of the Budgetary Institutions .....</b>	<b>74</b>
---	-----------

<i>Tatyana P. Karpova</i> <b>The Concept of Management Accounting Based on Product Movement and Cost Increase in Controlling System .....</b>	<b>90</b>
--	-----------

**STANDARDIZATION**

<i>Victor G. Getman</i> <b>Urgent Issues of Further Development of Accounting in Commercial Entities .....</b>	<b>99</b>
---	-----------

**TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES**

<i>Vera V. Dvoretzkaya</i> <b>Special Methods and Procedures of Audit Reports, which are Prepared by the Specialized Organization. ....</b>	<b>104</b>
--	------------

**PRACTICE ANALYSIS**

<i>Nina I. Golysheva</i> <b>The Problems of Accounting and Taxation in Pawnshops .....</b>	<b>112</b>
---	------------

**YOUTH FORUM**

<i>Roman A. Lichak</i> <b>Financial Sustainability as the Criterion of Balanced Satisfaction of Stakeholders' Requirements. ....</b>	<b>117</b>
---	------------

<i>Ekaterina Yu. Trigub</i> <b>The Role of Strategic Audit in Business. ....</b>	<b>122</b>
---	------------

<i>Daria A. Glushko</i> <b>The Integrated Reporting and the Prospects of its Implementation in the Russian Federation. ....</b>	<b>126</b>
--	------------

# Поздравляем с юбилеем! Профессору Д.Е. Сорокину – 70 лет!

**Глубокоуважаемый Дмитрий Евгеньевич!**

Коллектив Департамента учета и аудита, редакционная коллегия и читатели нашего журнала сердечно поздравляют Вас с прекрасным юбилеем!

Мы искренне желаем Вам крепкого здоровья, бодрости духа, больших научных побед и удачи во всех Ваших начинаниях! Пусть Ваши работы всегда будут образцом креативности и остроты научной мысли!

Когда смотришь на Ваши труды, занимающие не одну полку на выставке в университетском библиотечно-информационном комплексе, представляешь умудренного опытом аксакала, который трудится денно и нощно, не покладая рук, что и дало ему возможность написать эти тома. Когда читаешь Ваши статьи, монографии, то поражаешься неординарности и четкости Вашего подхода к изложению весьма сложных и запутанных проблем, легкости языка и глубине мыслей. А когда смотришь на Вас и ведешь с Вами беседу, не можешь поверить, что такой известный и эрудированный ученый может оставаться таким молодым, спортивным, искрометно остроумным, и ощущаешь доброту, радость от общения, наслаждаешься шутками и с трудом веришь, что Вы прошли долгую и совсем не легкую научную жизнь.

Наши коллеги знают Вас как прекрасного лектора, преподавателя, организатора научных работ и глубоко уважают Вашу целеустремленность, креативность и гражданское мужество. Вы всегда работаете над самыми острыми и злободневными проблемами, даете глубокий анализ сложившихся ситуаций и четко высказываете свое отношение к возможным вариантам их разрешения.

Мы искренне рады, что в последние годы Вы активно работаете в Финансовом университете и помогаете развитию научных школ российской экономической науки.



**Профессор Д.Е. Сорокин**

Трудно не восхищаться Вами как человеком, сохранившим в период научного совершенствования и всеобщего признания юношеский задор, веселую улыбку и очаровательный искрометный юмор.

В первые дни нового года мы все думаем о Вас и неоднократно повторяем, что только такой человек, как Вы, мог родиться вместе с новым годом и, как новый год, приносить людям улыбку, надежду и веру в лучшее.

Будьте здоровы, счастливы, пусть Вам сопутствует удача и исполняются все Ваши желания!

*С глубоким уважением,  
главный редактор журнала,  
проректор по стратегическому развитию и  
практико-ориентированному образованию  
Финансового университета  
доктор экономических наук, профессор  
**Роман Петрович Булыга,**  
декан факультета учета и аудита  
Финансового университета  
профессор **Людмила Васильевна Клепикова,**  
члены редакционной коллегии  
и читатели журнала*



## Дорогие читатели!

**Р**едакционная коллегия журнала поздравляет вас с новым 2016 годом! Мы надеемся, что этот год будет успешным и подарит всем нам творческие успехи в нашем нелегком, но бесконечно любимом деле, которому мы посвятили свою жизнь. Желаем всем здоровья, бодрости духа, счастья, успешных учеников и верных последователей в развитии наших научных школ!

Наш журнал еще молод, но мы с удовольствием можем отметить, что он уже пользуется спросом. Мы благодарим тех, кто подписался на журнал на 2016 г., наших авторов и читателей, которые поддерживают нас и активно участвуют в дискуссиях на страницах нашего журнала, развивая принципиальные позиции и предлагая меры по дальнейшему совершенствованию учетно-контрольных и аналитических процессов. Очень важно, что в нашем журнале начали печататься молодые авторы.

Все это вселяет надежду, что очень скоро журнал станет общепризнанным источником креативных идей и будет реально способствовать развитию научных исследований и совершенствованию практики бухгалтерско-аналитической работы, укреплению методов контроля.

В 2015 г. прошло много интересных научно-практических конференций, в которых приняли участие представители вузов и научных организаций, практические работники, представители научной общественности ближнего и дальнего зарубежья. На конференциях обсуждались самые злободневные вопросы, анализировалась практика деятельности лучших российских и зарубежных организаций в области постановки бухгалтерского учета, контроля и анализа. Многие материалы таких конференций публиковались и в нашем журнале.

Одним из важных событий в жизни нашего университета была очередная конференция, посвященная памяти доктора экономических наук, профессора С.Б. Барнгольц. На конференции было заслушано много докладов, содержащих интересные теоретические, методологические и практические рекомендации по развитию учета, анализа и аудита. В течение этого года журнал будет публиковать материалы этой и других научно-практических конференций. Мы ждем от вас откликов на те дискуссионные вопросы, которые в настоящее время, на наш взгляд, являются наиболее важными и будут способствовать успешному развитию экономики нашей страны. Мы ждем от вас новых интересных материалов и надеемся, что совместными усилиями добьемся, чтобы наш журнал стал одной из ведущих дискуссионных площадок по нашему направлению науки.

*С пожеланиями успехов и удачи,  
редакционная коллегия журнала*

# Научные чтения памяти С.Б. Барнгольц

**14** – 15 декабря 2015 г. в Финансовом университете прошла 7-я международная научно-практическая конференция, посвященная памяти доктора экономических наук, профессора Сарры Бенциановны Барнгольц, на тему «Учетно-контрольные и аналитические инструменты обеспечения устойчивого развития экономических субъектов».

В конференции приняли участие более 100 человек, из них 80 участвовали в работе пленарного и в секционных заседаниях, сделав доклады и активно участвуя в дискуссии. 20 человек приняли заочное участие, представив свои доклады и предложения по совместным исследованиям. На конференции присутствовали специалисты из Казахстана, Белоруссии, представители учебных заведений и научных организаций из 22 городов России.

На конференции было заслушано более 30 докладов и сообщений. По основным воп-

росам развернулась активная дискуссия, завершившаяся обоснованием наиболее актуальных направлений совместных исследований на следующий год.

Конференцию открыл проректор по стратегическому развитию и практико-ориентированному образованию Финансового университета доктор экономических наук, профессор Роман Петрович Булыга.

Участников конференции приветствовали:

- Алла Георгиевна Грязнова, президент Финансового университета, доктор экономических наук, профессор;
- Олег Викторович Голосов, доктор экономических наук, профессор.

Ниже приводим их выступления.

В рамках конференции проходил молодежный форум с участием магистров и аспирантов Финансового университета.

## Роман Петрович Булыга, проректор по стратегическому развитию и практико-ориентированному образованию Финансового университета, доктор экономических наук, профессор

Уважаемые коллеги!

От имени ректората университета разрешите приветствовать вас и открыть 7-ю международную научно-практическую конференцию, посвященную памяти одного из выдающихся представителей научной школы нашего университета, ведущего аналитика страны, доктора экономических наук, профессора Сарры Бенциановны Барнгольц.

В этом году конференция посвящена проблемам совершенствования учетно-контрольных и аналитических инструментов обеспечения устойчивого развития экономических субъектов. Проблемы устойчивого развития являются объектом исследования коллектива

университета уже в течение нескольких лет. На наш Департамент возложена разработка задачи совершенствования информационного обеспечения, развития аналитического инструментария и методов раскрытия информации в отчетности экономических субъектов и контроля за ее достоверностью, обоснование стратегии устойчивого развития.

В рамках этого исследования в университете четко выделились несколько взаимосвязанных направлений работы — бизнес-анализ и аудит бизнеса. Одновременно существенно расширились исследования бухгалтерского учета — все большее внимание уделяется развитию управленческого учета и контроллинга,



формированию систем экологического и социального учета, аккумуляции внешней информации, необходимой для объективной оценки финансового состояния организации.

В разработке комплексной темы участвуют практически все кафедры и специалисты университета. При этом неизбежна взаимосвязь исследований специалистов разных направлений: экономистов, менеджеров, юристов, социологов, представителей математического направления. В результате появляется необходимость формирования и развития новых направлений исследований и реализуется синергетический эффект от их взаимодополнения.

Новые направления исследований в Департаменте учета и аудита в полной мере соответствуют современному этапу развития экономики нашей страны — ориентации на инновационное развитие и приоритет наукоемких отраслей, ускорению восстановления реального сектора экономики, что особенно важно для решения задачи импортозамещения, проводимым институциональным реформам и постоянному совершенствованию управления на всех уровнях.

В рамках бизнес-анализа мы ориентируемся на современные концепции управления — стейкхолдеровскую теорию, теорию изменения и укрепления стратегической направленности. Наши специалисты в большой мере опираются на опыт и научные исследования наших учителей, продолжают развивать их идеи, адаптируя к современным условиям. Нам удалось подготовить новые учебники, монографии, развивающие идеологию экономического анализа и новые направления бизнес-анализа.

Существенным вкладом в развитие контрольных процессов стала разработанная нами концепция аудита в широкой трактовке как важнейшего метода контроля над развитием бизнеса. Для такого подхода мы широко используем исследования российских ученых не только в части бухгалтерско-аналитических, но и управленческих исследований, в частности материалы периода формирования автоматизированных систем управления, в чем нам очень помогает сотрудничество со специалистами, разрабатывающими современные информационные технологии. Это сотрудничество прежде всего развивается в

рамках нашего диссертационного совета под руководством доктора экономических наук, профессора О.В. Голосова. Мы активно опираемся на концепции развития интеллектуального капитала и интеграцию функций контроля с другими функциями систем управления, ориентируясь на выбранные стратегии развития и организацию риск-менеджмента. Оправданность такого подхода определяется его восприятием со стороны практиков, в частности при построении систем внутреннего контроля и аудита, развития риск-менеджмента. Следует отметить, что в настоящее время международные аудиторские организации все в большей мере склоняются к широкой трактовке задач аудита, расширяют его объекты. В результате наша концепция аудита бизнеса, при которой, конечно, в центре внимания продолжает оставаться аудит финансовой отчетности, системы бухгалтерского учета, приобретает все большее значение. В этой связи очень уместно вспомнить, как российские аналитики и в первую очередь С.Б. Барнгольц стремились расширить задачи анализа — от анализа отчетности, основы которого заложил Н.Р. Вейцман, к анализу хозяйственной, а затем финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Таким образом, в наших работах органически сочетаются опыт учителей, лучшие традиции российской науки и новые идеи как ответ на вызовы сегодняшнего времени.

Я сам также имею честь быть учеником С.Б. Барнгольц. Она в период моего обучения в аспирантуре была одним из самых строгих и доброжелательных экспертов моей работы. После защиты я имел удовольствие часто общаться с ней, работая на кафедре. Ее статьи в период становления аудита в России для меня, начинающего аудитора, были путеводными. Мы все не только очень глубоко уважали С.Б. Барнгольц, но и любили ее, как старшего товарища и друга, который всегда был готов помочь каждому из нас.

Открывая нашу конференцию, я хочу сказать спасибо всем, кто приехал к нам и помнит этого замечательного человека.

Многие участники конференции уже прислали свои доклады, другие привезли их с собой, заранее объявив темы своих выступлений. Организаторы проанализировали присланные материалы и на этом основании выделили ос-

новные вопросы, по которым будет организована дискуссия:

1. Развитие бухгалтерского учета в условиях расширения объектов учета, совершенствования методов и стандартизации учетных процессов.
2. Развитие социального учета.
3. Учет экологических аспектов деятельности экономических субъектов.
4. Роль управленческого учета в обеспечении прозрачности отчетности.
5. Методика составления отчетности об устойчивом развитии — шаг к формированию интегрированной отчетности.
6. Бизнес-анализ как основа интерпретации и представления отчетности.
7. Контроллинг и его роль в обеспечении устойчивости обратных связей в системе управления.
8. Методы организации системы внутреннего контроля в экономических субъектах.
9. Аудит бизнеса и его роль в определении стратегии развития экономических субъектов.

### **А.Г. Грязнова, президент Финансового университета, доктор экономических наук, профессор**

Дорогие друзья!

Я с большим удовлетворением приветствую вас и благодарю за память о нашем учителе — крупнейшем ученом, ведущем аналитике нашей страны, человеке необыкновенного мужества и таланта Сарре Бенциановне Барнгольц.

Это и мой учитель, который с самого начала моей научной жизни оказывал мне постоянную поддержку своими мудрыми советами. Когда я, еще совсем молодой начинающий специалист, выступила на конференции, которой руководила С.Б. Барнгольц, она помогла мне оформить и опубликовать мою первую статью. Когда я стала ректором Финансового института (позже — Финансовой академии), С.Б. Барнгольц была всегда основным экспертом тех решений, которые нам приходилось принимать в области совершенствования учебного процесса и развития научно-исследовательских работ. А это были весьма сложные годы, когда наша страна резко меняла экономический курс, когда необходимо было выстроить рыночную экономику, включая разработку таких важнейших мер, как переход на двухуровневую

10. Соотношение устойчивости и эффективности развития экономических субъектов.

Наша работа будет проводиться в рамках пленарного заседания, которое пройдет сегодня. Завтра, 15 декабря 2015 г., на конференции будут последовательно работать три направления:

- «Модернизация учетного процесса в условиях устойчивого развития экономического субъекта» (модератор — доктор экономических наук, профессор В.Г. Гетьман);
- «Аналитическое обеспечение стратегии устойчивого развития» (модератор — доктор экономических наук, профессор О.В. Ефимова);
- «Современные тенденции аудита и контроля при устойчивом развитии экономических субъектов» (модератор — доктор экономических наук, профессор М.В. Мельник).

Сегодня вечером состоится молодежный форум, в котором будут участвовать наши студенты, магистранты и аспиранты.

банковскую систему, проведение приватизации, коренная перестройка налоговой системы, реформирование учетного и контрольных процессов, т.е. практически запуск всех механизмов управления и создание новой финансовой инфраструктуры, адекватных рыночной экономике.

Всесторонняя эрудиция и гражданская позиция С.Б. Барнгольц всегда помогали найти нужные решения. Мы особенно тесно с ней сотрудничали в этот период, работая над нормативными документами, регламентирующими аудиторскую деятельность, в первую очередь в финансовом секторе: коммерческих банках, инвестиционных фондах. В это время очень пригодился опыт работы Сарры Бенциановны в Центральном банке, ее энциклопедические знания анализа, ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

Профессиональная ответственность и высочайшая требовательность к себе проявились в желании С.Б. Барнгольц получить аттестат аудитора. Она уже почти в 90 лет успешно сдала необходимые экзамены, несмотря на уговоры

главы Центрального банка В.В. Геращенко получить аттестат как заслуженный работник высшей школы и ответственный работник банковской сферы. В этом еще раз проявились ее принципиальность и неприятие двойных стандартов.

Все, кто знал и работал вместе с С.Б. Барнгольц, хорошо помнят ее преданность делу, потрясающий талант решать самые «нерешаемые» проблемы, помогать молодежи. Все ее аспиранты приобретали в ее лице «научную маму», хорошо знали ее семью и чувствовали в ней себя всегда «как дома».

Биография С.Б. Барнгольц, список опубликованных ею работ четко характеризуют разносторонность ее деятельности. В молодости она преподавала математику, еще будучи студенткой; работала в бухгалтерии на крупном металлургическом комбинате, в финансовых учреждениях

на Украине, затем, приехав в аспирантуру в Москву, работала в банке, вузе, всегда активно сотрудничала с производством.

Основные идеи С.Б. Барнгольц по организации аналитической работы, поиску резервов производства, улучшению использования оборотного капитала, методологии и методике аудита актуальны до сих пор. Многие современные авторы вновь и вновь обращаются к ее работам и с благодарностью вспоминают беседы с этим гениальным ученым, добрым и открытым человеком большой души.

Мы все считаем своим долгом продолжать начатые нашим учителем исследования, развивать ее идеи, доводя их до реального бизнеса, адаптируя к современным условиям.

Обеспечение преемственности научных мыслей и их развитие — дело чести современных молодых специалистов.

## О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор

Уважаемые коллеги!

Я рад встрече с вами и вижу в вас не только единомышленников в научных исследованиях, но и верных друзей, умеющих хранить память о тех людях, которые научили нас думать и работать, бороться с трудностями и побеждать!

Именно таким учителем была С.Б. Барнгольц. Я благодарю судьбу за то, что она свела меня с С.Б. Барнгольц — умнейшим и творческим ученым, добрейшим и щедрым человеком! Я тоже считаю себя учеником С.Б. Барнгольц. Она очень помогла мне завершить работу над докторской диссертацией, выступив в качестве эксперта. Позже, много лет работая в одном диссертационном совете, я не переставал удивляться способности этого человека замечать все новое, что есть в представленных работах, увидеть пробелы и тут же дать совет по их устранению. До сих пор не бывает такого заседания диссертационного совета по нашей специальности, чтобы мы не вспомнили С.Б. Барнгольц, а на всех праздниках первый тост — за основоположников нашего направления науки — С.Б. Барнгольц и В.С. Рожнова.

С.Б. Барнгольц была творческим научным работником, всегда мыслящим нестандартно, и часто, опережая время, выдвигала

такие предложения, которые воспринимались не сразу. Это относится и к ее аналитическим работам. Совсем молодой в Киеве она опубликовала свою первую книгу по анализу работы промышленной артели, и в ней уже были заложены основы финансового анализа, которые до сих пор не устарели. Опираясь на работы своего учителя, профессора Н.Р. Вейцмана, она активно развивала это направление анализа, расширив его до анализа хозяйственной деятельности предприятий, подчеркивая, что только всесторонний анализ деятельности позволяет понять содержание отчетности организации и реально оценить ее финансовое состояние. Также актуальными до сих пор остаются разработки в области классификации и оценки резервов повышения эффективности; именно ее требование к комплектности резервов стало основой достоверности разрабатываемых планов и обоснования потребности в приоритетных капитальных вложениях. Эта позиция до сих пор актуальна, в частности при выстраивании бережливого производства.

Трудно переоценить заслуги С.Б. Барнгольц в становлении аудита в России. Причем в этом направлении она меньше занималась теоретическими исследованиями, а в большей

мере работала совместно с другими учеными в группах, созданных в Министерстве финансов Российской Федерации в 1990-е гг., и активно участвовала в разработке первых нормативных документов и стандартов аудиторской деятельности. Ее статьи в газетах и журналах этого периода помогали становлению аудита в России, позволили сформулировать методологию аудита и понять его роль в обеспечении достоверности информации для широкого круга пользователей.

С.Б. Барнгольц была преподавателем от Бога, умела увлечь любую аудиторию, не только доходчиво передавала свои знания и идеи, но и каждому отдавала кусочек своего сердца. Поэтому неудивительно, что все ее ученики помнят и чтут своего учителя.

Вспоминая С.Б. Барнгольц, нельзя не сказать о ее высокой принципиальности и настойчивости. Когда утверждали перечень специальностей высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации, из названия нашей специальности выпали слова «экономический анализ» (следует честно признаться, что это было сделано в угоду

моды — ведь за рубежом экономический анализ не выделяется как самостоятельная область знаний). С.Б. Барнгольц долго не могла смириться с этим, высказывала всем свои возражения и успокоилась только после того, когда в перечне направлений исследований по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» выделили специальный раздел — «Экономический анализ». А в Государственном образовательном стандарте «Экономический анализ» присутствовал во все периоды. Такую же настойчивость С.Б. Барнгольц проявляла в спорах о соотношении экономического анализа и статистики, при введении показателя «нормативная чистая продукция» и в других случаях. Если она была с чем-то не согласна, то всегда искала доказательства своей правоты, в том числе используя материалы практической работы. Она чаще всего оказывалась права и побеждала своих оппонентов. У нее был поистине боевой характер.

Вот такой сплав принципиальности, настойчивости, душевной щедрости и мудрости позволил ей добиться очень многого в науке, на практике, воспитать целую армию исследователей.

Финансовый Университет при Правительстве Российской Федерации,  
Международная ассоциация организаций финансово-экономического образования (МАОФЭО),  
Совет по профессиональным квалификациям специалистов финансового рынка проводят

**Международную научно-методическую конференцию  
«ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ПРОГРАММЫ И ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ:  
ПОИСК ЭФФЕКТИВНОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ»**

**30 марта — 1 апреля 2016 г., г. Москва**

В работе конференции традиционно принимают участие ректоры, проректоры, деканы и заведующие кафедрами вузов, входящих в состав МАОФЭО, директора и заместители директоров учреждений среднего профессионального образования, реализующих финансово-экономические специальности, представители работодателей и их профессиональных объединений и другие эксперты.

По вопросам участия в конференции необходимо обращаться к Оксане Николаевне Граждан по тел.: +7 (499) 277-28-80 или e-mail: OGrajd@fa.ru.

## Устойчивая традиция

**10** ноября 2015 г. в Российском экономическом университете имени Г.В. Плеханова (далее — РЭУ) прошла Вторая международная вузовская научно-практическая конференция, посвященная памяти выдающихся педагогов, ведущих аналитиков России — доктора экономических наук, профессора Михаила Ивановича Баканова и доктора экономических наук, профессора Валентины Ивановны Петровой. Эта конференция вызвала большой отклик у научной общественности вузов, поскольку большая часть профессорско-преподавательского состава, работающего на кафедрах учетно-бухгалтерского направления в вузах, в своей жизни постоянно опиралась на авторитет и научные работы этих ученых.

М.И. Баканов и В.И. Петрова были прекрасными людьми и всю свою жизнь тесно общались с молодежью, помогая и поддерживая молодых учеников. Практически все участники конференции учились по их учебникам, многие слушали их лекции в институте, но, конечно, самыми близкими были аспиранты, которых было не один десяток. Эти ученые поистине создали научную школу, отличающуюся единством взглядов, высокой степенью ответственности и постоянным развитием.

Конференция проходила в очень дружеской и творческой атмосфере. Все выступающие вспоминали свои контакты с наставниками, постоянно подчеркивая, как много они получали от этого общения и как совместная работа способствовала развитию их творческой деятельности. В каждом докладе давался анализ тех работ, которые актуальны до сих пор, подчеркивалось, какие исследования проводили наши замечательные учителя и как они отстаивали свои позиции, добиваясь признания значимости учетно-аналитической области знаний.

Очень важно отметить, что в самой названии конференции проявилась креативность исследований М.И. Баканова и В.И. Петровой. В центр обсуждения поставлены вопросы

синергии учета, анализа и аудита в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства. Но ведь именно комплексность исследований российских ученых обеспечила базу для методологического единства учетно-контрольных и аналитических процессов. Именно этому аспекту исследований сейчас посвящают свои научные статьи многие аналитики. Весьма интересна постановка вопроса о роли учетно-контрольных и аналитических процессов для обеспечения экономической безопасности, поскольку именно в этих направлениях экономической работы формируется информация, необходимая для принятия управленческих решений, обеспечивается объективность оценки финансового состояния и возможностей развития экономических субъектов, поиска резервов повышения эффективности деятельности отдельных экономических субъектов и крупных экономических систем.

Характеризуя основные научные работы М.И. Баканова и В.И. Петровой, выступающие подчеркивали, как развивалась тематика их исследований, четко отражая основные задачи развития страны на разных этапах. Так, в период социалистического строительства они огромное внимание уделяли совершенствованию аналитической работы, ориентируя на участие в ней всего состава менеджеров и работников, уделяя большое внимание поиску резервов непосредственно на рабочих местах, укрепляя контроль за использованием ресурсов и повышением отдачи от каждого станка, от каждого работника. При переходе на рыночную экономику они активно исследовали развитие методического инструментария анализа, который способствовал бы выбору наиболее результативных путей развития, привлечению дополнительных финансовых ресурсов, обоснованию стратегии развития организации. При этом они изучали и опирались на работы зарубежных авторов, но никогда не забывали об исследованиях российских аналитиков и экономистов.



Участники конференции в РЭУ

Практически все выступающие отметили энциклопедический характер работ М.И. Баканова и В.И. Петровой, которые вели исследования в самых разных сферах экономики: промышленности, торговле, банковской сфере, страховании, огромный вклад оба внесли в становление и развитие аудита в нашей стране. При этом всегда учитывалась особенность исследуемых объектов, специфика их состояния, этап развития, сложившиеся хозяйственные связи, т.е. учитывались как внешние, так и внутренние факторы развития.

В подготовке и проведении конференции приняли участие представители РЭУ, МГУ имени М.В. Ломоносова, Финансового университета, Поволжского государственного технологического университета, Кубанского государственного университета, Следственного департамента МВД России, Ереванского северного университета, The university of Shihezi (Ши Хеузыский университет), The university of Heihe (Хэй Хеский университет), Qiqihaer university (Ци Цикарский университет), Anshan Normal University (Аньшаньский педагогический университет).

В процессе конференции был организован телемост с Ереванским северным университетом. Работа велась на пленарном заседании и в секциях. В первой части конференции были представлены презентации научно-педагогической деятельности М.И. Баканова и В.И. Петровой (*Л.А. Чайковская*, доктор экономических наук, профессор кафедры государственного

финансового контроля, бухгалтерского учета и аудита РЭУ, докторантка В.И. Петровой и *А.А. Григорян*, кандидат экономических наук, доцент кафедры анализа хозяйственной деятельности РЭУ, аспирант В.И. Петровой, а также *И.М. Дмитриева*, доктор экономических наук, профессор кафедры государственного финансового контроля, бухгалтерского учета и аудита РЭУ, аспирантка и докторантка М.И. Баканова).

На пленарном заседании выступили ведущие ученые, хорошо знавшие и много лет работавшие вместе с М.И. Бакановым и В.И. Петровой: президент Финансового университета *А.Г. Грязнова*, доктор экономических наук, профессор; заместитель директора Института народно-хозяйственного прогнозирования Российской академии наук *А.А. Широ*в, кандидат экономических наук; заведующий кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова *В.П. Суйц*; заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета *М.И. Кутер*, доктор экономических наук, профессор; представители Финансового университета: доктор экономических наук, профессор *В.И. Бариленко* и доктор экономических наук, профессор *М.В. Мельник*; представитель Финансово-технологической академии — доктор экономических наук, профессор *А.Е. Суглобов*, а также преподаватели кафедр учетно-аналитического направления РЭУ.

В рамках конференции работали три секции:

- 1-я секция «Актуальные вопросы учета и контроля в условиях модернизации национальной экономики»;
- 2-я секция «Анализ хозяйственной деятельности и макроэкономические риски»;
- 3-я секция «Информационные технологии обеспечения экономической безопасности бизнеса и государства».

На секциях конференции были заслушаны и обсуждены более 80 докладов, в которых участники конференции высказали много новых идей и конкретных предложений по развитию научных исследований в области учета, анализа и аудита. По материалам конференции будут изданы сборники научных статей.

УДК 657

# Междисциплинарный подход к исследованию устойчивости экономических субъектов

**МЕЛЬНИК МАРГАРИТА ВИКТОРОВНА,**

доктор экономических наук,

профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** aik@fa.ru

## АННОТАЦИЯ

В статье раскрыты основные этапы и эволюция исследований в области устойчивости развития экономических субъектов, определена взаимосвязь устойчивого развития и изменения основных элементов бизнес-процессов организации, выявлены особенности устойчивости развития экономических субъектов разного уровня и их взаимозависимость. Проанализированы основные подходы к формированию дефиниции устойчивости в политэкономии, системном анализе и в прикладной экономике, сформулированы общие черты и их объективные отличия. Основное внимание в статье уделено характеристике устойчивости организации как первичного звена национального хозяйства. Проведено сопоставление основных характеристик и факторов обеспечения устойчивости, включая согласованность стратегических изменений различных элементов производства и бизнес-процессов, мониторинг изменений, происходящих в ближайшем и отдаленном окружении экономического субъекта, ориентацию на лучшие практики партнеров по бизнесу, анализ поддержки долгосрочных инноваций текущими изменениями, обеспечивающими устранение потерь и устойчивое снижение затрат на основе ресурсосберегающего развития. Особое внимание уделено интеграционным факторам обеспечения устойчивости. Обосновано, что для обеспечения устойчивости необходимы согласованные изменения, позволяющие получать синергетический эффект.

**Ключевые слова:** устойчивость, устойчивое развитие, равновесие, характеристики устойчивого развития, основные мероприятия, необходимые для устойчивого развития, факторы, обеспечивающие устойчивость.

## Interdisciplinary Approach to the Economic Entities' Sustainability Study

**MARGARITA V. MELNIK,**

Doctor of Science (Economics),

Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** aik@fa.ru

## ABSTRACT

The article describes the major stages and the evolution of the research in the sphere of sustainability of economic entities (units), defines the relationship between sustainable development and changes in the key elements of an organization's business processes, identifies the peculiarities of sustainable development of economic units belonging to different levels and their interdependence. The author analyses the basic approaches to giving definitions of sustainability in political economy, system analysis and in applied economics, singles out their similarities and objective differences. The article mainly focuses on defining sustainability of

*a business entity as a primary element of national economy. It compares major features and factors of ensuring the sustainability including the consistency of strategic changes in different elements of production and business processes, monitoring of changes in close and distant environment of an economic entity, using the best practices of business partners, the analysis of support of long-term innovations by current changes which ensure the elimination of losses and sustainable cost reduction on the basis of resource-efficient development. Special emphasis is put on integration factors of ensuring the sustainability. The author proves that to ensure the sustainability consistent changes resulting in a synergistic effect are required.*

**Keywords:** *sustainability, sustainable development, balance (equilibrium), features of sustainable development, main activities for sustainable development, factors ensuring the sustainability.*

**В**опросы обеспечения устойчивости экономики уже в течение полувека являются постоянным объектом научных дискуссий на конференциях, симпозиумах, на страницах научных и общеполитических журналов, в монографиях и учебниках. Это определяется прежде всего объективными причинами, в частности постоянными изменениями во всех секторах экономики и все более часто проявляющимися кризисами. В этой связи возникает реальная необходимость глубокого изучения рисков возникновения кризисных ситуаций в разных сегментах национального хозяйства, на разных уровнях управления и обоснования мер по минимизации их последствий и определению разрушающей силы, т.е. восстановлению такого состояния экономики, которое позволит обеспечить необходимое равновесие и дальнейшее развитие. Вместе с тем следует отметить, что в последние десятилетия, когда начинает преобладать инновационное развитие, требующее значительных изменений пропорций в экономике и новых соотношений между отдельными субъектами, бизнес-процессами разного типа, проблемы устойчивости все более тесно связываются с развитием экономических субъектов и экономики страны в целом, а часто — с развитием мировой экономики. Этот аспект является новым вызовом для специалистов и предполагает дальнейшее развитие научных знаний, т.е. инновационность развития экономики предполагает и инновационный подход к изучению и обоснованию закономерностей ее развития.

Сложность и многогранность исследуемой проблемы определяет интерес к ней ученых, специалистов разного профиля и руководителей разных уровней. В этой связи

целесообразно проанализировать основные этапы исследования проблемы.

Ведущие экономисты второй половины XIX в. достаточно широко ставили вопросы об анализе равновесия и рассматривали этот вопрос как коренной в политэкономии [1, с. 1253–1412]. Именно под этим углом зрения было рассмотрено развитие статических и динамических исследований, стационарного состояния и эволюции, даны понятия определенности, равновесия и устойчивости, разрабатывались теории монополии и гипотезы свободной конкуренции, олигополии, а позже — теории планирования в социалистической экономике, обосновывались закономерности экономического развития — теория всеобщего равновесия, формирования капитала и денег, теория воспроизводства, цикличности и т.д.

Вопросы воспроизводственных процессов и производственной функции получили широкое развитие в политэкономических работах ученых последней четверти XIX и первой половины XX в. При этом в работах 20–30 гг. XX в. они развивались параллельно для условий рыночной экономики и централизованного управления национальным хозяйством.

В то же время проблемы устойчивого развития приобретали все в большей мере мировой социально-экономический характер и обсуждались на общественно-политических конференциях. В частности, участники Римского клуба в середине XX в. остро дискутировали по вопросу об устойчивом развитии мировой экономики, ставя в центр внимания экономическую безопасность мира, необходимость выравнивания ответственности всех стран за использование природных ресурсов, добычу



полезных ископаемых, обеспечение экологической безопасности и заботу о грядущих поколениях.

В 1992 г. в Рио-де-Жанейро состоялась первая конференция Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию, в которой приняли участие представители России. На ней была принята декларация о переходе стран мирового сообщества к устойчивому развитию и разработана концепция об охране окружающей среды, на основе которой отдельные страны приняли собственные концептуальные документы. Так, 01.04.1996 был подписан Указ Президента Российской Федерации № 400 «О Концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию». В качестве основной задачи в нем поставлена разработка мер по обеспечению сбалансированности принимаемых решений в области социально-экономического развития и сохранения благоприятной окружающей среды, организации мер по рациональному природопользованию с целью удовлетворения потребностей настоящего и будущих поколений людей.

В развитии этого документа в 2007 г. были приняты Указ Президента Российской Федерации от 28.06.2007 № 825 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации» (в ред. от 13.05.2010) и постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2009 № 322 «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 28 июня 2007 г. № 825 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации»» (в ред. от 04.09.2012). Мировое сообщество также заключило множество соглашений и протоколов, направленных на охрану окружающей среды и обеспечение рационального природного пользования. Последним таким документом является Парижское соглашение, принятое 12.12.2015 на международной конференции по климату в Париже в развитие Киотского протокола.

Особо следует отметить, что международные документы постепенно носили все более конкретный характер и часто опирались на двух- и многосторонние соглашения конкретных стран.

В то же время, если в первых вариантах концепций значительное место занимали демографические вопросы, выдвигались требования оказания помощи слаборазвитым странам, то в последующем этот аспект несколько утратил остроту и был перенесен в национальные и региональные документы, а в международных — в большей мере увязывался с сохранением природных богатств.

Отмеченное позволяет сделать вывод, что на первом этапе проблематика устойчивого развития ставилась как глобальная и общемировая и на практике заметно способствовала глобализации экономики. При разработке проблем экономической и социальной ответственности на первое место первоначально выдвигалась ответственность государств (стран). Однако достаточно быстро при переходе к реализации конкретных задач приходилось ставить вопросы о роли не только общегосударственных, но и региональных, а иногда и местных органов власти. В результате проблематика обеспечения устойчивости стала обсуждаться на всех уровнях, при этом подчеркивалась необходимость ее раскрытия в государственной промышленной политике, при разработке социальных программ; одновременно вопросы экологической защиты стали ставиться в отношении развития отдельных регионов и на уровне экономических субъектов, особенно в период проведения институциональных реформ и возникновения крупных корпоративных структур. В России в условиях централизованной экономики преобладала постановка задач на уровне государственного управления, а при становлении рыночной экономики и активизации институциональных реформ все чаще стал ставиться вопрос о социальной ответственности бизнеса, которая включает и экологическую ответственность перед обществом. Таким образом, можно с уверенностью утверждать, что проблематика устойчивости исследуется на всех уровнях экономики: от первичного звена — организации (предприятия), корпоративных структур до регионов, отдельных стран и мирового сообщества в целом. Соответственно, в исследовании этой проблемы принимают участие экономисты разного профиля. Причем особо следует отметить вклад в разработку проблемы

аналитиков, поскольку при решении любой задачи экономики и социального развития необходимо обоснование рационального уровня затрат и расчет предполагаемого эффекта как в текущем, так и в отдаленном периодах.

Рассматривая устойчивость как состояние экономической системы, специалисты разного профиля по-своему подходят к определению этого понятия, используя различные термины устойчивости состояния, равновесия, устойчивого развития и ряд других терминов. В этой связи необходимо отметить, что выбор терминов в большой мере зависит от той задачи, которую ставит исследователь. Так, с позиций политэкономии весьма важное значение имеет оценка устойчивости в условиях эволюционного и инновационного развития. В первом случае изменения в экономике носят постепенный эволюционный характер, поддерживая сложившиеся условия равновесия или частично меняя их, обеспечивая высокий уровень преимущества развития. В таких условиях достаточно четко выстраиваются закономерности развития, прогнозы носят достаточно высокую достоверность. Именно в условиях эволюционного развития экономики широкое применение получили методы прогнозирования на основе стохастических (экономико-математических) моделей. С развитием производства в определенной мере менялась значимость отдельных факторов (коэффициентных факторов), иногда вводились новые или выпадали из-за потери их значимости другие факторы, но в целом генеральные закономерности сохранялись. В условиях инновационного развития при введении технологических и особенно продуктовых инноваций может принципиально измениться не только степень влияния отдельных факторов и их состав, но даже и подход к выбору целевого показателя — оценки целесообразности проводимых изменений. В этом случае развитие экономики меняет соотношение и пропорции между элементами производства, бизнес-процессами разного типа (трансформационные и трансакционные, производственные и подготовительные, в частности интеллектуальные виды работ, и т.д.). В этих условиях в меньшей мере возможно

дать количественную оценку происходящим изменениям и приходится ограничиваться качественными характеристиками, большее значение приобретают интерактивные модели выбора направлений развития, основанные на мозговом штурме, экспертных оценках, сценарном методе и т.д. О вероятности такой траектории развития и использования разных методов указывал Й.А. Шумпетер [1, с. 1269–1281].

Оценивая устойчивость, исследователи учитывали стратегию развития экономического субъекта — ускоренное развитие и стремление занять лидерскую позицию в отрасли, регионе, мире, сохранение своих позиций на рынке или возможность выживания. В первом случае речь идет об устойчивом развитии, во втором — об устойчивом состоянии, в третьем — о минимизации потерь в результате изменения или закрытия бизнеса. Связь трактовки устойчивого развития с периодом времени (на какой период рассматривается устойчивость) опирается и на основные позиции стратегического планирования. В этом плане можно рассматривать статическую устойчивость, которая фиксирует сложившееся (современное) состояние и его изменения в ближайший период, и динамическую устойчивость, которая может меняться в зависимости от стадии жизненного цикла отдельных проектов. Так, если новый этап развития экономического субъекта любого уровня связан с освоением продуктовой и глубокой технологической инновации (например, методы добычи и переработки природных ресурсов), то на отдельном этапе ее реализации может быть падение основных характеристик бизнеса, но после полной реализации инновации экономический субъект развивается более высокими темпами и обеспечивает высокую результативность. С необходимостью гибкой синхронности оценки устойчивости и периодов реализации инноваций сталкивались прежде всего аналитики, работая с отчетностью конкретных экономических субъектов. Именно в аналитических работах, касающихся экономических субъектов, были поставлены задачи оценки сложившегося состояния организации (статика устойчивости) и ее развития (динамика устойчивости), при этом устойчивость

тракуется как возможность сохранения и восстановления заданного состояния при изменении внешних и внутренних факторов, влияющих на состояние экономического субъекта. В этой связи специалисты, занимающиеся разработкой экономико-математических методов для решения конкретных задач стратегического развития, часто ставят вопрос о корректности использования термина «устойчивое развитие». Их аргументы связаны с тем, что при развитии и использовании новых методов организации, технологий и технических средств, при освоении производства новых продуктов всегда нарушается устойчивость и всегда меняются пропорции бизнеса. Но в этом случае можно эффективно использовать термин «равновесие», которое должно быть восстановлено в новых условиях. Этот термин широко использовался в классической политэкономии. Он в большой мере обеспечивает гармонию терминологии системного анализа, кибернетики и экономико-математических моделей и классической политэкономии.

Раскрывая содержание устойчивости, необходимо показать непосредственную связь этого качества с системным подходом. Для того чтобы обеспечить устойчивость экономики страны в целом, необходима гармонизация основных уровней экономических субъектов (национальная экономика, региональные и отраслевые ее кластеры, корпорации и отдельные организации) и направлений (сфер) деятельности (производство — реальный сектор экономики, социальная сфера, включая развитие науки, образования и другие составляющие, и экологическая и природоохранная деятельность, финансовая сфера). Учитывая эту позицию, с первых документов об устойчивости она рассматривается с позиций экономической, экологической безопасности и социального развития. Гармонию этих направлений развития подчеркивали классические политэкономисты. В условиях развития экономических субъектов раскрытие понятия капитала как собственности и как функции все большее внимание уделяется вопросам приоритета экономической устойчивости, так как именно сохранение и приумножение капитала обеспечивает решение всех задач развития

экономики — роста производства, обеспечение экологической безопасности и социального благополучия, включая повышение качества жизни, культурно-образовательного уровня населения и возможность самореализации личности. Вместе с тем, как было отмечено, задача устойчивого развития детализировалась применительно к первичным объектам — предприятиям, организациям, от качества и успешности работы которых в решающей мере зависит устойчивость всей экономики. Уже в конце прошлого века вопрос об устойчивости развития предприятия стал предметом исследования и важнейшей задачей менеджмента и прикладной экономики.

Таким образом, отмеченное позволяет сделать вывод, что устойчивость является предметом исследования многих направлений экономической науки. Учитывая, что первоочередной задачей и основой обеспечения устойчивости экономики в целом является устойчивое развитие основных звеньев национального хозяйства, исследованием этого вопроса активно занимаются специалисты прикладных направлений экономики — организация и управление предприятиями, менеджмента, и прежде всего аналитики, представители учетно-контрольных подразделений.

Естественно, что в условиях исследования устойчивости с разных позиций в научной литературе и методических материалах предлагаются различные определения устойчивости. Представляется, что наиболее важно выделить определения, которые приводятся в системном анализе, где рассматривается устойчивость систем, и в частности экономических систем. К таким определениям относится предложение Л.Е. Басовского. Оно, на наш взгляд, более полно и ориентированно на особенности современной экономики: «Устойчивость экономических систем — низменность их свойств, связанных с этими свойствами параметров, обеспечение способности выполнять свои функции, несмотря на направленное изменение внешней и внутренней среды» [2]. Другим примером является определение, данное в словаре-справочнике: «Устойчивость — способность системы восстанавливать исходное и близкое к исходному состояние (режим) при малом его

нарушении и продолжать нормальную работу после резкого нарушения режима, сохраняя качественно прежнее состояние, описываемое системой параметров» [3].

При характеристике устойчивости, а чаще устойчивого развития в прикладной экономической литературе и менеджменте это понятие получает более широкую трактовку и часто связывается с сохранением и приумножением авансированного капитала, ростом стоимости компании с текущей рентабельностью функционирования капитала. Однако основные параметры устойчивости рассматриваются как факторы изменения экономических результатов деятельности экономических субъектов. К ним относятся: удовлетворение общественных потребностей, трактуемых как выполнение основных функций; улучшение экономических результатов деятельности при реализации социальной ответственности бизнеса перед коллективом работников, обществом в целом и обеспечение экологической безопасности бизнеса. При этом детализируются экономические результаты — сохранение финансового капитала, усиление роли интеллектуального капитала (усиление роли человеческого фактора, организационного капитала, корпоративного управления, интеллектуальной собственности), природного капитала (земля, природные ресурсы) на основе эффективного их взаимодействия, обеспечивающего синергетический эффект.

Взаимодействие оценивается на основе анализа хозяйственных связей с основными стейкхолдерскими организациями, включая: клиентов, на удовлетворение которых направлена деятельность организации; партнеров по бизнесу; органы власти, общественные организации, т.е. со всеми заинтересованными в деятельности организации лицами. С этой позиции особое значение имеет рассмотрение любого экономического субъекта как совокупности отдельных звеньев и элементов, а с другой — как звена более крупной системы. Совокупность этих звеньев связана с направлением развития и спецификой объекта. В этой связи в процессе исследования выделяются различные направления, детализирующие экономическую, технологическую [4], логистическую устойчивость, связанную

с широтой и постоянством цепочки поставок, закупок, направлений и форм реализации продукции (работ, услуг), инфраструктурой и корпоративным управлением. Особое внимание уделяется взаимоотношениям с инвесторами, которые в значительной мере определяют режим и возможные темпы наращивания стоимости компании, его текущую доходность, поддерживая финансовую устойчивость организации за счет привлечения дополнительных финансовых ресурсов, в частности кредитов, займов, изменения системы расчетов (авансовые платежи) и т.д.

Существенную роль в обеспечении устойчивости организации имеет текущее ее поддержание, организационная устойчивость. Эта задача оперативного и текущего управления, позволяющего поддерживать равновесие в организации при текущих изменениях внутренних и внешних факторов. Для достижения этой цели управления находят такие методы управления, которые сглаживают или устраняют диспропорции, вызванные изменениями (например, при изменении ассортимента цепочки готовой продукции поддерживают пропорциональность мощностей за счет аутсорсинга, перераспределения нагрузки внутри организации, изменения режима сменности; при изменении технологии производства обеспечивают необходимый режим работы оборудования за счет его модернизации или частичного обновления; своевременно организуют повышение квалификации работников и их переобучение для работы на новом оборудовании и освоения новых технологий и т.д.). Именно поэтому при оценке устойчивости организации самостоятельно оценивается качество корпоративного управления как важного элемента интеллектуального капитала.

Такая детализация понятия устойчивости развития позволяет сформировать систему показателей, характеризующих устойчивость, факторы, ее обеспечивающие, и значимость основных характеристик устойчивости для конкретных экономических субъектов. Одновременно необходимо подчеркнуть, что значимость влияния отдельных групп факторов существенно различается для субъектов разного профиля, организационно-правовых форм и находящихся на разных стадиях жизненного цикла.

Решающим фактором обеспечения устойчивости развития организации является согласованность (комплементарность) изменений, что обеспечивается непрерывным управлением по принципу бегущей волны, т.е. внесения необходимых изменений в случае выявления диспропорций и рассогласований возможностей и интересов частных бизнес-процессов. Эта задача реализуется на стадии стратегического, в первую очередь инвестиционного, планирования, когда для реализации выбранной стратегии составляется долгосрочная инвестиционная программа, в рамках которой выделяются отдельные проекты, обеспечивается последовательность их реализации и согласование их качественных параметров и сроков реализации. Такой подход позволяет также регулировать привлечение финансовых ресурсов, сокращает сроки ожидания получения эффекта от реализации инвестиционной программы.

На стадии стратегического планирования обеспечивается также согласование уровня инновационности отдельных проектов и согласованность инновационных решений, требующих качественных скачков в развитии производства. Продуктовые инновации часто ограничиваются тем, что отстает подготовка нужного объема мощностей и технологий, нет готовности управляющей системы для полного обеспечения запросов воспроизводственного процесса. Именно поэтому для устойчивого развития производства необходима взаимная увязка продуктовых, технологических и управленческих инноваций.

Непрерывность планирования и регулирования производства необходима для реализации универсальной стратегии развития — снижения затрат и обеспечения конкурентоспособности организации по этому параметру. Для этого продуктовые инновации по мере их использования сопровождаются технологическими и организационно-управленческими инновациями в процессе всего их жизненного цикла. Это прямо связано с использованием теории бережливого производства, которая активно используется в современных условиях. Постоянная поддержка стратегических инноваций позволяет поддерживать и повышать эффективность деятельности отдельных подразделений и организации в целом.

Устойчивость организации предполагает постоянный мониторинг ближайшего окружения экономического субъекта. Во-первых, мониторинг и выделение основных тенденций развития клиентов прямо связаны с наблюдением за изменением спроса на продукцию, работы и услуги, которые являются профильными для экономического субъекта. На этой основе планируется обновление ассортимента, качественных параметров продукции, что снижает риск ее невостребованности. В случае проведения продуктовых инноваций мониторинг клиентов позволяет оценить, насколько клиент готов к использованию новой продукции, провести работу по его подготовке к использованию продуктовой инновации.

Во-вторых, это необходимо в отношении конкурентов, что позволяет своевременно выявить лучшие практики и сопоставить собственные методы решения задач с достижениями конкурентов, а также раскрыть так называемые бенчмаркетинговые резервы [5].

В-третьих, мониторинг партнеров-поставщиков и подрядчиков позволяет не только оценить их надежность, соответствие требованиям по качеству, но и помогает выбрать тех партнеров, которые предложат более приемлемые цены, согласятся на выгодные условия поставки и расчетов, т.е. помогут сэкономить средства, обеспечат необходимый уровень эффективности.

Одним из основных направлений обеспечения устойчивости в настоящее время становится укрепление интеграционных связей между экономическими субъектами. Это проявляется в разных формах. Прежде всего получают широкое развитие аутсорсинговые отношения как следствие концентрации (централизации) и специализации производственных процессов. В этих условиях могут быть реализованы преимущества агрегатной концентрации, стандартизации, унификации и типизации готовой продукции и технологических процессов. Это те технологические условия и технологические элементы устойчивости экономических субъектов, которые должны учитываться при разработке стратегий развития взаимосвязанных групп предприятий.

При устойчивых связях создаются предпосылки для более полной интеграции на основе

консолидации капитала и создания акционерных обществ, прежде всего на основе вертикальной, реже — горизонтальной интеграции. Учитывая развитие договорных отношений между экономическими субъектами, повышение дисциплины в части поставок, выполнения подрядных работ, наряду с интеграцией капитала все чаще формируются устойчивые цепочки организаций, совместными усилиями реализующих воспроизводственный процесс сложных продуктов конечного потребления. Преимущество таких предпринимательских сетей состоит в том, что они могут более гибко функционировать и включают в свой состав средние и малые предприятия.

Использование интегральных факторов обеспечения устойчивости экономических субъектов весьма результативно и существенно повышает эффективность деятельности управляемых экономических субъектов.

Согласованность основных факторов — технологических, организационных, бенчмаркетинговых и интеграционных — обеспечивает интегральный эффект и краткосрочную и

долгосрочную устойчивость экономического субъекта.

Анализ факторов обеспечения устойчивости еще раз убедительно доказывает, что решение проблемы предполагает развитие согласованных исследований в области институциональных реформ, повышение качества менеджмента на всех уровнях управления, совершенствование информационного обеспечения систем управления, формирование системы корпоративного управления на всех уровнях, во всех функциях и на всех стадиях управленческого цикла: от целеполагания до оценки полученных результатов, включая функции технологического, производственного, экономического, социального управления и совершенствование взаимных связей. Следовательно, исследование в области устойчивости экономических субъектов может быть основой сближения разных направлений и научных школ, а качественные результаты реализации поставленных задач возможны только при междисциплинарном исследовании данной проблемы.

## Литература

1. Шумпетер Й.А. История экономического анализа. СПб., 2001.
2. Басовский Л.Е. Теория экономического анализа: учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2002.
3. Системный анализ и принятие решений: словарь-справочник. М.: Высшая школа, 2004.
4. Мельник М.В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4.
5. Герасимова Е.Б. Феноменология анализа финансовой устойчивости кредитной организации. М.: Финансы и статистика, 2006.

## References

1. Shumpeter I.A. Istoriia ekonomicheskogo analiza [History of Economic Analysis]. Saint Petersburg, 2001 (in Russ.).
2. Basovskii L.E. Teoriia ekonomicheskogo analiza: ucheb. posobie [The Theory of Economic Analysis: tutorial]. Moscow, Infra-M–Infra-M, 2002 (in Russ.).
3. Sistemnyi analiz i priniatie reshenii: slovar'-spravochnik [System Analysis and Making Decisions: dictionary and handbook]. Moscow, Vysshiaia shkola — Higher Education, 2004 (in Russ.).
4. Mel'nik M.V. Osnovnye elementy ustoichivosti ekonomiki v sovremennykh usloviiakh [Key Elements of Sustainable Development of Modern Economy]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 4 (in Russ.).
5. Gerasimova E.B. Fenomenologiya analiza finansovoi ustoichivosti kreditnoi organizatsii [Phenomenology of Credit Organization Financial Sustainability Analysis]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2006 (in Russ.).

УДК 657

# Недостатки МСФО: оценка запасов

**СУХАРЕВ ИГОРЬ РОБЕРТОВИЧ,**

кандидат экономических наук, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва, Россия  
**E-mail:** uaa@fa.ru

**СУХАРЕВА ОКСАНА АЛЕКСАНДРОВНА,**

директор Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета „Бухгалтерский методологический центр”», г. Москва, Россия  
**E-mail:** uaa@fa.ru

## АННОТАЦИЯ

Данная публикация продолжает цикл статей, посвященных раскрытию недостатков Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), начатое в предыдущем номере. Одну из главных целей этого цикла авторы видят в широком обмене мнениями и организации дискуссий по актуальным вопросам совершенствования МСФО. В статье продолжено обсуждение изъянов МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories), только на этот раз внимание авторов сосредоточилось на проблемах норм МСФО (IAS) 2, связанных с оценкой запасов, в частности с формированием их себестоимости. В статье критикуется норма стандарта, ограничивающая включение в себестоимость запасов накладных административных расходов. Отмечается неопределенность включения долговых затрат в себестоимость запасов, а также нестыковка МСФО (IAS) 2 с соответствующими положениями МСФО (IAS) 23 «Долговые затраты». Рассматривается проблема выделения финансового компонента при приобретении запасов в рассрочку и ряд других вопросов.

**Ключевые слова:** недостатки МСФО, себестоимость запасов, накладные расходы, долговые затраты, финансирование, практика применения МСФО.

## The Drawbacks of IFRS: Inventory Valuation

**IGOR R. SUKHAREV,**

PhD in Economics, Head of the Accounting and Reporting Methodology Division of the Department of Accounting, Financial Reporting and Auditing Regulation of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia  
**E-mail:** uaa@fa.ru

**OKSANA A. SUKHAREVA,**

Director of the Accounting Development Foundation “National nongovernment standard-setter «Accounting methodological center»”, Moscow, Russia  
**E-mail:** uaa@fa.ru

## ABSTRACT

This article is the next in the cycle of articles about the drawbacks of the International Financial Reporting Standards (IFRS) which was started in the previous issue of the journal. This cycle aims at exchanging opinions and discussing the possible ways to improve IFRS. The article discusses further the drawbacks of IAS 2 “Inventories” focusing this time on the recommendations of IAS 2 on measuring inventories in particular on their cost. The

*authors criticize the part of the standard which restricts the inclusion of administrative overheads in the cost of inventories, draw attention to the fact that circumstances where borrowing costs are included in the costs of inventories are not defined clearly and that there is certain inconsistency between IAS 2 "Inventories" and IAS 23 "Borrowing Costs". The article also considers some other problems including the problem of singling out a financing element when inventories are purchased on installment basis.*

**Keywords:** *drawbacks of IFRS, cost of inventories, overheads, borrowing costs, financing, practice of IFRS application.*

**П**родолжаем обсуждение недостатков Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), начатое в предыдущем номере. Первой мишенью нашей критики стал МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories). В предыдущем номере мы заострили внимание на проблемах, связанных с неопределенностями понятия запасов [1], в частности с неудачным казуистическим определением запасов, которое дается в МСФО (IAS) 2.

В настоящей публикации мы продолжим «промывать косточки» этому стандарту. Но теперь рассмотрим несколько другой его аспект — оценку запасов. В общих подходах к оценке запасов никаких проблем не замечено. В соответствии с п. 9 МСФО (IAS) 2 [2]:

Запасы оцениваются по наименьшей из себестоимости и чистой стоимости продажи.	Inventories shall be measured at the lower of cost and net realisable value.
---	--

Но вот в том, как определить указанные величины, оказывается не все так гладко. В части определения себестоимости (cost) запасов больше всего нареканий вызывает раздел МСФО (IAS) 2, озаглавленный «Другие затраты» (Other costs). В частности, в п. 16 перечислены [2]:

примеры затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде, в котором они понесены.	examples of costs excluded from the cost of inventories and recognised as expenses in the period in which they are incurred.
--	--

Среди таких примеров в подп. «с» названы [2]:

административные накладные затраты, которые не обуславливают приведение запасов в их текущее положение и состояние;	administrative overheads that do not contribute to bringing inventories to their present location and condition;
---	--

Здесь интересно значение термина «накладные» (overheads). Этим понятием в бухгалтерском учете принято обозначать затраты общего характера, которые распределяются пропорционально выбранной базе на конкретные единицы производимой продукции. В этом и состоит смысл слова «накладные» — затраты как бы «накладываются» на конкретные единицы запасов. В английском языке слово «overheads» в бухгалтерском учете означает то же самое. Иными словами, затраты, о которых идет речь в подп. «с» п. 16 МСФО (IAS) 2, по своему определению распределяются в себестоимость запасов. Но приведенная норма стандарта запрещает их включать в себестоимость запасов. А если они не включаются в себестоимость запасов, значит, речь идет уже не о накладных затратах, а о чем-то другом. Если передать смысл нормы другими словами, то она звучит примерно так: «Те административные затраты, которые распределяются на себестоимость запасов, не должны распределяться на себестоимость запасов». Что еще может вызвать такая сентенция, кроме улыбки?

Но эта проблема, к сожалению, не ограничивается лингвистикой. С точки зрения практического применения главный недостаток приведенной нормы в том, что в ней не говорится о необходимости **прямой** связи административных затрат с приведением запасов в их текущее положение и



состояние. Исходя из формулировки, эта связь может быть любой — как прямой, так и косвенной. Даже генеральный директор компании некоторую долю своего труда косвенно посвящает приведению запасов в их текущее положение и состояние. Значит, соответствующая часть его заработной платы должна включаться в себестоимость запасов. И то же самое можно сказать про любых других административных работников.

В этом-то и состоит причина рождения в бухгалтерском учете такого понятия, как «накладные затраты»: когда отношение какой-либо затраты к конкретной партии продукции напрямую определить невозможно, бухгалтер определяет его косвенным путем — выбирает подходящую базу и распределяет общие затраты пропорционально этой базе. Видимо, авторы стандарта МСФО (IAS) 2 хотели сказать, что в отношении оценки запасов этого делать нельзя. Хотели, но не сказали. Потому что из приведенной нормы как раз следует обратное.

Следующий пункт стандарта тоже не лишен изъянов. Пункт 17 МСФО (IAS) 2 содержит ссылку на другой международный стандарт [2]:

МСФО (IAS) 23 «Долговые затраты» определяет ограниченные обстоятельства, при которых долговые затраты включаются в себестоимость запасов.	IAS 23 <i>Borrowing Costs</i> identifies limited circumstances where borrowing costs are included in the cost of inventories.
---	---

Это не первый случай, когда один международный стандарт рассказывает нам о том, что содержится в другом международном стандарте. Мы никогда не могли понять, зачем авторы МСФО так делают. Почему не достаточно простой ссылки на другой стандарт? Зачем эту ссылку сопровождать рассказом о содержании другого стандарта при условии, что читатель может и сам посмотреть, о чем там в действительности говорится? Практически никогда авторам МСФО не удается передать содержание другого стандарта корректно. И здесь тот самый случай.

Глядя на формулировку п. 17 МСФО (IAS) 2, можно подумать, что, открыв МСФО (IAS) 23, мы там найдем описание каких-то особых, редко встречающихся обстоятельств, связанных с запасами, при наступлении которых долговые затраты следует включить в себестоимость запасов. Но в действительности в МСФО (IAS) 23 мы видим другое. Общее правило, зафиксированное в п. 8, говорит [3]:

Организация капитализирует долговые затраты, которые непосредственно связаны с приобретением, созданием или производством квалифицируемого актива как часть себестоимости этого актива.	An entity shall capitalise borrowing costs that are directly attributable to the acquisition, construction or production of a qualifying asset as part of the cost of that asset.
---	---

Определение квалифицируемого актива дается в п. 5 МСФО (IAS) 23 [3]:

Квалифицируемый актив — это актив, требующий существенного времени для того, чтобы он стал готов к предполагаемому использованию или продаже.	A qualifying asset is an asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for its intended use or sale.
---	---

Из определения видно, что такой актив, как запасы, подходит под него в первую очередь, потому что обычный производственный цикл бизнеса представляет собой, по сути, подготовку готовой продукции к продаже, где запасы являются выражением различных стадий этой подготовки. И это подтверждается текстом стандарта. В п. 7 МСФО (IAS) 23 приводится перечень тех видов активов, которые могут считаться квалифицируемыми [3]. В перечне из шести позиций запасы названы на первом месте!

Единственным ограничением в этом смысле является период времени. Об этом, в частности, говорится в том же п. 7 сразу после приведенного перечня [3]:

запасы, которые изготавливаются или иным образом производятся за короткий промежуток времени, не являются квалифицируемыми активами.	inventories that are manufactured, or otherwise produced, over a short period of time, are not qualifying assets.
--	---

Для запасов период времени, в течение которого они подготавливаются к продаже, — не что иное, как обычный производственный цикл. То есть запасы не считаются квалифицируемыми активами только в том случае, если производственный цикл бизнеса компании настолько короткий, что его продолжительность можно считать несущественной. С практической точки зрения это значит, что несущественными являются долговые затраты, начисляемые за такой короткий промежуток времени. С учетом этого исключения все запасы являются квалифицируемыми активами. При этом связь долговых затрат с операционным циклом можно считать установленной по умолчанию, поскольку привлекаемые организацией заемные средства автоматически тратятся на обслуживание операционного цикла, если только их привлечение не связано с какими-то конкретными инвестициями во внеоборотные активы.

Таким образом, процитированная выше фраза из п. 17 МСФО (IAS) 2 весьма превратно передает то, о чем говорится в МСФО (IAS) 23. На самом деле этот стандарт определяет ограниченные обстоятельства, при которых долговые затраты **не** включаются в себестоимость запасов. В частности, таким обстоятельством является короткая продолжительность операционного цикла. В обычной ситуации при прочих равных условиях долговые затраты должны включаться в себестоимость запасов.

Но почему же в таком случае на практике этого не происходит? В реальности такое включение является довольно редким явлением. С точки зрения практики применения МСФО капитализацию долговых затрат в себестоимости основных средств можно встретить гораздо чаще, чем включение таких затрат в себестоимость запасов [4]. Хотя из положений МСФО (IAS) 23, казалось бы, все должно быть наоборот.

Причина кроется в ограничениях сферы применения МСФО (IAS) 23. В соответствии с п. 4 МСФО (IAS) 23:

Организация вправе не применять настоящий стандарт в отношении долговых затрат, которые непосредственно связаны с приобретением, созданием или производством: (a) ...; или (b) запасов, которые изготавливаются или иным образом производятся в больших количествах на повторяющейся основе.	An entity is not required to apply the Standard to borrowing costs directly attributable to the acquisition, construction or production of: (a) ...; or (b) inventories that are manufactured, or otherwise produced, in large quantities on a repetitive basis.
---	---

Оказывается, дело не в том, какие подходы заложены в стандарте и какие именно обстоятельства он определяет, а в том, что этот стандарт разрешается организациям не применять в отношении подавляющего большинства их запасов. Именно поэтому практика включения долговых затрат в себестоимость запасов остается не сформированной. Актуальность данного вопроса для российской практики подтверждает дискуссия по нему, организованная Национальным негосударственным регулятором бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее — БМЦ). На момент написания настоящей публикации Рекомендация БМЦ, формализующая позицию профессионального сообщества по вопросу включения долговых затрат в себестоимость запасов, в окончательной редакции еще не была утверждена [5].

Конечно, участок, где значительный аспект учетной политики остается на усмотрение организации, всегда представляет собой «слабое звено» МСФО, поскольку пользователь отчетности теряет возможность сравнивать в этом аспекте отчетности разных компаний между собой. Но здесь мы уже выходим за рамки обсуждения МСФО (IAS) 2 и подступаем к недостаткам другого международного стандарта — МСФО (IAS) 23. О них мы поговорим в какой-нибудь следующей публикации. А сейчас вернемся к нашему МСФО (IAS) 2.

К следующему п. 18 МСФО (IAS) 2 имеется довольно много претензий. В нем говорится буквально следующее [2]:

<p>Организация может приобретать запасы на условиях отсрочки их оплаты. Когда соглашение фактически содержит в себе элемент финансирования, этот элемент, например разница между ценой приобретения при обычных условиях кредитования и уплаченной суммой, признается процентным расходом в течение периода финансирования.</p>	<p>An entity may purchase inventories on deferred settlement terms. When the arrangement effectively contains a financing element, that element, for example a difference between the purchase price for normal credit terms and the amount paid, is recognised as interest expense over the period of the financing.</p>
---	---

Сама по себе идея этого пункта представляется вполне разумной. Наверное, авторы стандарта хотели сказать о том, что при приобретении запасов на условиях отсрочки оплаты в их себестоимость должна включаться только та сумма, которая уплачивалась бы, если бы никакой отсрочки не было. А все, что организация должна заплатить сверх этой суммы, — это, по сути, плата за кредитование, которая не должна включаться в себестоимость запасов, а признаваться процентными расходами на протяжении периода отсрочки [6]. Этот вопрос очень актуален для российской практики бухгалтерского учета, поскольку у нас культура дисконтирования будущих денежных потоков находится в зачаточном состоянии. Приоритет всегда отдается номинальным величинам. Выделение элементов финансирования в сделках — это крайне редкий случай для российской бухгалтерии [7].

Но речь сейчас не о недостатках отечественной практики бухгалтерского учета, а о недостатках МСФО. У авторов стандарта совершенно не получилось сказать о том, о чем они, по-видимому, намеревались сказать.

Прежде всего, в п. 18 МСФО (IAS) 2 почему-то нет ни слова о себестоимости запасов. Так что же делать с элементом финансирования с точки зрения себестоимости запасов? Ответ на этот вопрос можно искать только в общих правилах из пп. 10 и 11 МСФО (IAS) 2 [2]:

<p><b>10.</b> Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, затраты на переработку и другие затраты, понесенные для приведения запасов в их текущее местонахождение и состояние.</p> <p><b>Затраты на приобретение</b></p> <p><b>11.</b> Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины и прочие налоги (кроме возмещаемых организации впоследствии налоговыми органами), а также транспортные, погрузочные и другие затраты, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.</p>	<p><b>10.</b> The cost of inventories shall comprise all costs of purchase, costs of conversion and other costs incurred in bringing the inventories to their present location and condition.</p> <p><b>Costs of purchase</b></p> <p><b>11.</b> The costs of purchase of inventories comprise the purchase price, import duties and other taxes (other than those subsequently recoverable by the entity from the taxing authorities), and transport, handling and other costs directly attributable to the acquisition of finished goods, materials and services. Trade discounts, rebates and other similar items are deducted in determining the costs of purchase.</p>
---	--

Как видим, в этих пунктах нет никаких исключений для элементов финансирования, если только с большой натяжкой не посчитать финансирование статьей, аналогичной торговым уценкам и скидкам. Значит, элемент финансирования должен включаться в себестоимость запасов. И п. 18 МСФО (IAS) 2 этого не отрицает. Ведь само по себе признание расходов, предписываемое п. 18, не препятствует включению элемента финансирования в себестоимость запасов. Косвенным подтверждением этому является целый раздел «Признание в качестве расходов» (Recognition as an expense) МСФО (IAS) 2, состоящий из пп. 34 и 35, где говорится о порядке признания в качестве расходов тех сумм, которые ранее были включены в себестоимость запасов [2]. Поэтому из п. 18 МСФО (IAS) 2 следует, что при приобретении запасов в рассрочку организация должна включить элемент финансирования в их себестоимость, а потом в течение срока финансирования признавать этот элемент расходом, уменьшая постепенно на списываемые суммы балансовую стоимость запасов. Конечно, такой подход выглядит дико и нелепо, но это именно то, что следует из прописанного в п. 18.

Кроме того, п. 18 МСФО (IAS) 2 противоречит предыдущему п. 17, а вместе с ним и уже упомянутому выше МСФО (IAS) 23. Пункт 17 МСФО (IAS) 2 вместе с МСФО (IAS) 23 предусматривают признание процентов расходами только в тех случаях, когда они не включаются в стоимость квалифицируемого актива. А п. 18 при этом предписывает признавать расходами все проценты без каких-либо исключений.

Но хуже всего в п. 18 МСФО (IAS) 2 обстоит дело с пониманием, что же такое этот самый «элемент финансирования» [8]. Определения этого понятия в этом пункте нет, а дается лишь пример того, что это может быть. И пример этот не выдерживает никакой критики. Речь идет о некой разнице между двумя величинами. По-видимому, авторы стандарта хотели сказать о разнице между суммой, которую организация уплатила бы за приобретение запасов, если бы никакой отсрочки не было, и суммой, которую она в действительности должна будет заплатить в будущем на условиях отсрочки (или рассрочки). Но хотели сказать об одном, а получилось — о другом.

Во-первых, вместо суммы, которую организация должна будет заплатить в будущем на условиях отсрочки или рассрочки, названа ни с того, ни с сего **уже уплаченная сумма** (the amount paid). Получается, что норма предписывает признавать процентными расходами не процентную часть, а ни много ни мало всю сумму долга, на которую предоставлена отсрочка! Что же тогда будет включаться в себестоимость запасов? Только та сумма, которая за них уже уплачена на момент их получения? А если покупатель ничего не платил, получив отсрочку на 100% стоимости? Это уже получается что-то типа кассового метода.

Во-вторых, вместо суммы, которую организация платила бы за запасы, приобретая их без отсрочки, названа цена приобретения **при обычных условиях кредитования** (purchase price for normal credit terms). Что здесь имеется в виду? Средневзвешенная ставка, по которой организация обычно привлекает заемное финансирование? Весь смысл нормы в том, чтобы выделить элемент финансирования, который появляется тогда, когда поставщик кредитует покупателя, предоставляя ему товары в кредит. Для этого было бы логично ситуацию, в которой запасы приобретаются на условиях кредитования, сравнить с обычной ситуацией приобретения запасов, в которой кредитование отсутствует [9]. Но пример в п. 18 МСФО (IAS) 2 предлагает совсем другое. Он предлагает сравнивать данную ситуацию, в которой присутствует кредитование, с некой другой гипотетической ситуацией, в которой тоже присутствует кредитование, но только оно осуществляется на «обычных» условиях. Иными словами, условия кредитования в данной конкретной ситуации надо сравнить с обычными условиями кредитования. Как такое сравнение может помочь в выделении элемента финансирования, остается загадкой.

Наверное, лучшим практическим решением всей этой нелепицы, попавшей в п. 18 МСФО (IAS) 2, является простое игнорирование того, что в нем написано, и учет элемента финансирования, возникающего при приобретении запасов, исходя из «здравого смысла». Как именно это делать и как можно было бы «по-человечески» изложить смысл этой нормы? На этот

вопрос мы можем просто ответить цитатой из проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы», разработанного БМЦ и проходящего сейчас общественное обсуждение [10]:

---

11. При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, установленный организацией, себестоимость запасов формируется исходя из суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат, в течение периода отсрочки (рассрочки).

---

Вот лучшее подтверждение тезиса о том, что нам действительно нельзя отказываться от наших национальных российских стандартов. Они нам нужны вовсе не для того, чтобы установить какие-то специальные правила, отличные от МСФО. Отнюдь. Отечественные стандарты нужны нам как раз для того, чтобы внедрить у нас подходы, заложенные в МСФО, чтобы адекватно перевести на язык понятных норм те мысли и идеи, которые авторам МСФО не всегда удается изложить в текстах самих МСФО.

### Литература

1. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6.
2. Inventories / International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
3. Borrowing Costs / International Accounting Standard (IAS) 23. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 29 March 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
4. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Проблемы применения ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. 2004. № 18, 19.
5. Проект Рекомендации Р-67/2015-КпР «Включение долговых затрат в стоимость производимой продукции». URL: [http://bmcenter.ru/Files/R\\_KpT\\_Vklucheniye\\_dolgovih\\_zatrat\\_v\\_stoimost\\_produkcii](http://bmcenter.ru/Files/R_KpT_Vklucheniye_dolgovih_zatrat_v_stoimost_produkcii) (дата обращения: 10.01.2016).
6. Рекомендация Р-10/2010-КпР «Оценка дебиторской и кредиторской задолженности при значительных отсрочках платежей» (принята 26.11.2010) / Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр»», 2011. URL: <http://bmcenter.ru/Files/P103> (дата обращения: 10.01.2016).
7. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* МСФО: отчетность без трансформации? Возможности дисконтирования в российском бухучете // Двойная запись. 2005. № 11.
8. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Латентные встроенные финансовые инструменты в рядовых сделках купли-продажи // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2004. № 11.
9. Рекомендация Р-65/2015-КпР «Ставка дисконтирования» (принята 11.09.2015) / Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр»», 2015. URL: [http://bmcenter.ru/Files/R-KpT-Opredeleniye\\_stavki\\_diskontirovaniya](http://bmcenter.ru/Files/R-KpT-Opredeleniye_stavki_diskontirovaniya) (дата обращения: 10.01.2016).
10. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы». URL: [http://bmcenter.ru/Files/proekt\\_FSBU\\_Zapasi](http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapasi) (дата обращения: 10.01.2016).

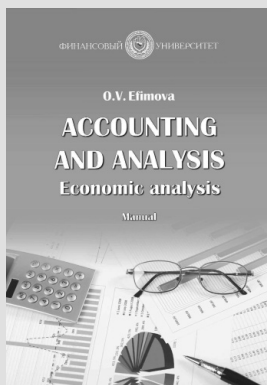
### References

1. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Nedostatki MSFO: opredelenie zapasov [The Drawbacks of IFRS: defining inventories]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 6 (in Russ.).

2. Inventories / International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
3. Borrowing Costs / International Accounting Standard (IAS) 23. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 29 March 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
4. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Problemy primeneniia PBU 15/01 «Uchet zaimov i kreditov i zatrat po ikh obsluzhivaniuu» [The Problems in Applying Russian National Accounting Rule 15/01 “Accounting of Borrowings and Credits and their Servicing Costs”]. *Novoe v bukhgalterskom uchete i otchetnosti — New in Accounting and Reporting*, 2004, no. 18, 19 (in Russ.).
5. Proekt Rekomendatsii R-67/2015-KpR «Vkliuchenie dolgovykh zatrat v stoimost' proizvodimoi produktsii» [Draft Recommendations R-67/2015-KpR “Including Borrowing Costs in the Cost of a Product”]. URL: [http://bmcenter.ru/Files/R\\_KpT\\_Vklucheniye\\_dolgovih\\_zatrat\\_v\\_stoimost\\_produkcii](http://bmcenter.ru/Files/R_KpT_Vklucheniye_dolgovih_zatrat_v_stoimost_produkcii) (accessed: 10.01.2016) (in Russ.).
6. Rekomendatsiia R-10/2010-KpT «Otsenka debitorskoi i kreditorskoi zadolzhennosti pri znachitel'nykh otsrochkakh platezhei» (priniata 26.11.2010) [Recommendation R-10/2010-KpT “Valuation of Receivables and Payables when payments are considerably deferred” dated 26.11.2010]. Fond razvitiia bukhgalterskogo ucheta «Natsional'nyi negosudarstvennyi reguliator bukhgalterskogo ucheta “Bukhgalterskii metodologicheskii tsentr”» — Accounting Development Foundation “National nongovernment standard-setter «Accounting methodological center»”, 2011. URL: <http://bmcenter.ru/Files/P103> (accessed: 10.01.2016) (in Russ.).
7. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* MSFO: otchetnost' bez transformatsii? Vozmozhnosti diskontirovaniia v rossiiskom bukhuchete [IFRS: Reporting without Transformation? Possibilities of Discounting in Russian Accounting]. *Dvoinaia zapis' — Double Entry*, 2005, no. 11 (in Russ.).
8. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Latentnye vstroennye finansovye instrumenty v riadovykh sdelkakh kupli-prodazhi [Latent Embedded Financial Instruments in routine purchase and sale transactions]. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii — Financial and Accounting Consultations*, 2004, no. 11 (in Russ.).
9. Rekomendatsiia R-65/2015-KpR «Stavka diskontirovaniia» (priniata 11.09.2015) [Recommendation R-65/2015-KpR “Discounting Rate” dated 11.09.2015]. Fond razvitiia bukhgalterskogo ucheta «Natsional'nyi negosudarstvennyi reguliator bukhgalterskogo ucheta “Bukhgalterskii metodologicheskii tsentr”» — Accounting Development Foundation “National nongovernment standard-setter «Accounting methodological center»”, 2015. URL: [http://bmcenter.ru/Files/R-KpT-Opredeleniye\\_stavki\\_diskontirovaniya](http://bmcenter.ru/Files/R-KpT-Opredeleniye_stavki_diskontirovaniya) (accessed: 10.01.2016) (in Russ.).
10. Proekt federal'nogo standarta bukhgalterskogo ucheta «Zapasy» [Draft of the Federal Accounting Standard “Inventories”]. URL: [http://bmcenter.ru/Files/proekt\\_FSBU\\_Zapaci](http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapaci) (accessed: 10.01.2016) (in Russ.).



## КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Ефимова О. В.**

**Бухгалтерский учет и анализ. Экономический анализ:** учеб. пособие на английском языке. М.: Финансовый университет, 2015. 64 с.

ISBN 978-5-7942-1303-4

Пособие на английском языке содержит изложение основных тем курса экономического анализа для бакалавров, обучающихся по специальности «Экономика». Цель учебного пособия состоит в том, чтобы помочь студентам овладеть навыками анализа бизнеса, освоить технику и методы экономического анализа, дать понимание основных профессиональных терминов и понятий. Пособие включает краткое описание каждой темы и цели ее изучения, объяснение, почему эта тема важна, задания для развития навыков экономического анализа, глоссарий терминов, вопросы для самоконтроля. Предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению «Экономика», профиль «Международные финансы».

УДК 657.01

# Методология интегрированного учета и контроля

**СЕРЕБРЯКОВА ТАТЬЯНА ЮРЬЕВНА,**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации, г. Чебоксары, Россия

**E-mail:** tserebryakova@rucoop.ru

## АННОТАЦИЯ

Вопросы интеграции всех видов учета не новы, теоретически и практически они были сформулированы в связи с появлением автоматизированных систем обработки экономических показателей, в том числе данных первичной учетной документации, еще около 30 лет назад. В настоящее время они приобретают все большую остроту в связи с развитием информационных технологий, с одной стороны, а с другой – с естественными потребностями в унификации учетных процессов на фоне укрупнения бизнеса и глобализации экономики. В статье рассмотрены вопросы возможности и необходимости введения новых категорий «интегрированный учет» и «интегрированный контроль», а также их места относительно других видов учета и контроля.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, интегрированный учет, контроль, функции управления, информационная система, классификация учета.

## Methodology of Integrated Accounting and Control

**TATYANA Yu. SEREBRYAKOVA,**

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Analysis and Auditing Department of Cheboksary Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

**E-mail:** tserebryakova@rucoop.ru

## ABSTRACT

The issues of integration of all types of accounting are not really new, they were formulated both theoretically and practically more than about 30 years ago when the automated systems of processing economic indicators, including the information from primary accounting documents, evolved. Nowadays they are becoming increasingly topical first due to the development of information technologies and second because a demand naturally arose for the standardization of accounting processes under conditions of consolidation and globalization of the economy. The article considers the possibility and necessity of introducing such new categories as “integrated accounting” and “integrated control”, and their relation to other types of accounting and control.

**Keywords:** accounting, integrated accounting, control, management function, information system, classification of accounting.

**В** научных публикациях последних лет большое внимание уделяется исследованиям научного обоснования бухгалтерского учета, являющимся продолжением

извечной дискуссии о том, является ли бухгалтерский учет наукой. Развитие бухгалтерского учета происходило обычным для всякой науки образом: в ходе осуществления учетных про-

цедур постепенно сформировались принципы учета, присущие только ему одному, он изучался и изучается с научной точки зрения, со своими специфическими научными категориями, принципами, целями, предметом и объектами. Разделяя мнение М.И. Сидоровой, считаем, что бухгалтерский учет как наука основан на двух парадигмах, взаимоисключающих друг друга: униграфической и диграфической [1]. Все остальное, что придумано за все время существования учета, — это производные методики, основанные на различных подходах к интерпретации и регистрации фактов хозяйственной деятельности, активов и капитала. Причем указанные парадигмы в строгом понимании не вполне правильно считать бухгалтерскими, поскольку бухгалтерский учет характеризуется через присущие ему принципы оценки, двойной записи, системы счетов, инвентаризации, калькуляции, балансового обобщения, что стало возможным лишь при условии использования стоимостного измерения объектов учета и двойной записи, в то время как униграфическая [2] парадигма более соответствует обычному учету, необходимому для регистрации фактов. В связи с этим, по нашему мнению, современному бухгалтерскому учету соответствует единственная парадигма — диграфическая [2]. Все остальные парадигмы иллюстрируют развитие науки об учете и присущи прародителю всех видов учета — собственно самому учету как способу регистрации фактов хозяйственной деятельности, имущества, капитала.

Действительно, униграфическая парадигма заканчивается там, где вводится учет капитала и возникает двойная запись. Таким образом, обычный учет регистрации фактов становится специально придуманной методикой, направленной не просто на регистрацию хозяйственных фактов, но и определенных виртуальных величин: прибыли, капитала. Появление новой учетной парадигмы привело к возникновению принципиально нового вида учета — бухгалтерского. Следует отметить также, что в соответствии с диграфической парадигмой организован современный статистический учет. Однако при этом существует и развивается учет в рамках униграфической парадигмы.

В наших, российских, категориях униграфической парадигме соответствует оперативный, налоговый, частично управленческий учет. Других способов учесть события, имущество и капитал мировая научная мысль пока не изобрела. Конечно, для отражения событий хозяйственной деятельности, имущества, обязательств, капитала в свете как униграфической, так и диграфической парадигм возникает необходимость в выработке определенных принципов, которые в современном финансовом учете именуется допущениями. Причем эти принципы могут быть востребованы в том или ином сочетании для построения практического учета в соответствии с обеими парадигмами, что доказывает их первичность. Здесь как раз и возникают историческая и справедливая стоимость, метод начисления и кассовый, различные принципы раскрытия информации и т.п.

Парадигма, или модель учета, которую Я.В. Соколов [2] называет камеральной, по нашему мнению, не может быть рассмотрена как модель, поскольку в основу определения этой парадигмы положен кассовый метод регистрации информации, но этот метод сам по себе не будет определять способ сбора информации.

Следующий уровень детализации (производная второго порядка от начальных парадигм) — технологический, определяющий подходы к сбору и обобщению информации. Технология учетных процессов прогрессировала, по нашему мнению, наиболее заметно в последние несколько десятилетий. Причина этого одна — развитие возможностей вычислительной техники. Если ставить в один ряд модели по способу сбора и обобщения информации, то следующую модель, которая коренным образом будет отличаться от двух перечисленных выше, можно определить как интегрированную парадигму, в основе которой лежит автоматизированный способ сбора и обработки информации.

Некоторые ученые считают, что этот момент стал толчком для формирования новых видов учета. Помимо существовавших 30 лет назад оперативного, статистического и бухгалтерского учета появились как минимум финансовый, налоговый, управленческий. И это перечислены наиболее существенные виды учета,



классифицированные по сфере применения. Непосредственно разновидностей самого бухгалтерского учета, по мнению ученых, гораздо больше. Например, профессор В.И. Ткач и доцент М.В. Шумейко считают, что после начала применения автоматизированных способов обработки учетной информации развитие системы бухгалтерского учета привело к образованию «новых видов учета — управленческого, стратегического, ситуационно-матричного, адаптивного, транзакционного, инжинирингового...», а «в рамках этих видов возникли более 30 систем управленческого учета, десятки вариантов стратегического, адаптивного и транзакционного учета» [3].

При таком разнообразии появляется сложность определить совокупность этих видов учета новым термином, например ввести понятие «интегрированный учет».

Идеи интегрированного учета имеют довольно давнюю историю, восходящую в отечественной научной литературе по бухгалтерскому учету к 70–80-м гг. прошлого столетия. В тот период рассматривалось несколько подходов к пониманию интегрированного учета:

- как к способу обработки и накопления первичной информации с использованием информационных систем на базе вычислительной техники [4, с. 35; 5, с. 5; 6, с. 77–78; 7, с. 10];
- как к объединению статистического, оперативного и бухгалтерского учета [4, с. 35];
- как к объединению на основе учета других функций управления: планирования, контроля, анализа [8, с. 17; 9, с. 41];
- как к унификации учетных систем в рамках стран — участниц Совета экономической взаимопомощи (социалистического лагеря) [8, с. 37].

Эта тема была затронута в нескольких монографиях, упомянутых выше, и довольно широко обсуждалась, в том числе в пределах стран социалистического лагеря. Однако приведенные выше точки зрения, по сути, характеризовали не интегрированный учет, а его интеграцию, поскольку не затрагивали и не предлагали решения проблем объединения разных видов учета на основе преодоления их различий по целям, функциям, методам и объектам. Более того, из приведенного выше

перечня предлагаемых направлений объединения видов учета усматривается, что некоторые специалисты считали возможным осуществить их интеграцию при самостоятельном функционировании каждого из них. Так, например, в отдельных работах отмечается, что интегрирование хозяйственного учета не исключает их самостоятельного существования. Поэтому о создании нового вида учета (интегрированной системы), так же как и о поглощении одного вида учета другим или растворении одного вида в другом, не может быть и речи [4, с. 33].

По мнению других, уже в 1980-е гг. в странах с развитой рыночной экономикой происходил процесс интеграции учета, анализа, планирования и контроля в единую систему получения, обработки и обобщения информации и принятия на ее основе управленческих решений [10; 8, с. 17].

С тех пор автоматизация учетных процессов приобрела глобальные формы и охватила не только отдельные функции, обслуживающие управление, но и непосредственно само управление совокупностью всех процессов, включая и производственные.

Я.В. Соколов [2] полагал, что использование современной вычислительной техники, работа с базами данных, развитие теории и методологии бухгалтерского учета способствовали интеграции учета. С технологической точки зрения как методика обобщения экономической информации бухгалтерский учет естественно претерпел определенные изменения, в основном в связи с автоматизацией, которая исключила некоторые процедуры накопления и систематизации первичных данных, однако сущность его от этого не изменилась. В то же время развитие бухгалтерского учета диктуется в первую очередь изменениями условий бизнеса, его потребностями, которые становятся все более специфическими и требующими актуальной и моментальной информации о постоянно меняющихся показателях, которыми можно измерить успехи бизнеса.

Происхождение слова «интеграция» позволяет в русском языке определить ее как «объединение в единое целое отдельных частей» [11]. Одновременно интеграция трактуется «как сторона процесса развития, связанная с

объединением в целое ранее разрозненных частей и элементов. Процессы интеграции могут иметь место как в рамках уже сложившейся системы, в этом случае они ведут к повышению уровня ее целостности и организованности, так и при возникновении новой системы из ранее несвязанных элементов. Отдельные части интегрированного целого могут обладать различной степенью автономии. В ходе процессов интеграции в систему увеличивается объем и интенсивность взаимосвязей и взаимодействий между элементами, в частности, надстраиваются новые уровни управления» [12].

По мнению современных исследователей этого вопроса, которые рассматривают интеграцию как объединение информационных баз для управления, интеграция учета диктуется определенными особенностями автоматизированного сбора и обобщения информации [13–15], например однократным вводом информации по всем фактам хозяйственной деятельности организации, являющимся объектами управления и контроля разных заинтересованных пользователей. Считаем это ключевой особенностью интегрированного учета, которая позволяет многое: достигнуть полной сопоставимости и соответствия данных, формируемых для различных видов учета и отчетности; избежать дублирования многих учетных процессов, особенно на стадии регистрации фактов хозяйственной деятельности; оптимизировать структуру управления и вспомогательных подразделений; оптимизировать документооборот. Однако одновременно с этим обращаем внимание, что понимать под интегрированным учетом только процесс интеграции разных видов учета — это очень узкий взгляд на него, который не в полной мере отражает все теоретические основания интегрированного учета.

Чаще всего при исследовании интегрированного учета рассматриваются бухгалтерский, управленческий, налоговый, статистический и оперативный учет. Обратимся и мы к их сравнению и остановимся на их характеристиках (см. *таблицу*).

Данные *таблицы* показывают:

1) общность информационной базы всех видов учета — первичные документы, в кото-

рых фиксируются факты хозяйственной деятельности;

2) сходство методов при этом следует понимать так, что к любому виду учета из этой *таблицы* можно применить общие методы, включая двойную запись и баланс. Например, простые записи при оперативном, налоговом учете применяются для упрощения его ведения применительно к ручному обобщению данных;

3) единые цели учета — получение обобщающей информации для целей заинтересованных пользователей. При этом данные пользователи могут быть самыми разными, но это не означает, что методы сбора информации существенно разнятся в зависимости от их классификации.

С точки зрения заинтересованных лиц, исследование показывает, что все виды учета всегда выстраиваются от потребностей управления. В некоторых случаях управление должно реализовывать государственные требования и организовывать специальный учет по правилам, диктуемым государством.

Здесь уместно было бы вспомнить о роли учета в целом и бухгалтерского учета в частности в системе управления. Управление должно вырабатывать и выстраивать цели и задачи, достижения которых следует добиваться. Соответственно, в этих целях функционирует контроль как механизм отслеживания степени достигнутого, а для реализации его функций настраиваются анализ и учет. Следует подчеркнуть, речь идет необязательно только о бухгалтерском учете, который в целом обеспечивает государственный заказ на раскрытие минимально необходимой информации в интересах заинтересованных пользователей, не только о налоговом учете, который обязывают вести для реализации фискальных функций государства. Речь идет об организации учета самых различных данных, которые бизнесу необходимо контролировать для понимания своих успехов или провалов, в том числе данных, которые формируются и для задач бухгалтерского учета, и для задач налогового учета, поскольку сведения из этих видов учета постоянно используются для управления и контроля. Даже учетные данные, используемые

Сравнительная характеристика видов учета\*

Характеристика	Вид учета				
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Управленческий учет	Статистический учет	Оперативный учет
Определение	Формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности**	Система обобщения данных для определения налоговых баз	Система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия	Деятельность, направленная на проведение в соответствии с официальной статистической методологией федеральных статистических наблюдений и обработку данных, полученных в результате этих наблюдений, и осуществляемая в целях формирования официальной статистической информации***	Система текущей регистрации и обобщения данных о хозяйственных фактах и процессах с целью наблюдений и контроля за отдельными хозяйственными операциями и управления ими в ходе их осуществления
Объект	Хозяйственная деятельность				Факты хозяйственной деятельности, активы, обязательства, доходы, расходы, источники финансирования, процессы
Метод	Факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, доходы, расходы, источники финансирования	Активы, обязательства, доходы, расходы	Результаты деятельности объектов учета	Факты хозяйственной деятельности, активы, обязательства, доходы, расходы, источники финансирования, процессы	Факты хозяйственной деятельности, активы, обязательства, доходы, расходы, источники финансирования, процессы
Предмет	Документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, балансовое обобщение, отчетность	Документация, оценка, счета, обобщение, отчетность	Документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, балансовое обобщение, отчетность	Документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, балансовое обобщение, отчетность	Документация, оценка, счета, обобщение, отчетность
Цель	Получение обобщенной информации				Формирование ключевых показателей деятельности менеджмента
Заинтересованные пользователи	Менеджмент, внешние заинтересованные пользователи, государственные органы	Менеджмент, государственные пользователи	Менеджмент	Государственные органы	Менеджмент

\* Авторские определения, за исключением тех, которые даны в соответствии с законодательством.

\*\* Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014), ст. 1.

\*\*\* Федеральный закон от 29.11.2007 № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации» (в ред. от 23.07.2013), ст. 2, п. 1.

в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), могут быть необходимы для управления при постановке бизнесом соответствующих целей и задач, не говоря уже о самом управленческом учете, который и призван выстраиваться от контрольных функций управления. Таким образом, в широком смысле все существующие виды учета необходимы для управления, соответственно и для контроля их показателей менеджментом. Разделим по видам пользователей не учет, а его результат, отчетность:

*внутренние пользователи:*

- управленческая (внутренняя) отчетность;
- оперативные отчеты;

*внешние пользователи:*

- бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- статистическая отчетность;
- налоговая отчетность;
- отчетность по МСФО.

По органам регламентации отчетность можно сгруппировать:

- внешние регламентирующие органы: бухгалтерская, налоговая, статистическая, МСФО;
- внутренние регламентирующие органы: оперативная, управленческая.

Если попробовать разделить учет и его данные по заинтересованным пользователям, которые непосредственно имеют доступ и используют результат учета для контроля за деятельностью и процессами внутри организации, то получится совсем другой результат:

*внутренние пользователи:*

- управленческий учет;
- бухгалтерский учет;
- оперативный учет;
- налоговый учет;

*внешние пользователи:*

- налоговый учет;
- статистический учет.

По регламентации учет подразделяется на:

- бухгалтерский, налоговый, МСФО, статистический — внешняя регламентация;
- управленческий, оперативный, налоговый, бухгалтерский, МСФО — внутренняя регламентация.

По степени конфиденциальности различных видов учета их разделение совпадает с делением по пользователям, хотя оно, конечно, в

некотором смысле условно. Отчетность по конфиденциальности подразделяется аналогично и тоже довольно условно, поскольку, например, налоговая отчетность не является конфиденциальной для налоговых органов — сторонних пользователей, но для всех остальных — является закрытой.

Продолжая классификацию видов учета, их можно сгруппировать:

*по принадлежности к парадигмам учета (моделям):*

- униграфическая модель: оперативный, управленческий, налоговый;
- диграфическая модель: бухгалтерский, статистический, управленческий;

*по применяемым в учете допущениям:*

*по моменту определения факта хозяйственной деятельности для учета:*

- метод начисления: бухгалтерский, налоговый, управленческий; статистический, оперативный;

- кассовый метод: бухгалтерский, налоговый, управленческий; статистический, оперативный;

*по принципу оценки фактов хозяйственной деятельности:*

- по справедливой стоимости: бухгалтерский учет, учет по МСФО, управленческий учет;
- по исторической стоимости: бухгалтерский, управленческий, оперативный, статистический, налоговый.

В связи с приведенной классификацией логично было бы говорить об учете и интегрированном учете. Учет нами понимается в этом контексте как инструментарий контроля, а контроль — необходимая функция управления или его элемент, обеспечивающий мониторинг степени достижения заявленных целей. Учет всех фактов, процессов, показателей необходим для мониторинга степени достижения управленческих решений. В связи с этим учет может быть самым разным, и мы видим его разнообразие. При этом даже тот учет, который ведется по обязанности, приспособлен и под цели управления, во всяком случае, это наблюдается в нашей стране. То обстоятельство, что внешние пользователи определяют обязанности по ведению учета, само по себе ставит перед управлением в том числе и

управленческие задачи по оптимизации показателей такого учета. От этого, в свою очередь, учет становится в определенной мере объектом управления.

Таким образом, если бы в современном информационном пространстве не было бы автоматизированных способов учета, то, скорее всего, формировались бы собственные информационные базы для каждого заинтересованного пользователя в собственных регистрах, а при наличии автоматизированных способов учета всех происходящих событий такая необходимость пропала. Формируется общая база, состоящая из всех фактов и процессов деятельности организации, всех виртуальных расчетных данных и подобных сведений. Учетные технологии в рамках автоматизированных систем сбора информации дают возможность осуществлять не просто двойную запись на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, но и тройную, квадро и так далее записи на связанных и не связанных счетах, в системах двойной и простой записи, обеспечивая все необходимое деление данных по направлениям обобщения информации в целях получения контролируемых показателей. Таким образом, учет перестает делиться по видам, пользователям и другим критериям, поскольку он универсален и всегда создан управленцами для выполнения всех своих функций.

Интегрированный учет можно рассматривать как модель учета, основанную на единстве информационного пространства управления, обеспеченного глубокой автоматизацией управленческих процессов. Вне указанной модели, по нашему мнению, можно рассматривать основанную на простой записи (униграфическую) и основанную на двойной записи (диграфическую) модели.

Интегрированный учет — это не бухгалтерский учет, это модель учета, включающая все возможные методики учета для определения необходимых показателей для различных заинтересованных пользователей на основе единой первичной документации в условиях автоматизированного обобщения информации.

Таким образом, мы подходим к выводу о том, что интегрированный учет следует рассматривать не просто с позиций объединения

информационных баз, общности методики сбора и обобщения информации, а как концепцию учета, которая вытекает из концепции управления.

В связи с определением интегрированного учета как учетной модели возникает вопрос о целесообразности введения в теорию категории интегрированного контроля. Учет — это функция и инструмент контроля. Можно и уместно ли говорить о том, что интегрированный контроль порождает интегрированный учет?

Согласно концепции внутреннего сквозного контроля, изложенной автором настоящей статьи [16], любой контроль — это порождение отношений управления. В зависимости от сферы управления различают виды внутреннего контроля: экономический, финансовый, налоговый и т.п. Термин «интегрированный» учет не характеризует учет с точки зрения управленческой цели сбора информации. Если бы мы говорили о процессе интеграции применительно к процессам и структурам бизнеса, то мы бы имели в виду управление интеграцией каких-либо областей деятельности внутри предприятия, и в этом смысле возможен был бы контроль за этой интеграцией, а для указанных целей — учет интеграционных параметров. Но такой контроль можно было бы назвать контролем за интеграцией, но не интегрированным. Так же, как не может быть униграфический и диграфический контроль, так и не может быть интегрированный контроль.

С другой стороны, говоря о технологии контрольных мероприятий, возможно, мы когда-нибудь и сможем определить совокупность определенных приемов и способов контроля, основанных на использовании автоматизированных (интегрированных) учетных систем в качестве интегрированного контроля. Заглядывая в будущее, которое, скорее всего, уже воплощено в отдельных экономических субъектах, можно назвать условием существования такого контроля задачи и цели, ради которых создается интегрированный учет. Пока, чуть выше, были определены цели создания интегрированного учета не ради решения конкретной задачи управления, а для оптимизации создания и использования информационных баз первичных

данных и системы распределения первичной информации по счетам учета первого, второго,  $n$ -го порядка в системе простой и сложной двойной записи и вне системы двойной записи. Так вот, если вдобавок к такому распределению информации в системе интегрированного учета будет возможно организовать систему контроля, объединяющую мониторинг ключевых показателей, рассчитываемых в системе интегрированного учета, мониторинг нефинансовых данных, включая такие составляющие внутреннего контроля, как административный, технологический, финансовый контроль, то в таком случае, думается, это и будет интегрированный контроль. При его организации в информационной автоматизированной системе можно будет использовать принцип двойной записи, где по одной стороне контрольных счетов будет указываться контролируемый параметр, а по противоположной стороне другого

счета — вероятные сценарии действий или по одной стороне одного счета — исполнитель, которому поручено задание, а по противоположной стороне другого счета — лицо, перед которым за это задание следует отчитаться, а на счетах второго порядка — сроки исполнения и, соответственно, отчет об исполнении.

Таким образом, интегрированный контроль — это внутренний контроль, встроенный в систему интегрированного учета, дающий возможность на основе автоматизированного мониторинга заданных показателей получать информацию об их значениях и возможных сценариях дальнейших действий. Автоматизированные информационные системы, которые внедряются на предприятиях и охватывают все процессы, включая микропроизводственные, административные, технологические, позволяют внедрить интегрированный контроль.

### Литература

1. Сидорова М.И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 27. С. 18–26.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
3. Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговый бухгалтерский учет: становление и теория // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 46. С. 2–9.
4. Либерман В.Б. Автоматизированная система обработки экономической информации на предприятиях. М.: Экономика, 1981. 184 с.
5. Белуха Н.Г. Аудит: учеб. для вузов. Киев: Знання, 2000. 769 с.
6. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М.: Финансы, 1971. 240 с.
7. Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в промышленности. М.: Статистика, 1971. 416 с.
8. Кузьминский А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.И. Хозяйственный учет на базе микроЭВМ. М.: Финансы и статистика; Варна: Георги Бокалов, 1989. 283 с.
9. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1979. 303 с.
10. Докучаев Е.С. Анализ и управление финансовым состоянием предприятия. М.: Финансы и статистика, 1996. 360 с.
11. Ефремова Т.Ф. Новый толково-словообразовательный словарь русского языка. М.: Дрофа, 2010. 1233 с.
12. Философский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1983. 840 с.
13. Варпаева И.А. Предпосылки разработки интегрированной процессно ориентированной учетной системы // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 34. С. 45–58.
14. Панова Н.А. Интеграция управленческого и бухгалтерского учета // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2008. № 3. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/54754> (дата обращения: 16.12.2015).
15. Медведев М.Ю. Общая теория учета — естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Дело и сервис, 2001. 751 с.

16. *Серебрякова Т.Ю.* Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Марийский государственный технический университет. Йошкар-Ола, 2010. 46 с.

## References

1. *Sidorova M.I.* K voprosu o paradigmakh bukhgalterskogo ucheta [On the issue of accounting paradigms]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2013, no. 27, pp. 18–26 (in Russ.).
2. *Sokolov Ia.V.* *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei* [Accounting from its Origins to the Present Day]. Moscow, IuNITI – UNITY, 1996, 638 p. (in Russ.).
3. *Tkach V.I., Shumeiko M.V.* *Inzhiniringovyi bukhgalterskii uchet: stanovlenie i teoriia* [Engineering Accounting: Formation and Theory]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2013, no. 46, pp. 2–9 (in Russ.).
4. *Lieberman V.B.* *Avtomatizirovannaia sistema obrabotki ekonomicheskoi informatsii na predpriiatiakh* [Automated system of processing economic information of companies]. Moscow, *Ekonomika – Economics*, 1981, 184 p. (in Russ.).
5. *Belukha N.G.* *Audit: uchebnik dlia vuzov* [Audit: textbook for universities]. Kiev, *Znannia – Knowledge*, 2000, 769 p. (in Russ.).
6. *Chumachenko N.G.* *Uchet i analiz v promyshlennom proizvodstve SShA* [Accounting and analysis in U. S. industrial production]. Moscow, *Finansy – Finance*, 1971, 240 p. (in Russ.).
7. *Sumtsov A.I.* *Teoriia bukhgalterskogo ucheta i bukhgalterskii uchet v promyshlennosti* [Theory of accounting and accounting in industrial production]. Moscow, *Statistika – Statistics*, 1971, 416 p. (in Russ.).
8. *Kuz'minskii A.N., Bonev Zh.B., Smolianinov V.I.* *Khoziaistvennyi uchet na baze mikroEVM* [Economic accounting on the basis of the microcomputer]. Moscow, *Finansy i statistika – Finance and Statistics*; Varna: *Georgi Bokalov – Georgi Bokalov*, 1989, 283 p. (in Russ.).
9. *Palii V.F., Sokolov Ia.V.* *Vvedenie v teoriuu bukhgalterskogo ucheta* [Introduction to the theory of accounting]. Moscow, *Finansy – Finance*, 1979, 303 p. (in Russ.).
10. *Dokuchaev E.S.* *Analiz i upravlenie finansovym sostoianiem predpriiatiia* [Analysis and management of the financial position of a company]. Moscow, *Finansy i statistika – Finance and statistics*, 1996, 360 p. (in Russ.).
11. *Efremova T.F.* *Novyi tolkovo-obrazovatel'nyi slovar' russkogo iazyka* [New explanatory and educational dictionary of Russian language]. Moscow, *Drofa – Drofa*, 2010, 1233 p. (in Russ.).
12. *Filosofskii entsiklopedicheskii slovar'* [Philosophy encyclopedic dictionary]. Moscow, *Sovetskaiia entsiklopediia – Soviet encyclopedia*, 1983, 840 p. (in Russ.).
13. *Varpaeva I.A.* *Predposylki razrabotki integrirovannoi protsessno orientirovannoi uchetnoi sistemy* [Assumptions for the development of an integrated process-oriented accounting system]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2014, no. 34, pp. 45–58 (in Russ.).
14. *Panova N.* *Integratsiia upravlencheskogo i bukhgalterskogo ucheta* [Integration of managerial and financial accounting]. *Finansovaia gazeta – Financial newspaper*, 2008, no. 3. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/54754> (accessed: 16.12.2015) (in Russ.).
15. *Medvedev M.Iu.* *Obshchaia teoriia ucheta – estestvennyi, bukhgalterskii i komp'iuternye metody* [General theory of accounting: natural, accounting and computer methods]. Moscow, *Delo i servis – Business and Service*, 2001, 751 p. (in Russ.).
16. *Serebriakova T.Iu.* *Kontseptual'nye modeli skvoznogo vnutrennego kontroliia: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk* [A conceptual model of cross-cutting internal control: Abstract of Doctorate Thesis in Economics]. *Mariiskii gosudarstvennyi tekhnicheskii universitet – Mari State Technical University*. Yoshkar-Ola, 2010, 46 p. (in Russ.).

УДК 330.44:346.26

# Система показателей оценки и мониторинга инновационного потенциала организации: практика применения и направления совершенствования

**ГАВЕЛЬ ОЛЬГА ЮРЬЕВНА,**

доктор философии (PhD), доцент кафедры «Экономический анализ»

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** olga-gavel@mail.ru

## АННОТАЦИЯ

В данной работе представлен упорядоченный системный взгляд на проблему мониторинга и оценки эффективности инновационной деятельности при реализации парадигмы устойчивого развития бизнеса. Предложенная контроллинговая модель инновационного процесса, основанная на комбинации диагностических и прогностических ключевых показателей эффективности, ориентирована на информационные потребности стейкхолдеров при оценке результативности и эффективности инновационного потенциала компании. В качестве объектов мониторинга выступают: управление идеями и знаниями; организационная культура и структура; конкурентоспособность стратегии инновационного развития; капитальные вложения и текущие затраты; продукты и результаты; система управления инновационным потенциалом, включая модели планирования и контроля проектов и их портфелей. Предлагаемые подходы к отбору ключевых показателей эффективности могут рассматриваться в качестве универсальных «блочных модулей» при создании оценочной системы для измерения эффективности и инициации инновационной деятельности.

**Ключевые слова:** инновационный потенциал, эффективность, мониторинг, оценка, система показателей.

## A Measurement System for Evaluation and Monitoring of Company's Innovative Potential: Practice and Areas of Improvement

**OLGA Yu. GAVEL,**

PhD, Associate Professor of the Economic Analysis Department,

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** olga-gavel@mail.ru

## ABSTRACT

This paper presents a systematic view on the problem of monitoring and evaluation of innovation activities of companies implementing the paradigm of sustainable business development. This paper suggested a controlling model of a company's innovation process, based upon a combination of diagnostic and prognostic KPIs. This model provides stakeholders with required information to measure a company's innovation performance. The following



*areas for monitoring are considered: idea and knowledge management; organizational culture and structure; competitiveness of innovation strategy; capital investments and operating expenses; outputs and outcomes; an innovation capabilities management system including project and portfolio scheduling and supervision models. The proposed approach to the selection of KPIs can be considered as universal "modular units" for creating a measurement system to evaluate the innovation efficiency and initiate innovation performance.*

**Keywords:** *innovation capability, efficiency, monitoring, evaluation, KPI system.*

Устойчивое развитие организаций реального сектора отечественной экономики предопределяет смену бизнес-модели их развития с экстенсивной, ресурсоемкой на интенсивную, ресурсосберегающую, что предполагает качественное изменение отношения российских экономических субъектов к инновациям и инициации инновационной деятельности. На важность инноваций для преодоления кризисных явлений экономического роста организации обратил внимание Й. Шумпетер в 1942 г. [1]. Позже данной проблеме уделялось значительное внимание в трудах зарубежных и российских ученых П. Героски, Д. Александера, П. Друкера, Н. Кондратьева, В. Полтеровича, А. Юданова, М. Мельник и др. [2–8]. Вместе с текущим повышением значимости инноваций на современном этапе развития российской экономики возникает все более выраженная потребность в адекватной оценке и руководстве инновационной деятельностью организаций. Однако традиционные оценочные подходы, основанные на дисконтировании денежных потоков и итоговом контроле, явно недостаточны для успешного выбора и мониторинга эффективности реализации инновационных проектов в рамках концепции устойчивого развития. Это связано с уникальными особенностями инновационной деятельности, которые необходимо учитывать при формировании соответствующей информационно-аналитической базы:

- высокая неопределенность результатов и условий реализации инноваций;
- множественность ее эффектов, проявляющихся с существенным запозданием по отношению к периоду осуществления инвестиций в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР);
- сложность выделения влияния инноваций на эффективность деятельности организации

среди других видов ее деловой активности при оперировании только общими традиционными показателями оценки;

- часто неявный характер результатов, возможность их применения для реализации иных проектов развития компании при достижении эффекта синергии;
- различные оценки результативности инновационных проектов со стороны отдельных групп заинтересованных сторон.

Также следует отметить, что традиционный бюджетинговый подход, использующий заранее установленные целевые уровни ключевых показателей эффективности (KPI), поощряет четкое исполнение бюджетов и избегание рисков и тем самым может свести к минимуму креативность и мотивацию персонала к инновациям или привести к приданию чрезмерного значения достижению краткосрочных целей, что противоречит долгосрочным целям устойчивого экономического роста.

В этих условиях необходимым становится разработка специального контроллингового инструментария управления инновационным потенциалом организации, основанного на комбинации более детализированных и информативных диагностических и прогностических ключевых показателей эффективности. Такая система аналитической оценки и мониторинга инновационной деятельности должна являться катализатором и инструментом:

- диагностики: определение «узких мест» в инновационном потенциале компании в рамках непрерывного аудита инновационной деятельности;
- эффективной координации и гибкой навигации: уточнение целей и задач инновационной деятельности, аналитическое обоснование направленных действий, ориентированных на текущую эффективность и стратегическую результативность;

- идентификации рисков: фокусирование внимания персонала на актуальных действиях с учетом меняющихся приоритетов и задач инновационной деятельности;

- мотивации персонала: выбор правильных целей и соответствующих стимулов для повышения вовлеченности персонала в инновационный процесс.

Использование единой системы индикаторов эффективности на различных уровнях организации ведения инновационной деятельности от отдельных инновационных проектов на микроуровне и до макроуровня национальной экономики для целей прогнозирования и диагностики не может считаться верным, так как цели и области ответственности, состав и степень свободы распоряжения ресурсами на них существенно различаются. Предлагаемые нами в результате проведения исследований на кафедре «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации в 2014–2015 гг.<sup>1</sup> категории были сформированы на основе существующей системы взглядов, ранжированы и частично расширены для того, чтобы охватить все основные уровни оценки деятельности предприятия, связанные с его инновационной активностью [9]:

- уровень единичного проекта.

Наряду с определением технической сложности или степени инновационности основной целью становится прогноз потенциального рыночного успеха данного проекта на различных этапах его реализации: от бизнес-идеи до вывода готового продукта, технологии, услуги или процесса на рынок. При этом использование косвенных показателей характеристики результативности (оценка рисков реализации проекта, потребность в финансировании и фондировании, требования к квалификации работников, соответствие потребностям потенциального покупателя и др.) является наиболее

<sup>1</sup> Исследования выполнены за счет средств государственного бюджета по государственному заданию в соответствии с темой научно-исследовательской работы «Аналитическое обоснование и мониторинг хода реализации программ модернизации производственного капитала предприятий реального сектора экономики России» в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации в 2015 г.

целесообразным. В связи с самой природой инновации объем продаж как индикатор результативности проекта — величина неопределенная до момента выхода его на рынок. Вышеперечисленные косвенные индикаторы относятся к сфере ответственности менеджера проекта или сотрудника департамента стратегического развития, когда требуется принять решение о перераспределении ограниченных ресурсов, которое в конечном итоге ведет к выбору «реализовать/отказать» между проектами или изменить сроки реализации работ в рамках проекта;

- уровень программы — объединение проектов на базе, в основном технического и тематического сходства или других форм синергии между ними.

Данный подход повышает возможность маневра и позволяет минимизировать риск реализации всей программы, комбинируя высокорисковые проекты с более надежными, позволяет учесть неотъемлемый риск, свойственный проектам, создает необходимый стимул для сотрудников, ответственных за реализацию комплексной программы;

- уровень портфеля инновационных проектов. Охватывает проекты, находящиеся на разных стадиях жизненного цикла, и, как правило, формируется крупными корпорациями.

Основными объектами оценки выступают сбалансированность проектов с точки зрения сроков их реализации, научно-технологической и технической сложности, ожидаемой успешности и уровня риска, которые могут сводиться воедино при помощи графиков и схем процессов, использующих подход матрицы Бостонской консультационной группы (матрицы «рост — доля рынка»), а также общие суммы потенциальных денежных поступлений и расходов. Кроме того, портфели являются объектами качественной оценки их соответствия стратегии развития компании и ее бизнес-модели;

- уровень компании.

На данном этапе осуществляется целостная оценка всех инновационных действий и их результатов как в рамках компании в целом, так и ее подразделений и отдельных функциональных служб. Такой подход к структурному разделению инноваций отражает концепцию

организационного дуализма: поиск новой информации, создание и развитие новых идей и знаний — исследования и создание новых рыночных продуктов; использование и капитализация знаний — вывод продукта на рынок и его коммерциализация. При этом некорректно определять результативность и эффективность инновационной активности на основе анализа прибыли, формируемой за счет реализуемых новшеств, хотя такие подходы широко распространены в практике комплексной оценки проектов [9, 10]. Областями оценки результативности и эффективности являются капитальные расходы и текущие затраты, параметры инновационных процессов и их результаты, а также такие факторы, как организационная культура или стратегия инновационного развития. Самой последней тенденцией в этой сфере является концептуализация и оценка инновационного потенциала фирмы. Именно этот подход и будет пониматься далее под альтернативными формулировками «определение эффективности инновационной деятельности» и «оценка инновационной активности». Концепция «открытых инноваций» (Open Innovation), не ограничивающаяся традиционными рамками фирмы, также используется для оценки на уровне организации [11];

- мезо- и макроуровни.

Основным объектом оценки является деятельность целой отрасли или географического региона, например отдельных стран или локальных технологических кластеров. Ключевые цели такой оценки — аудит инновационной активности отраслей промышленности и агропромышленного комплекса, информирование о состоянии, тенденциях и перспективах развития разработчиков мероприятий государственной политики. В результате формируется информационно-аналитическая база для прогнозирования развития и оценки эффективности национальной инновационной системы на различных уровнях ее идентификации.

Несмотря на наличие в практике управления инновациями множества оценочных показателей, они часто используются неупорядоченно, что не обеспечивает реализацию принципа комплексности. Система показателей должна включать не только финансовые,

но и нефинансовые (организационно-технологические, научно-технические, социальные и экологические) оценки, с выделением обобщающих, общих и частных индикаторов состояния (диагностические индикаторы) и прогнозных показателей динамики развития (динамические индикаторы) инновационного процесса [12].

Наиболее распространенными подходами при построении системы показателей являются модели «ресурсы — процессы — продукты — результаты» (Inputs-Process-Outputs-Outcomes model, IP2Out Model) [13] и ориентированная на инновации сбалансированная система показателей, (Innovation-centered Balanced Scorecard Model, ICBSM) [14]. Обе, несомненно, являются значимыми для обеспечения эффективного управления инновационным процессом, хотя и имеют определенные ограничения [9].

Наряду с этими, ставшими традиционными, методиками, повышенное внимание вызывает подход, базирующийся на интегральной оценке специфических областей инновационного процесса с позиций интересов ключевых стейкхолдеров (Integrand Stockholder Management the Innovation Model, ISMIM). Основанная на использовании экспертных оценок, применении метода Дельфи предлагаемая модель выделяет шесть ключевых областей мониторинга и оценки, определяемых факторами, влияющими на успешность управления инновационным потенциалом организации: ресурсы; управление знаниями; инновационный процесс, включая управление проектами и их портфелем; продукты и результаты; инновационная стратегия; организационная культура и структура. ISMIM переводит внимание контроллера с традиционных фиксированных показателей эффективности, интенсивности и результативности инновационной деятельности на оценку результативности осуществляемых действий и критических факторов успеха реализации инновационной задачи. Предлагаемый подход выдвигает определенные требования к необходимому раскрытию информации в интегрированной отчетности, где основными объектами оценки являются инновационный потенциал организации, результативность и эффективность его использования. Сама же аналитическая оценка может

быть выполнена не только в интересах инвесторов, но и конкретной группы заинтересованных лиц, когда результаты оцениваются путем соответствия стейкхолдерских интересов с позиций ожидаемых производственно-технологических, финансово-экономических, социальных и экологических последствий разработки и реализации той или иной инновации в пределах реализуемой программы или портфеля. Применение стейкхолдерского подхода позволяет определять уровень стейкхолдерского риска [15], снижая вероятность возникновения риска конфликта интересов при формировании и коммерциализации инновации.

Интегрированная стейкхолдерская модель оценки инновационной деятельности (ISMIM) охватывает все этапы инновационного процесса: аспект экономичности — сбор и анализ информации (ресурсы и идеи); аспект продуктивности — оценка механизмов преобразования идей и ресурсов в продукт посредством конкретных процессов; аспект результативности — реализация результатов через призму удовлетворения потребностей стейкхолдеров. Панель управления инновационного менеджера в рамках предлагаемого подхода включает в себя преимущественно «опережающие» индикаторы, используемые для мониторинга инновационной стратегии, состояния критических факторов успеха, управления идеями в режиме реального или нужного времени, а также «запаздывающие» индикаторы, необходимые для мониторинга продуктов и результатов (финансовых, научно-технических, организационно-технологических, социальных и экологических).

С нашей точки зрения, ISMIM является оптимальной для решения задач управления инновациями на уровне организации, позволяя оценивать не только внутреннюю, но и ее внешнюю среду, раскрывать и оценивать показатели уровней инновационных портфеля, программы и проекта, динамику и результаты использования инновационного потенциала в виде инновационных продуктов и критических факторов успеха.

Традиционные оценочные показатели в сфере и инновационной деятельности, как правило, ориентированы либо на измерение инновационной активности через понесенные затраты

на НИОКР, либо на измерение финансовой отдачи этих затрат, что связано с преобладанием затратного подхода в оценке результативности и эффективности. Обобщение практик хозяйствования инновационно активных компаний, проведенное в ходе исследований на кафедре «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, показало, что использование «абсолютных» оценочных показателей по-прежнему остается приоритетным на уровне организации при планировании и контроле инновационных процессов. Главным недостатком оценки инноваций исключительно по конечным результатам является отсутствие учета разрыва во времени между созданием инновационного потенциала компании и результатами его использования, а также скудная детализация факторов, столь необходимая для оперативного управления инновационным процессом. Применение подхода, основанного на интегральной оценке специфических областей инновационного процесса с позиций интересов ключевых стейкхолдеров, позволяет преодолеть вышеназванные ограничения, предполагая использование совокупности косвенных факторов и более подробной системы оценочных показателей, что необходимо для прямого контроля и управления.

Проведенное исследование выявило существование значительного числа плано-контрольных индикаторов оценки, не имеющих под собой адекватного теоретического обоснования или признанных непригодными на практике. Организации, используя их, оперируют показателями, которые не способны точно оценить ни факторы инновационного процесса, ни результаты его успешной реализации. В качестве примера можно привести «затраты на инновации». Несмотря на их важность, не существует четкой зависимости между размером затрат и будущими результатами от реализации проекта. Оправданий для активного использования этих, по сути, «дефектных» оценочных ключевых показателей эффективности много, и они варьируют от широкой доступности данных (без учета их релевантности) до устоявшихся взглядов на управление инновационным процессом.

В то же время успешные в области инноваций организации используют собственные информационно-аналитические разработки, не нашедшие пока еще широкого применения в сфере практики мониторинга и оценки инновационного потенциала. Внимательное изучение, творческая адаптация и применение новейших теоретических разработок в практике оценочной деятельности имеют хорошие перспективы повышения управляемости инновационным процессом. Поскольку наша цель — рассмотреть возможности применения современных подходов к оценке инновационного

потенциала, часть «пробелов» может быть ликвидирована за счет представления ряда новых и сложносоставных показателей, ратифицированных экспертами-практиками государственных корпораций «Ростех» и «Роскосмос». При этом одни индикаторы являются результатом концептуальных разработок, тогда как другие представляют собой привычные абсолютные или относительные показатели, используемые для оценки инвестиционной деятельности (см. таблицу).

Следует отметить, что система показателей оценки результативности инновационной стра-

### Ключевые показатели оценки инновационной деятельности

Область оценки		Варианты показателя	Рекомендация по использованию
<b>Ресурсное обеспечение</b>	Интенсивность инноваций	Соотношение между приростом бюджета на НИОКР и его результативностью. Влияние дополнительного вовлечения материальных и человеческих ресурсов в НИОКР на их результаты	Для экспертной оценки
	Характер поведения работника	Частота нахождения сотрудником вариантов новых решений поставленной перед ним задачи. Вклад работника в развитие новых идей. Степень поддержки предлагаемых новаций	Для широкого использования
<b>Организационная структура и культура</b>	Организационная культура	Учет мнения работника руководителем группы. Частота и характер консультаций с работниками при решении корректировки плана работ. Делегирование полномочий работнику на самостоятельное решение	Для широкого использования
	Характер организационной структуры	Стремление рабочей группы находить ответы на возникающие вопросы развития. Степень понимания целей сотрудниками группы. Уровень восприятия риска новшества	Для широкого использования
<b>Система управления знаниями</b>	Управление знаниями	Процент проектов с привлечением потребителей на этапе их разработки. Количество отобранных и профинансированных перспективных идей. Доля проектов, реализуемых с привлечением университетов	Для широкого использования
	Управление идеями	Число новаций, предлагаемых рабочими группами в процессе НИОКР. Количество полученных за период патентов. Среднее время от подачи заявки идеи до стадии ее проектного развития	Для экспертной оценки

Окончание таблицы

Область оценки		Варианты показателя	Рекомендация по использованию
Эффективность проектного управления	Проектный мониторинг	Число переданных на уровень операционных бизнес-единиц проектов для внедрения. Сумма дополнительных средств, выделяемых для успешной реализации проектов сверх ранее утвержденного бюджета	Для использования в мониторинге
	Проектный контроль	Доля проектов, запускаемых в реализацию в соответствии с ранее определенным графиком. Доля инноваций, выведенных на рынок первыми/следующими за лидером	Преимущественно для ретроспективного анализа и итогового контроля
Эффективность управления портфелем проектов	Мониторинг портфеля	Количество проектов, инициируемых структурными подразделениями и реализуемых совместно с отделами НИОКР. Сбалансированность проектной корзины (соотношение различных по стоимости, доходности и риску проектов, обеспечивающих максимум доходности в пределах риск-аппетита)	Для широкого использования в мониторинге портфеля
	Анализ портфеля	Индекс прибыльности инвестиций (соотношение чистой приведенной стоимости и инвестиционных затрат). Дисконтированная стоимость совокупности реализуемых проектов. Скорректированные на стоимость опционов значения индекса прибыльности инвестиций и дисконтированной стоимости совокупности реализуемых проектов	Для оценки краткосрочных инвестиций.  Для оценки долгосрочных инвестиций
Продукты/результаты	Продукты	Доля выручки от продаж новых товаров. Количество стартапов или проектов-ответвлений, возникающих в результате инновационного процесса	Для использования в оценке инновационности продуктовой линейки организации
	Результаты	Рост объема продаж, рентабельности и текущих затрат потребителя за счет использования инновационного продукта. Число последователей. Доля коммерчески успешных проектов. Снижение удельного расхода топливно-энергетических ресурсов, удельных выбросов загрязняющих веществ	Для оценки результативности и эффективности управления инновационным процессом

тегии может основываться на технологии психометрии, когда подчиненные оценивают своих руководителей с точки зрения их действий в части постановки и реализации задач создания и использования инновационного потенциала. Кроме того, деятельность руководителей может

оцениваться с позиций их индивидуальных предпочтений при отборе проектов к финансированию. Однако практика хозяйствования свидетельствует, что во многих организациях отсутствуют специальные функциональные подразделения, занимающиеся исключительно инновациями,

что усложняет идентификацию сфер ответственности за реализацию проектов.

Проведение оценки состояния и эффективности инновационной деятельности должно осуществляться с определенной периодичностью в зависимости от состояния внешней среды. Интервал оценки может совпадать с периодом формирования управленческой отчетности и/или интегрированной отчетности в организации. При условии наличия плана развития НИОКР и разработанных на уровне компании паспортов показателей имеется возможность обеспечения сопоставимости получаемых в процессе инновационно-инвестиционной деятельности результатов.

Приведенные выше подходы к отбору ключевых показателей эффективности могут быть представлены в качестве универсальных «блочных модулей» при создании оценочной системы для измерения эффективности инноваций. Однако необходимо отметить, что и в данной системе имеется разрыв между процедурой оценки и корректирующими действиями, которые в идеале должны быть ее результатом.

Система оценки эффективности инновационной деятельности может применяться для целей диагностики текущей ситуации за счет идентификации «слабых сторон» компании в инновационной сфере. Одновременно, выявляя наиболее перспективные проекты, изучая и тиражируя лучшие практики организации их ведения и управления, такие действия позволяют повышать результативность и эффективность инновационного процесса за счет постоянной корректировки приоритетов и целей развития на основе нового видения требований стейкхолдеров, повышая мотивацию персонала. Это не только стимулирует рост инновационного потенциала компании, но и обеспечивает

успешную диффузию инноваций в практику бизнеса, являющихся основным драйвером развития инновационной деятельности. Для достижения этих целей необходимо сконцентрировать внимание на вопросах диагностики, координации (уточнение локальных целей и задач), наблюдения (мониторинге) и организации процесса (корректирующие действия). Каждое из этих направлений управленческой деятельности характеризуется своей спецификой, а интеграция фаз цикла управления обеспечивает синергетический эффект и комплексность результатов, формируемых для каждой из групп стейкхолдеров.

С нашей точки зрения, вне зависимости от того, на какой именно области (диагностика, постановка целей, управление или в идеале объединение предыдущих трех) сосредотачивает свои усилия оценка, ISMIM представляет собой многообещающий стартовый пункт для дальнейшего обсуждения и адаптации под конкретные потребности компании. При этом основным фактором успеха разработки и применения системы оценки эффективности инновационной деятельности должен стать учет специфических особенностей конкретной организации. В первую очередь следует обратить внимание на: цели развития организации и основные области применения инноваций; особенности бизнес-модели и риск-аппетит инвесторов; инновационную стратегию; размеры бизнеса компании и ее организационную культуру; отраслевые условия и особенности организации инновационного процесса. Использование предлагаемой системы комплексного анализа в практике контроллинга инновационной деятельности будет способствовать устойчивому развитию компании за счет накопления инновационного потенциала и повышения эффективности его использования.

## Литература

1. Schumpeter J. Capitalism, Socialism and Democracy. Allen and Unwin, 1942, 437 p.
2. Geroski P. and Shhwalbach J. (eds.). Entry and Market Contestability: An international comparison. Blackwell, 1991, 304 p.
3. Alexander D., Flynn J. and Linkins L. Innovation and global market in the pharmaceutical industry. Review of Industrial Organization, 1995, vol. 10, pp. 187–207.
4. Drucker P. The Age of Discontinuity: New Brunswick. NL add London: Transaction Publishers, 2003, pp. 56–57.

5. *Абалкин Л., Кондратьев Н., Яковец Ю., Макашева Н.* Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения. М.: Экономика, 2002. 768 с.
6. *Полтерович В.М.* Проблема формирования национальной инновационной системы // Экономика и математические методы. 2009. № 2. С. 3–18.
7. *Полунин Ю., Юданов А.* Средний бизнес и консервативные экономические ценности // Эксперт. 2014. № 26 (905). 23–29 июня. С. 13–21.
8. *Мельник М.В., Бердников В.В.* Анализ и контроль в коммерческой организации: учебник. М.: Эксмо, 2011. 560 с.
9. *Бариленко В.И., Бердников В.В., Гавель О.Ю., Керимова Ч.В.* Информационно-аналитические методы оценки и мониторинга эффективности инновационных проектов: монография / под ред. проф. В.И. Бариленко. М.: РуСайнс, 2015. 164 с.
10. *Ольве Н.-Г., Рой Ж., Веттер М.* Оценка эффективности компаний. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2004. 304 с.
11. *Бердников В.В., Гавель О.Ю.* Аналитические инструменты разработки и мониторинга эффективности бизнес-моделей // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 3. С. 283–294.
12. *Бердников В.В.* Аналитические инструменты оценки эффективности инновационной деятельности // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 108–115.
13. *Баканов М.И., Шеремет А.Д.* Теория экономического анализа: учебник. 4-е изд., перераб. и испр. М.: Финансы и статистика, 1997. 480 с.
14. *Ольве Н.-Г., Петри К.-Й., Рой Ж., Рой С.* Баланс между стратегией и контролем / пер. с англ. СПб.: Питер, 2005. 320 с.
15. *Бариленко В.И., Бердников В.В., Гавель О.Ю., Керимова Ч.В.* Методология мониторинга и аналитической оценки эффективности инновационных проектов на основе стейкхолдерского подхода: учеб. пособие для магистрантов / под ред. д.э.н., проф. В.И. Бариленко. М.: РуСайнс, 2015. 210 с.

## References

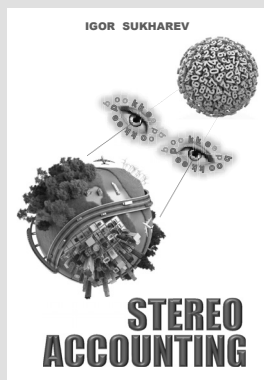
1. *Schumpeter J.* Capitalism, Socialism and Democracy. Alien and Unwin, 1942, 437 p.
2. *Geroski P. and Shhwalbach J.* (eds.). Entry and Market Contestability: An international comparison. Blackwell, 1991, 304 p.
3. *Alexander D., Flynn J. and Linkins L.* Innovation and global market in the pharmaceutical industry. Review of Industrial Organization, 1995, vol. 10, pp. 187–207.
4. *Drucker P.* The Age of Discontinuity: New Brunswick. NL add London: Transaction Publishers, 2003, pp. 56–57.
5. *Abalkin L., Kondrat'ev N., Iakovets Iu., Makasheva N.* Bol'shie tsikly kon» iunkтуры i teoriiia predvideniia [Conditions for Large Cycles and the Prediction Theory]. Moscow, Ekonomika — Economics, 2002, 768 p. (in Russ.).
6. *Polterovich V.M.* Problema formirovaniia natsional'noi innovatsionnoi sistemy [The problem of the national innovation system formation]. Ekonomika i matematicheskie metody — Economics and Mathematical Methods, 2009, no. 2, pp. 3–18 (in Russ.).
7. *Polunin Iu., Iudanov A.* Srednii biznes i konservativnye ekonomicheskie tsennosti [Medium business and conservative economic values]. Ekspert —Expert, 2014, no. 26 (905), pp. 13–21 (in Russ.).
8. *Mel'nik M.V., Berdnikov V.V.* Analiz i kontrol' v kommercheskoi organizatsii: uchebnik [Analysis and Control in For-Profit Organizations: tutorial]. Moscow, Eksmo — Ecsmo, 2011, 560 p. (in Russ.).
9. *Barilenko V.I., Berdnikov V.V., Gavel' O.Iu., Kerimova Ch.V.* Informatsionno-analiticheskie metody otsenki i monitoringa effektivnosti innovatsionnykh proektov: monografiia / pod red. prof. V.I. Barilenko [Information and Analytical Methods for Evaluation and Monitoring Efficiency of Innovative Projects: monograph, ed. prof. V.I. Barilenko]. Moscow, RuSains — RuScience, 2015, 164 p. (in Russ.).



10. *Ol've N.-G., Roi Zh., Vetter M.* Otsenka effektivnosti kompanii. Prakticheskoe rukovodstvo po ispol'zovaniiu sbalansirovannoi sistemy pokazatelei / per. s angl. [Performance Drivers. A Practical guide to using the balanced scorecard. Transl. from English]. Moscow, Izdatel'skii dom «Vil'iams» — Williams Publ. House, 2004, 304 p. (in Russ.).
11. *Berdnikov V.V., Gavel' O.Yu.* Analiticheskie instrumenty razrabotki i monitoringa effektivnosti biznes-modelei [Analytical tools in developing and monitoring efficiency of business models]. Audit i finansovyi analiz — Audit and Financial Analysis, 2013, no. 3, pp. 283–294 (in Russ.).
12. *Berdnikov V.V.* Analiticheskie instrumenty otsenki effektivnosti innovatsionnoi deiatel'nosti [Analytical tools to evaluate the effectiveness of innovative activity]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 108–115 (in Russ.).
13. *Bakanov M.I., Sheremet A.D.* Teoriia ekonomicheskogo analiza: uchebnik. 4-e izd., pererab. i ispr. [Theory of Economic Analysis: Textbook, 4-th ed., Rev. and Corr.]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1997, 480 p. (in Russ.).
14. *Olve N.-G., Roy J., Wetter M.* Balans mezhdru strategiei i kontrolem / per. s angl. [Making Scorecards Actionable. Balancing Strategy and Control. Transl. from English]. St. Petersburg, Piter — Peter, 2005, 320 p. (in Russ.).
15. *Barilenko V.I., Berdnikov V.V., Gavel' O.Yu., Kerimova Ch.V.* Metodologiya monitoringa i analiticheskoi otsenki effektivnosti innovatsionnykh proektov na osnove steikholderskogo podkhoda: ucheb. posobie dlia magistrantov / pod red. d.e.n., prof. V.I. Barilenko [The methodology of monitoring and analytical evaluation of the innovative projects' efficiency based on stakeholder approach: Textbook for Master Degree Students. Ed. prof. V.I. Barilenko]. Moscow, RuSayns — RuScience, 2015, 210 p. (in Russ.).



## КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Igor Sukharev**

**Stereo accounting.** М.: ООО «ИПЦ „Маска“», 2015. 320 с.

ISBN 978-5-905379-74-1

Nowadays, one can often hear that the bookkeeping and the preparation of financial statements are completely different things. But where the gap between the process and the outcome has come from? Why is the classic double entry method only applicable to a small share of the indicators that are currently required to be present in the financial reporting? In the opinion of the author of this book, the weaknesses of modern accounting tools could be overcome through the clear differentiation of accounting statics and dynamics made by the formal criterion of dimension: instant or duration. The demarcation of static and dynamic figures would allow to formalize the fully valid dynamic balance sheet equation similar to the static balance of assets and liabilities. Such set of two interrelated

balance equations adds a lot to the functionality of the accounts. The classic double entry can be upgraded so that it acquires the ability to encompass consistently the whole variety of quantifiable indicators within the financial reporting of an entity including any disclosures. The book brings up practical examples of how the distinctions between entries into accounts and entries into report lines can be blurred. The techniques proposed can reduce dramatically money and time expenses while preparing financial statements and offer an opportunity to see the whole range of their indicators literally online and immediately as the primary information has been input.

УДК 657

# Развитие методологии экономического анализа

**ПЛАСКОВА НАТАЛИЯ СТЕПАНОВНА,**

доктор экономических наук, профессор кафедры анализа хозяйственной деятельности  
Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, г. Москва, Россия

**E-mail:** plaskova@rambler.ru

## АННОТАЦИЯ

*В статье раскрываются основы становления экономического анализа как самостоятельного научного направления и области практической профессиональной деятельности.*

*Проведен сравнительный анализ целей и задач экономического анализа на отдельных этапах его развития. Дан краткий обзор исторических этапов развития методологии экономического анализа. Определено место экономического анализа в системе учетно-финансовых научных направлений.*

*Сформулированы задачи и направления совершенствования теоретических основ экономического анализа в современных условиях развития рыночных отношений. Обосновано новое направление развития методологии экономического анализа – стратегический экономический анализ, сформулировано его понятие, концептуальные составляющие, очерчен периметр задач и направлений. Предложено рассматривать модель стратегического анализа структурно на основе взаимосвязи трех его базовых элементов, определяющих его содержание: теоретической базы (методов, методик, видов и направлений); стратегической управленческой парадигмы (инновационной, ценностной, конкурентной, структурной, организационной) и системы информационных ресурсов.*

**Ключевые слова:** экономический анализ, методология, виды экономического анализа, методы экономического анализа, стратегический экономический анализ.

## The development of Economic Analysis Methodology

**NATALIYA S. PLASKOVA,**

Doctor of Economics, professor of the department of Analysis of economic activity, Plekhanov's Russian University of Economics, Moscow, Russia

**E-mail:** plaskova@rambler.ru

## ABSTRACT

*The article describes the basics of formation of economic analysis as an independent scientific sphere and the field of practical professional activity.*

*The article gives a comparative analysis of the targets and tasks of economic analysis on different stages of its development. It also gives a brief review of the historical stages of development of economic analysis methodology. It defines the place of economic analysis in the system of accounting and financial research directions.*

*The article formulates the objectives and approaches of improving the theoretical foundations of economic analysis in the contemporary conditions of market relations development. A new direction of development of the methodology of economic analysis is substantiated in the article – which is called the strategic economic analysis. Its concept as well as its conceptual components are formulated in the article, and a range of problems and trends are outlined. The article suggests to consider the strategic analysis model from the*

*structural point of view, basing on the relationship of its three basic elements which define its contents: the theoretical framework (methods, techniques, types and directions); strategic management paradigm (innovation, value, competitive, structural, organizational) and the system of information resources.*

**Keywords:** *economic analysis, methodology, types of economic analysis, strategic economic analysis.*

**М**етодология экономического анализа, являющегося одним из важнейших прикладных направлений экономической науки, находится в непосредственной зависимости от уровня развития макро- и микроэкономики, форм собственности, полноты и качества информационного обеспечения. В последние годы в этом отношении в России произошли существенные изменения, вызванные кардинальными преобразованиями в хозяйственном механизме деятельности организаций. Соответственно должны трансформироваться теоретические положения экономического анализа, его назначение, формы, наполнение, приемы, методики.

История развития научной мысли свидетельствует о том, что в противоположность естественным наукам, решающим конкретные задачи в отношении разных объектов исследования (физика, химия, биология и т.д.), предметом общественных наук являются разного рода отношения или причинно-следственные связи как результат деятельности объектов исследования.

Характерные процессы дифференциации и интеграции экономических научных направлений в XX в. способствовали тому, что на определенной ступени развития сформировались специфические отрасли экономики, к числу которых относится экономический анализ. Концептуальные основы формирования экономического анализа как специальной самостоятельной области экономических знаний заложены целой плеядой классиков экономической науки — С.Б. Барнгольц, М.И. Бакановым, Н.Р. Вейцманом, В.И. Майданчиком, А.Ш. Маргулисом, М.В. Мельник, П.И. Савичевым, В.И. Стоцким, С.К. Татуром, Г.М. Таццием, А.Д. Шереметом. В публикациях этих ученых были сформированы базовые методологические подходы, благодаря которым экономический анализ приобрел необходимые атрибуты, что позволило ему выделиться

в самостоятельное научное направление, имеющее специфические цели и задачи, уникальный инструментарий, широкую палитру видов и направлений. В результате еще в середине прошлого века экономический анализ выделился, с одной стороны, в самостоятельную отрасль экономических знаний, а с другой — в важнейшую функцию управления в системе менеджмента хозяйствующих субъектов.

Объективные предпосылки формирования самостоятельного научного направления — экономического анализа — систематизировано и полно излагаются в трудах отечественных и зарубежных исследователей. Так, еще в 1967 г. в статье М.И. Баканова в журнале «Бухгалтерский учет» было отмечено, что «Экономический анализ — специальная отрасль знаний, становление которой как науки обуславливалось объективными требованиями и условиями, свойственными появлению любой новой отрасли научных знаний. Первое из них — практическая потребность... Второе условие связано с развитием самой науки в целом и ее отдельных отраслей. Экономический анализ сформировался в результате дифференциации общественных наук» [1].

Появление новой науки или нового научного направления можно представить в виде логической схемы (рис. 1). Как показывает исторический опыт развития научных отраслей знаний, в том числе экономических, появлению нового научного направления предшествует практическая деятельность, совершенствование различных процессов в системе общественных отношений.

Как и каждую науку, экономический анализ отличают три фундаментальных понятия: его предмет, метод и цель. Он имеет набор характерных методологических характеристик, определяющих его суть и периметр. В круг исследуемых проблем в рамках экономического анализа, наряду с финансово-экономическими, входят также и технические,



Рис. 1. Схема формирования нового научного направления

мотивационно-поведенческие, логистические, маркетинговые и др.

Историческое развитие экономического анализа, начиная с конца XIX в., не было поступательным. Успешное превращение экономического анализа в самостоятельное научное направление в середине прошлого века в нашей стране характеризовалось рядом особенностей, обусловленных отсутствием на тот момент рыночных отношений, тотальным государственным контролем над ресурсами хозяйствующих субъектов, и его соответствующими задачами. Однако и в тех социально-экономических и политических условиях одной из задач экономического анализа было выявление резервов роста эффективности деятельности предприятий. Стоит отметить, что

методики, разработанные в то время для анализа и оценки неиспользованных производственных резервов, актуальны и сегодня в условиях рыночных отношений.

В начале 90-х гг. прошлого века в результате ломки государственного механизма управления экономикой в России, хаотичных процессов формирования рыночных отношений значение экономического анализа как науки, а также его востребованность в практической деятельности предприятий заметно сократилось по объективным причинам.

Оживление интереса к методам и методикам экономического анализа стало наблюдаться с укреплением экономики в нашей стране лишь 10–15 лет назад, когда и в научных кругах, и в практике управления бизнесом

активизировались дискуссии относительно его места, задач и роли на макро-, мезо- и микро-уровнях управления.

Следует отметить, что современное представление российских ученых о структуре экономических наук и, в частности, о месте, которое в ней занимает экономический анализ, далеко неоднозначно. Одни авторы склонны рассматривать экономический анализ как совокупность приемов, посредством которых бухгалтерская информация трансформируется в удобную для пользователя аналитическую форму. По их мнению, экономический анализ представляет собой придаток, инструментарий бухгалтерского учета, является его составляющей, хотя и весьма важной.

С такой позицией трудно согласиться. Еще профессор Н.Р. Вейцман — классик учетной науки — писал: «С самого начала развития анализа определенно намечалась целевая его установка как способа использования учетных данных для нужд хозяйственного руководства» [2].

Можно также привести высказывание другого известного ученого прошлого века — профессора В.П. Кондратова: «Учет, не завершённый анализом, теряет смысл: он становится бесцельным» [3].

Подтверждением обособления учетной и аналитической функций является замечательная цитата Ярослава Вячеславовича Соколова — гурю современной учетно-аналитической науки и его сына: «Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого. Он описывает процедуры регистрации фактов хозяйственной деятельности, но не раскрывает их содержания. Их можно читать, но понять с помощью бухгалтерского учета невозможно. Анализ привносится в учет, а не вытекает из него. Поскольку каждый видит в учетных данных то, что его, прежде всего, интересует, то одна и та же учетная процедура может быть интерпретирована по-разному» [4].

При этом необходимо заметить, что анализ является не только *последующей* по отношению к бухгалтерскому учету самостоятельной управленческой функцией, но и предшествующей ему. Подтверждением этому является высказывание, приведенное в книге С.Б. Барнгольц и М.В. Мельник: «Между анализом и

бухгалтерским учетом существует и обратная связь. Анализ способствует совершенствованию бухгалтерского учета путем повышения его аналитичности» [5].

О существенных различиях экономического анализа и бухгалтерского учета писали М.И. Баканов и А.Д. Шерemet: «Можно с полным основанием полагать, что бухгалтерия имеет дело преимущественно с измерителями абсолютными, а не относительными. Иное дело в анализе. Экономический анализ начинается по своей сути с исчисления величины относительной» [6].

Считаем также необоснованным отождествление управленческого учета и экономического анализа, на чем настаивают некоторые авторы, ибо понятие учета, имеющее однозначное определение, будь то бухгалтерский или управленческий, — это «...формирование документированной систематизированной информации об объектах...»<sup>1</sup>. Как финансовый учет, регламентируемый различного уровня нормативными актами, так и управленческий учет, регламент которого ориентирован на внутренние запросы системы управления каждого конкретного экономического субъекта (предприятия), — это систематизированная регистрация фактов хозяйственной деятельности для последующего обобщения накопленной информации и представления ее в форме финансовой или управленческой отчетности, создание информационной базы для анализа. Экономический анализ (финансовый, управленческий, налоговый, статистический, оперативный, эпизодический и т.д.), с одной стороны, предшествует формированию такой информационной базы, поскольку на основе перспективного анализа определяются бюджетные, плановые характеристики различных показателей деятельности предприятия, анализируются различные риски, а с другой стороны, по завершении определенного временного периода позволяет оценить достигнутые параметры целой системы аналитических индикаторов, выявить и измерить влияние внешних и внутренних, объективных и субъективных

<sup>1</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014).

факторов на уровень результативности бизнеса, а также разработать варианты сценариев его развития в ближайшем периоде и в стратегическом аспекте.

Отдельные специалисты, напротив, сводят экономический анализ до рамок финансового внешнего анализа и считают, что он является составляющей аудита, причем необязательной. С таким мнением трудно согласиться, поскольку в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014) дано однозначное определение аудита: «Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

Объяснением того, что некоторые специалисты включают экономический анализ в аудит, является то, что в прежнем Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (от 07.08.2001 № 119-ФЗ) в перечень сопутствующих услуг, которые может осуществлять аудиторская организация, наряду с другими, включался «анализ финансово-хозяйственной деятельности». Если исходить из этой логики, то, согласно перечню сопутствующих аудиту услуг старого или действующего законодательства, следует включить в аудит и оценочную деятельность, и маркетинговую, и инвестиционное проектирование, и компьютеризацию учетных процессов, так как эти виды услуг являются разрешенными для аудиторской организации. Не слишком глобальна ли будет при этом аудиторская наука как таковая? Кроме того, в действующем в настоящее время Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» анализ исключен из перечня прочих аудиторских услуг.

Стоит также заметить, что аудит в нашей стране — сравнительно новая научная область и область профессиональной деятельности по сравнению с экономическим анализом и тем более с бухгалтерским учетом. Поэтому включать анализ в аудит, а тем более подчинять его аудиту совершенно нелогично и необоснованно.

Ряд ученых, занимающихся вопросами финансового управления, склонны полагать, что экономический анализ выполняет вспомогательную функцию в рамках финансового

менеджмента организации. С этим мнением также нельзя согласиться, поскольку существующие в публикациях формулировки предмета и содержания финансового менеджмента схожи в одном: финансовый менеджмент — это прикладная наука о принятии решений по управлению финансами организации в части выбора источников финансирования, объемов и форм инвестиций, движения финансовых ресурсов.

В отличие от функции управления финансами, информационно поддерживаемой финансовым анализом, экономический анализ с помощью специального инструментария формирует информационное обеспечение и многих других управленческих решений в области снабженческой, производственной, сбытовой, социальной деятельности организации. При этом финансовый анализ является одним из важнейших направлений экономического анализа.

Говоря о месте экономического анализа в системе управления организацией, его связи с функциями планирования, организации, координации, стимулирования, контроля, М.И. Баканов и А.Д. Шеремет пишут: «Даже перечень отдельных функций и принципов управления определяет значение и место экономического анализа в управленческом процессе... Экономический анализ является одним из важных слагаемых научно обоснованного планирования, регулирования и управления» [6].

Необходимость преобразования теоретических положений экономического анализа в последние годы диктуется также процессами реформирования системы финансового учета и отчетности в направлении сближения с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), что в свою очередь обусловлено интеграцией экономики России в мировые рынки ресурсов, финансов и труда.

Вопросы развития методологии экономического анализа на сегодняшнем непростом этапе развития рыночных отношений особенно актуальны. Совершенствование теоретических положений экономического анализа является насущной потребностью в современных условиях ведения бизнеса, когда все большее внимание со стороны различных заинтересованных лиц

уделяется анализу результативности деятельности организаций.

Все это выдвигает новые требования к уровню аналитичности информации в целях повышения инвестиционной привлекательности компаний, укрепления их имиджа как надежных деловых партнеров, добросовестных заемщиков.

Построение адекватной системы экономического анализа в практике управления бизнесом должно учитывать современные результаты отечественных и зарубежных научных разработок, что порой требует пересмотра базовых положений теории экономического анализа и его методологии.

Взаимное проникновение отдельных отраслей экономической науки на основе унификации системы общенаучных, научных и специальных методов исследований способствует ее прогрессу в целом и экономического анализа в частности, обогащая при этом практику.

Совершенствование теоретической базы экономического анализа актуализируется в условиях стандартизации информационного обеспечения системы управления, расширения практики использования МСФО для достижения необходимого уровня прозрачности бизнеса, минимизации асимметрии информации.

Сегодня трудно представить коммерческую организацию, которая бы успешно функционировала без тщательной оценки достигнутых результатов и прогнозирования деятельности в стратегическом плане. Обоснованию стратегии и тактики бизнеса должен предшествовать кропотливый поиск резервов роста эффективности предпринимательской деятельности. В этом смысле особую актуальность приобретают методы и методики углубленного факторного анализа, рейтинговых оценок, основы которых были опубликованы и в трудах классиков экономического анализа. Стоит отметить, что учебник «Теория экономического анализа», написанный М.И. Бакановым, М.В. Мельник и А.Д. Шереметом, раскрывающий методы и методики факторного детерминированного и стохастического анализа, переиздавался за последнее десятилетие шесть раз [7].

Сегодня должна идти речь и о формировании новой философии экономического ана-

лиза не только как науки, но и области профессиональной деятельности.

В современных условиях экономический анализ играет исключительную роль в обосновании и реализации стратегической программы развития бизнеса. В последние годы понятие «качественный менеджмент» все больше ассоциируется с перспективным управлением на основе научной методологии предвидения, использования новых форм и методов ведения бизнеса, его адаптации к динамичным условиям внешней рыночной среды. Одним из инструментов перспективного управления бизнесом и является стратегический анализ.

Основу концепции стратегического экономического анализа как одного из новых направлений развития методологии экономического анализа в целом следует рассматривать как взаимосвязь трех базовых элементов, определяющих его содержание:

1. Теоретическая база стратегического анализа: методы, методики, виды и направления.
2. Стратегическая управленческая парадигма (инновационная, ценностная, конкурентная, структурная, организационная и т.п.).
3. Система информационного обеспечения (информационные ресурсы).

Содержание стратегического экономического анализа можно представить в виде взаимосвязанных компонентов его направлений и информационно-аналитического обеспечения управленческих функций (рис. 2).

В системе видов экономического анализа стратегический — достаточно новое направление. Он позволяет определить сущность, содержание, последовательность реализации стратегии управления бизнеса в целом путем глубокого системного комплексного исследования достигнутого уровня его развития, имеющегося ресурсного потенциала и обоснования необходимости и возможности его наращивания с целью повышения ресурсоотдачи в будущем.

Исследование публикаций, посвященных проблеме совершенствования теоретических основ экономического анализа в части развития его видов и направлений, показало, что мнение авторов в отношении понятия «стратегический анализ» далеко неоднозначное, что объективно связано с его относительной новизной.

<i>Направления анализа</i>		<i>Аналитико-информационное обеспечение управленческих функций</i>
Ресурсные условия	⇒	Организация оптимальной системы обеспечения ресурсами
Бизнес-процессы	⇒	Организация производственно-технологических процессов и продаж
Информация	⇒	Координация и взаимодействие
Внешняя среда	⇒	Адаптация и реагирование на воздействие рыночных факторов, внешнего нормативного регулирования деятельности экономических субъектов
Человеческий капитал	⇒	Мотивация и стимулирование
Достижения	⇒	Контроль, корректирующие воздействия, оценка и прогнозирование результативности
Ожидаемые изменения	⇒	Предвидение выгод и угроз

Рис. 2. Содержание стратегического экономического анализа

В рамках исследования деятельности коммерческой организации можно сформулировать понятие стратегического экономического анализа как формализованное системное представление стратегических финансово-экономических и иных бизнес-целей, способствующих максимизации рыночной стоимости бизнеса. Его характерная особенность — комплексное изучение сложившегося и будущего характера воздействия внутренних и внешних факторов на результативность деятельности организации.

Понятие стратегического анализа применимо как на микроуровне, так и на более высоких уровнях управления. Можно выделить три уровня стратегического экономического анализа относительно макро-, мезо- и микроуправления, которые имеют одну методологическую основу, одинаковые принципы, преемственность базовых методов исследования.

Одна из главных задач стратегического экономического анализа — обоснование вероятности воздействия факторов внешней и внутренней среды на будущую результативность управленческих решений по основным сферам и направлениям деятельности, а также их количественное измерение и качественная оценка.

В этом направлении мы видим необходимость развития методов факторного анализа, теоретический фундамент которого заложен основоположниками экономического анализа [1, 2, 5, 6], в работах которых широко использовались методы, получившие практическое применение в учетно-аналитической практике: традиционные методы для детерминированных факторных моделей и большая палитра более сложных экономико-математических методов для стохастических моделей, использование которых дает возможность оценки рисков и разработки вариантов противодействия им.

Внедрение инструментария факторного стратегического анализа в управленческую практику организаций заключается не в разработке непосредственного механизма предотвращения возможного влияния негативных факторов, а в создании вариантов гибких сценариев, оптимальных для каждого уровня управления, формирования и реализации целостной стратегии бизнеса и ее отдельных компонентов и направлений.

Определяя содержание, предмет, цель, виды и методы стратегического анализа как одного из новых направлений экономического



анализа, необходимо отметить, что его роль в системе макро-, мезо- и микроуправления следует воспринимать в качестве доминирующей не только как процедурно-прогностическую, но и инструментальную (контрольную, координирующую и корректирующую) при решении задач, способствующих выполнению миссии конкретной коммерческой организации.

### Литература

1. *Баканов М.И.* Из истории развития экономического анализа // Бухгалтерский учет. 1967. № 10. С. 48–56.
2. *Вейцман Н.Р.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия по данным учета (Счетный анализ). М.: Союзоргучет, Ред.-изд. упр., 1938. 228 с.
3. *Кондратов В.П.* Счетный и технико-экономический анализ неразделим // Бухгалтерский учет. 1955. № 6. С. 32–40.
4. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006. 288 с.
5. *Барнгольц С.Б., Мельник М.В.* Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 2003. 240 с.
6. *Баканов М.И., Шеремет А.Д.* Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 1994. 288 с.
7. *Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д.* Теория экономического анализа: учебник. М.: Финансы и статистика, 2007. 536 с.

### References

1. *Bakanov M.I.* Iz istorii razvitiia ekonomicheskogo analiza [From the history of economic analysis]. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, 1967, no. 10, pp. 48–56 (in Russ.).
2. *Veitsman N.R.* Analiz khoziaistvennoi deiatel'nosti predpriatiia po dannym ucheta (Schetnyi analiz) [The analysis of the economic activity of the enterprise according to the accounting (analysis of accounts)]. Moscow, Soiuzorguchet — Soyuzorguchet, edited, abridged, 1938, 228 p. (in Russ.).
3. *Kondratov V.P.* Schetnyi i tekhniko-ekonomicheskii analiz nerazdelim [Analysis of accounts and technical and economic analysis are inseparable]. *Bukhgalterskii uchet— Accounting*, 1955, no. 6, pp. 32–40 (in Russ.).
4. *Sokolov Ia.V., Sokolov V.Ia.* Istoriia bukhgalterskogo ucheta [The history of accounting]. Moscow, *Finansy i statistika — Finance and Statistics*, 2006, 288 p. (in Russ.).
5. *Barngol'ts S.B., Mel'nik M.V.* Metodologiya ekonomicheskogo analiza deiatel'nosti khoziaistvuiushchego sub» ekta [The methodology of economic analysis of the business entity]. Moscow, *Finansy i statistika — Finance and Statistics*, 2003, 240 p. (in Russ.).
6. *Bakanov M.I., Sheremet A.D.* Teoriia ekonomicheskogo analiza [The theory of Economic Analysis. Manual]. Moscow, *Finansy i statistika — Finance and Statistics*, 1994, 288 p. (in Russ.).
7. *Bakanov M.I., Mel'nik M.V., Sheremet A.D.* Teoriia ekonomicheskogo analiza: uchebnik [The theory of Economic Analysis. Manual]. Moscow, *Finansy i statistika — Finance and Statistics*, 2007, 536 p. (in Russ.).

УДК 65.01: 657

# Эталонное управление на основе бизнес-модели совершенства

**ЧУГУМБАЕВ РОМАН РЫСПЕКОВИЧ,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
Московского государственного гуманитарно-экономического университета, г. Москва, Россия

**E-mail:** romanry@ya.ru

## АННОТАЦИЯ

Целью данной статьи является исследование аналитических принципов управления компанией, реализующей бизнес-модель совершенства, с учетом сложившейся среды ее функционирования и развития.

Современная наука и практика экономического анализа и контроля остро нуждаются в развитии тех методологических разделов, которые способствуют обеспечению предварительно обоснованного принятия управленческого решения, учитывающего тот факт, что современный бизнес имеет стратегическую направленность на достижение позиции лидера.

Для исследования эволюции экономического анализа применялся исторический метод. Применялись также абстрактно-логический метод, системный, комплексный, стейкхолдерский подходы для формирования принципов эталонного анализа. В статье также упоминаются методы таксонометрического анализа, оболочечного анализа данных, метод достижимых целей. Кроме того, была использована аналогия методологических основ анализа зависимости «затраты – объем – прибыль».

Исследование показало, что инструменты анализа, связанные с процессами бизнес-моделирования, приобретают особое значение, когда долгосрочный успех субъекта экономики зависит от способов его рефлексии на внешние воздействия. Бизнес-модель представляет собой комплексное и целостное описание бизнеса, представление его ключевых аспектов бизнеса, создающих ценность в соответствии с запросами стейкхолдеров, а ее анализ позволяет разработать и использовать систему показателей, дающую возможность принимать стратегические и тактические решения менеджерам компании в условиях высокой динамичности внешней среды. В данной среде следует определить и проанализировать эталоны – компании, достигшие наивысшего уровня совершенства. Для оценки эффективности инновационных мероприятий, призванных повысить уровень совершенства бизнеса, предлагается проводить анализ зависимости инвестированных финансовых ресурсов, уровня развития компании и ее стоимости.

**Ключевые слова:** эталонный анализ, бизнес-модель совершенства, стейкхолдерский подход, гудвилл, эффективность инноваций.

## Benchmark management on the basis of the business excellence model

**ROMAN R. CHUGUMBAEV,**

PhD in Economics, Associate Professor of "Accounting, Analysis and Auditing" Department, Moscow State Humanitarian-Economic University, Moscow, Russia

**E-mail:** romanry@ya.ru

**ABSTRACT**

*The purpose of this article is to study the analytical principles of managing a company which implements the business excellence model under existing conditions of its functioning and development.*

*Modern science and practice of economic analysis and control are in dire need of development of methodological approaches that could help to make such an educated management decision taking into account the fact that modern business has a strategic direction in achieving the leader's position.*

*To study the evolution of the economic analysis the historic parametric method was used along with abstract and logical methods, systemic, integrated, stakeholders approaches to formation of benchmarking principles. The article also touches upon taxonomic methods of analysis, data envelopment analysis, method of achievable goals. In addition the analogy of the methodological foundations of the analysis of the relationship "cost – volume – profit" was used.*

*The research shows that the analysis tools associated with the processes of business modeling is of a great importance when long-term success of an economic agent depends on its reflection on external influence and actions. The business model represents a comprehensive and holistic description of the business, the key performance aspects of the business, which creates value for stakeholders. Its analysis allows to develop and use a scorecard, giving managers an opportunity to make strategic and tactical decisions in highly dynamic external environment. In this environment, the peer companies that have achieved the highest level of perfection should be identified and analyzed. To evaluate the effectiveness of innovative measures designed to raise the level of business excellence, the author offers to conduct analysis of invested financial resources, level of development of the company and its value.*

**Keywords:** *benchmarking analysis, business excellence model, the stakeholder approach, goodwill, innovation efficiency.*

**П**редлагаемая методология эталонного анализа хозяйственной деятельности предприятий на основе бизнес-модели совершенства имеет теоретическую платформу, которая представляет собой синтез концепций и методологических подходов ряда отечественных и зарубежных исследователей.

В исследовании проведен анализ стадий эволюции экономического анализа как научной дисциплины с учетом их влияния на расширение возможностей обоснованного принятия решений в хозяйственной практике. Результаты проведенной работы показали, что на каждом этапе экономический анализ как научная дисциплина предоставлял солидный комплекс аналитических средств в ответ на запросы субъектов экономики, который учитывал возможности последних достижений в области обработки информации, а также текущее состояние развития экономических, социальных, статистических, управленческих, математических и других наук.

Научная дисциплина экономического анализа выполняла главенствующую роль при формировании целостной учетно-аналитической системы знаний, необходимой для реализации

адекватного современной среде уровня совершенства субъектов экономики.

В настоящее время, когда долгосрочный успех хозяйствующего субъекта зависит в большей степени не от наличия технико-технологической обеспеченности организации, а от способов рефлексии организации на внешние воздействия, особое значение приобретают инструменты анализа, связанные с процессами бизнес-моделирования.

Бизнес-моделирование часто связывают с операционным аспектом хозяйственной деятельности организаций. Согласно одному из исследований бизнес-модель предприятия — это представление реально существующего или планируемого в будущем бизнеса (предприятия) в такой форме, которая может наглядно демонстрировать все значимые свойства и особенности предприятия, связанные с его способностью получать прибыль и быть конкурентоспособным [1]. В эту же группу определений можно включить представление бизнес-модели как описание набора связанных модельных элементов, определяющих внутреннюю и внешнюю среду в компаниях в

рамках единой системы [2]. Гарвардское издание также направляет термин «бизнес-модель» в плоскость понимания операционной сущности бизнеса, поскольку представляет эту категорию как совокупность определяющих бизнес-решений, а также уступок и компромиссов, действованных компанией для извлечения прибыли [3].

В публикациях периодической литературы профессионального и научного характера можно выделить группу определений бизнес-модели, которые связаны со стоимостной природой хозяйствующего субъекта.

Согласно одному исследованию бизнес-модель представляется как логическое описание того, каким образом организация создает, предоставляет клиентам и приобретает стоимость — экономическую, социальную и другие формы стоимости [4]. В другом исследовании бизнес-модель определяют как способ, которым хозяйствующий субъект создает ценность для клиентов и получает от этого прибыль [5]. Исследователи Финансового университета при Правительстве Российской Федерации последовательно придерживаются понимания бизнес-модели как внутренней логики создания добавленной стоимости в сегментах бизнеса на основе достижения организационной эффективности и последующего распределения этой стоимости между стейкхолдерами, гарантирующего их удовлетворенность [6].

Обобщая определения бизнес-модели, можно сказать, что данная категория направлена на комплексное и целостное описание бизнеса, представление его ключевых аспектов, создающих ценность в соответствии с запросами стейкхолдеров, а ее анализ позволяет разработать и использовать систему показателей, позволяющих принимать стратегические и тактические решения менеджеров компании в условиях высокой динамичности внешней среды. Поэтому экономический анализ должен быть направлен на анализ бизнес-модели.

Исходя из проведенного рассмотрения разнообразия современных бизнес-моделей, особенно целесообразным для дальнейшего исследования являются группы процессно-ориентированных моделей, моделей сбалансированного управления, моделей совершенства.

В практике управления современными корпорациями сочетаются элементы указанных групп. Можно утверждать, что компании необходима такая бизнес-модель, которая через понимание об эталонном состоянии ее бизнеса формирует направления для совершенства бизнес-процессов, что достигается с помощью эффективной (сбалансированной) системы контроля и анализа экономических показателей.

Для компаний, реализующих бизнес-модель совершенства, в экономическом анализе следует развивать основы планирования и контроля потенциала долгосрочного развития. Многие независимые исследования в области разработки показателей, комплексно характеризующих хозяйственную деятельность организаций, содержат требование о включении подсистемы (блока), обеспечивающей всестороннюю оценку аспекта, от состояния которого зависит долгосрочный успех компании. В управленческой технологии, основанной на разработке и использовании сбалансированной системы показателей, этот аспект называется «Обучение и развитие», в отечественной экономической школе выделяют блок «Технико-организационный уровень», в модели совершенства EFQM<sup>1</sup> анализируют комплекс показателей «Возможности». Показатели данного блока являются «фундаментом» для остальных блоков, что говорит о принципиальном их смысле и особой роли в архитектонике показателей бизнеса.

Для компаний, реализующих бизнес-модель совершенства, важно правильно обосновать целевые значения планов по достижению уровня совершенства. Ориентация таких компаний на достижение наивысшего уровня совершенства или эталонного состояния нуждается в развитии соответствующего аналитического инструментария анализа показателей.

В качестве инструмента проведения эталонного анализа предлагается применение механизма таксонометрического анализа, с помощью которого можно определить наиболее предпочтительное (эталонное) состояние показателей. После этого осуществляется расчет

<sup>1</sup> EFQM (European Foundation for Quality Management) — Европейский фонд управления качеством.

целевых уровней показателей хозяйственной деятельности.

Как правило, используя эталонный подход, традиционно как в практике, так и в теории предполагается наличие одного эталона, самого наилучшего, с наибольшими (или наилучшими) уровнями показателей. Существует ряд предпосылок, аргументирующих необходимость определения не одного эталона, а множества эталонов.

К таким предпосылкам, по нашему мнению, следует отнести:

1. Индивидуальное видение стратегии развития бизнеса.
2. Долгосрочный характер стратегического планирования.
3. Развитие среды функционирования бизнеса.
4. Многоаспектный характер экономической эффективности современного бизнеса.
5. Гипотетический характер взаимосвязи показателей хозяйственной деятельности и их значений.

Некоторые из них требуют отдельного пояснения. Вопросы измерения влияния среды на деятельность организации мы предлагаем рассматривать через возможные значения экономических показателей отдельных компаний.

Если среда ограничивает возможности эффективного хозяйствования субъектов бизнеса, которые могут выражаться однородными показателями, то средой нужно называть все возможные значения данных показателей. Иными словами, среда определяет множество потенциальных состояний субъектов бизнеса. По мере совершенствования бизнеса возможности альтернативных способов функционирования сужаются. Согласно принципу необходимого разнообразия Эшби при повышении качества управления уменьшается энтропия состояний управляемого объекта [7].

Требуется также отметить, что с точки зрения временного фактора эталонные состояния не постоянны. По мере развития потенциала бизнеса формы функционирования переходят на другой, более отдаленный от эталонного и низкий, уровень совершенства бизнеса. Непрерывный процесс совершенствования способов и технологий производства, технологий

управления хозяйством, возможностей внешней среды предусматривает альтернативные состояния на всех уровнях развития бизнеса, в том числе и на эталонном.

Многоаспектность экономической эффективности современного бизнеса объясняется при системном анализе его сущности. В условиях его функционирования отдельный субъект хозяйствования существует тогда, когда он способен удовлетворять интересы различных заинтересованных сторон. Это значит, что 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 [8].

Согласно концепции бизнес-анализа допускается, что для каждого стейкхолдера имеются собственные потребности и интересы, часто не совпадающие с потребностями и интересами других стейкхолдеров [9]. Компромисс возможного соотношения целей, т.е. удовлетворения потребностей и интересов стейкхолдеров, является индивидуальным выбором или стратегией развития и функционирования отдельного бизнеса.

Таким образом, стратегические особенности хозяйственного развития организаций предполагают определенную степень индивидуальности, и модели оценки интегрального показателя, рейтинга или целевых значений должны обеспечивать возможность это учитывать. Сказанное означает, что, осуществляя сравнительный анализ экономической эффективности компаний, может сформироваться не один эталон, а *эталонная группа* компаний. Наиболее подходящее эталонное состояние для определения целевых значений показателей каждая организация определяет с учетом собственного стратегического видения. В целях определения и анализа релевантной эталонной группы и анализа разрывов между фактическим состоянием показателей компании и эталонным предлагается использовать приемы оболочечного анализа данных и метода достижимых целей.

Для достижения рассчитанных целевых значений показателей требуется реализовать определенные мероприятия и инициативы. Если

требуется изменить уровень функционирования компании на совершенный, то для этого необходимо реализовывать соответствующие мероприятия и инициативы. При этом выделяют два принципиальных подхода к ним — революционные и эволюционные изменения [10].

Объясняя сущность стратегических инициатив, авторы методологии сбалансированной системы показателей сравнивают их с импульсами в законах динамики Ньютона [11, с. 115]. Для того чтобы организации преодолеть противодействующие силы, направленные из внешней и внутренней среды, а также находиться в общем строю с конкурентами, следует осуществлять соответствующие инициативы и мероприятия. Но для того чтобы выйти из строя вперед и обогнать конкурентов, необходимо разработать и реализовать действенный комплекс мер, которые в сумме существенно превосходили бы силы противодействия. Такие инновационные мероприятия требуют специального внимания, отдельной ответственности, дополнительных ресурсов и издержек.

Для экономического обоснования инвестиций на указанные инновации предлагается авторская методика анализа их взаимосвязи с уровнем развития бизнеса (уровнем его совершенства) и стоимостью компании. Чтобы приемы и способы оценки параметров взаимосвязи «активы — потенциал — гудвилл» реализовались на практике, необходимо обеспечить соответствующий учет активов компании. Когда компания принимает решение по инвестированию капитала в активы, она имеет возможность сформировать свои активы для обеспечения:

- 1) процессов, которые приведут к расширению бизнеса, росту его масштаба. При этом не предполагается коренных изменений в характере бизнеса, серьезных структурных изменений;

- 2) реализации мероприятий и инициатив, которые позволят компании перейти на более совершенное функционирование (например, изменить технологию производства, скорректировать функции управления, повысить квалификацию сотрудников и т.п.).

Если в модель зависимости инвестиций в активы компании включить показатель уровня развития компании, совершенства ее

функционирования, то таким показателем может послужить интегральное значение эффективности. Например, можно взять показатель относительной эффективности, рассчитанный по методике оболочечного анализа (Data Envelopment Analysis) [12, 13].

В результате таких мероприятий не продукция компании становится более дорогой и притягивающей к себе внимание покупателей (точнее, это не является обязательным условием), а растет ценность самой компании. Компания в целом становится более привлекательной в своей среде функционирования. Таким образом, данные активы влияют на уровень развития компании, а переход на более высокий уровень увеличивает ее стоимость.

Согласно представленной в данной работе концепции гудвилл определяется как накопленный прирост стоимости компании, полученный в результате реализации мероприятий и инициатив, направленных на продвижение компании на соответствующий уровень развития, при условии покрытия стоимости активов, обеспечивающих масштаб ее деятельности.

Похожее понимание факторов формирования гудвилла излагали и другие исследователи. В рамках данной работы особый интерес также вызывает исследование отечественных ученых, представивших аргументы, доказывающие взаимосвязь гудвилла и уровня соответствия модели совершенства компании [14].

Исходя из вышесказанного, при планировании и реализации мероприятий и инициатив по качественному совершенствованию бизнеса, его инновационному преобразованию целесообразно проводить анализ зависимости «активы — потенциал — гудвилл».

Данный анализ является модифицированной аналогией метода операционного анализа «затраты — объем — прибыль», в основе которого положен анализ влияния объема продукции на показатели затрат и доходов.

Мероприятия и инициативы, с помощью которых компания переходит на более высокий уровень развития, должны планироваться исходя из результатов анализа «активы — потенциал — гудвилл». Для каждого мероприятия важно оценить, каков размер активов потребуется для обеспечения решения его задач, в какой

степени совершенствуется бизнес компании, как это все отразится на стоимости компании и ее гудвилла.

Таким образом, открываются перспективы нового понимания гудвилла, рационального

решения ключевых задач финансового управления организацией, более обоснованной разработки программы по достижению необходимого уровня совершенства коммерческой организации в среде ее функционирования.

### Литература

1. *Котельников В.Ю.* Новые бизнес-модели для новой эпохи быстрых перемен, движимых инновациями. М.: Эксмо, 2007. 96 с.
2. *Шингарев А.В.* Построение бизнес-модели корпорации, ориентированной на развитие. М., 2002. URL: <http://www.aup.ru/books/m74/3.htm> (дата обращения: 10.11.2015).
3. *Sahlman W.A., Stevenson H.H., Roberts M.J. and Bhide A.* The Entrepreneurial Venture (The Practice of Management Series), 2nd edition. Harvard Business School Press, 1999, 622 p.
4. *Федоренко А.* Стратегия предприятия vs. Бизнес-модель предприятия. 2011. URL: <http://socium.com.ua/2011/02/business-strategy-vs-business-model/#more-1190> (дата обращения: 10.11.2015).
5. *Соолянтэ А.Ю.* Бизнес-модель — ключ к развитию бизнеса на основе инновации // Менеджмент инноваций. 2010. № 1 (09). С. 6–15.
6. *Бердников В.В., Гавель О.Ю.* Контроллинг бизнес-процессов при создании конкурентоспособных бизнес-моделей в агробизнесе // Сибирская финансовая школа. 2011. № 3. С. 68–73.
7. *Ashby W.R.* An introduction to cybernetics. London, Chapman & Hall, 1956, 295 p.
8. *Бариленко В.И.* Роль бизнес-анализа в обосновании направлений инновационного развития // Инновационное развитие экономики. 2012. № 2 (8). С. 124–131.
9. *Бариленко В.И.* Бизнес-анализ // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики: материалы междунауч. конф. Новополюк: ПГУ, 2011. Ч. 1. С. 162–166.
10. *Мальшиева Л.А., Шестаков И.В.* Алгоритмы внедрения и методы оценки эффективности управленческих и организационных инноваций // Контроллинг. 2012. № 46. С. 62–72.
11. *Каплан Р., Нортон Д.* Награда за блестящую реализацию стратегии. Связь стратегии и операционной деятельности — гарантия конкурентного преимущества. М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2010, 368 с.
12. *Charnes A., Cooper W.W. and Rhodes E.* Measuring the efficiency of decision making units. European Journal of Operational Research, 1978, no. 2, pp. 429–444.
13. *Cooper W.W., Seiford L.M., Tone K.* Data Envelopment Analysis. A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software, 2nd edition. New York, Springer-Verlag, 2006, 528 p.
14. *Шарипов Т.Р., Акатов Н.Б.* Деловая репутация организации как стоимостной индикатор ее совершенства // Креативная экономика. 2011. № 8 (56). С. 34–40.

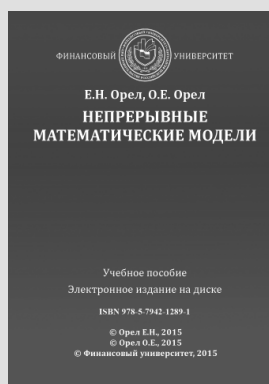
### References

1. *Kotel'nikov V.Ju.* Novye biznes-modeli dlia novoi epokhi bystrykh peremen, dvizhimykh innovatsiiami [New business models for a new era of rapid change driven by innovation]. Moscow, Eksmo — Ecsmo, 2007, 96 p. (in Russ.).
2. *Shingarev A. V.* Postroenie biznes-modeli korporatsii, orientirovannoi na razvitie [Development of the business model of the Corporation, oriented to development]. Moscow, 2002. URL: <http://www.aup.ru/books/m74/3.htm> (accessed: 10.11.2015) (in Russ.).
3. *Sahlman W.A., Stevenson H.H., Roberts M.J. and Bhide A.* The Entrepreneurial Venture (The Practice of Management Series), 2nd edition, Harvard Business School Press, 1999, 622 p.
4. *Fedorenko A.* Strategiiia predpriatii vs. Biznes-model' predpriatiiia. 2011 [Business Strategy vs Business Model of an Enterprise, 2011]. URL: <http://socium.com.ua/2011/02/business-strategy-vs-business-model/#more-1190> (accessed: 10.11.2015) (in Russ.).

5. *Sooliatte A.Iu.* Бизнес-модель — ключ к развитию бизнеса на основе инноваций [Business model — the key to business development on the basis of innovation]. *Menedzhment innovatsii — Management of innovations*, 2010, no. 1 (09), pp. 6–15 (in Russ.).
6. *Berdnikov V.V., Gavel' O.Iu.* Контроллинг бизнес-процессов при создании конкурентоспособных бизнес-моделей в агробизнесе [Controlling of business processes while creating competitive business models in agribusiness]. *Sibirskaja finansovaja shkola — Siberian Financial School*, 2011, no. 3, pp. 68–73 (in Russ.).
7. *Ashby W.R.* An introduction to cybernetics. London, Chapman & Hall, 1956, 295 p.
8. *Barilenko V.I.* Роль бизнес-анализа в обосновании направлений инновационного развития [Role of business analysis in a substantiation of directions of innovative development]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy*, 2012, no. 2 (8), pp. 124–131 (in Russ.).
9. *Barilenko V.I.* Бизнес-анализ [Business analysis]. *Sovershenstvovanie ucheta, analiza i kontrolya kak mekhanizmov informatsionnogo obespecheniya ustoychivogo razvitiya ekonomiki: materialy mezhd. nauch.-prakt. konf. — Improvement of accounting, analysis and control as mechanisms of information support for sustainable economic development: proceedings of scientific and practical. conf.* Novopolotsk: PGU — PSU, 2011, part 1, pp. 162–166 (in Russ.).
10. *Malysheva L.A., Shestakov I.V.* Алгоритмы внедрения и методы оценки эффективности управленческих и организационных инноваций [Algorithms of implementation and the methods of evaluation of managerial and organizational innovations]. *Kontrolling — Controlling*, 2012, no. 46, pp. 62–72 (in Russ.).
11. *Kaplan R., Norton D.* Награда за блестящую реализацию стратегии. Связь стратегии и операционной деятельности — гарантия конкурентного преимущества [Award for the excellent implementation of the strategy. Communication strategy and operations as a guarantee of competitive advantage]. Moscow, ZAO «Olimp-Biznes» — Olympus-Business, Ltd, 2010, 368 p. (in Russ.).
12. *Charnes A., Cooper W.W. and Rhodes E.* Measuring the efficiency of decision making units. *European Journal of Operational Research*, 1978, no. 2, pp. 429–444.
13. *Cooper W.W., Seiford L.M., Tone K.* Data Envelopment Analysis. A Comprehensive Text with Models, Applications, References and DEA-Solver Software, 2nd edition. New York, Springer-Verlag, 2006, 528 p.
14. *Sharipov T.R., Akatov N.B.* Деловая репутация организации как стоимостной индикатор ее совершенства [Reputation of an organisation as a cost indicator of its perfection]. *Kreativnaia ekonomika — Creative Economy*, 2011, no. 8 (56), pp. 34–40 (in Russ.).



## КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Орёл Е.Н., Орёл О.Е.**

**Непрерывные математические модели:** учеб. пособие. М.: Финансовый университет, 2015. 122 с.

ISBN 978-5-7942-1289-1

Пособие содержит описание статических и динамических непрерывных математических моделей с ориентацией на экономические приложения. Рассматриваются вопросы оптимизации систем, причем большое внимание уделено проблеме поиска глобального (абсолютного) экстремума, который требуется для принятия экономических решений. Пособие содержит много иллюстраций, примеров и упражнений для самостоятельного изучения. В пособии гармонично сочетаются математические и прикладные аспекты дисциплины. Пособие рассчитано в первую очередь на студентов финансово-экономических вузов, обучающихся по программе магистров в области прикладной математики и информатики. Пособие может вызвать интерес у математиков и экономистов, специализирующихся в области экономико-математических моделей и методов.

Публикуется в авторской редакции.



УДК 336.22

# Исследование развития национальных систем бухгалтерского учета в условиях информационной экономики

**ВЫСОТСКАЯ АННА БОРИСОВНА,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»

Южного федерального университета, докторант Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), г. Ростов-на-Дону, Россия

**E-mail:** annaborisovna@hotmail.com

## АННОТАЦИЯ

В статье исследуются вопросы преобразования национальных бухгалтерских систем в условиях информационной экономики. Отдельно уделено внимание проблемам адаптации национальных систем бухгалтерского учета к общемировой бухгалтерской практике.

Особенности современного этапа развития как экономики в целом, так и системы бухгалтерского учета в частности во многом продиктованы влиянием процесса глобализации. В этой связи актуальным представляется рассмотрение вопроса о состоянии национальной бухгалтерской системы и ее соответствии международной практике учета. Для этой цели проведен анализ влияния процесса глобализации на развивающиеся страны. Благодаря применению кросс-дисциплинарного подхода проведена дифференциация взглядов на процесс глобализации. Сделан вывод о факте перехода к качественно новому уровню развития экономики – к информационной экономике. Определена его связь с переходом на международные стандарты бухгалтерского учета, а также приведены некоторые эмпирические данные экономических последствий данного процесса.

Основная цель статьи заключается в исследовании путей дальнейшего развития национальных бухгалтерских систем с учетом влияния процесса глобализации. При этом определена необходимость оценки возможностей использования ресурсов информационной экономики для преодоления переходных процессов в развивающихся странах. Это в общем виде согласуется с гипотезой о растущей взаимозависимости стран, способствующей решению существующих проблем, связанных с переходными периодами в бухгалтерском учете. Все это приводит к необходимости накопления и систематизации бухгалтерской информации в национальных бухгалтерских системах.

**Ключевые слова:** информационная экономика, МСФО, бухгалтерский учет, международный учет, национальные системы бухгалтерского учета, глобализация.

## Study of the National Accounting Systems Development in Information Economy

**ANNA B. VYSOTSKAYA,**

PhD in Economics, Associate Professor of the Department "Accounting and Auditing", Southern Federal University, Doctor's Degree Student of the Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, Russia

**E-mail:** annaborisovna@hotmail.com

## ABSTRACT

The paper examines the transformation of national accounting in the information economy and the related issues of national accounting systems adaptation to worldwide accounting practice.

The process of globalization is one of the main factors influencing the development of the whole economy and the national accounting system. In this regard, some issues connected with current condition of the national accounting system and its compliance with international practice are raised in the paper. First, the article examines the consequences of the globalization impact on developing countries, and its connection with the transition to international accounting standards. Through the use of a cross-disciplinary approach the differences in views on the process of globalization are established. The author deduces that we evidence the sharp transition to the new level of economy development – information economy. Besides, some empirical data on the economic consequences of this process are provided.

The main purpose of this article is to study the ways of further development of national accounting systems under conditions of globalization. This highlights the need to assess the possibilities of using resources of the information economy to overcome transition process in developing countries. That is generally consistent with the hypothesis of growing interdependence of countries contributing to the solution of the problems associated with transitional periods and results in the necessity to accumulate and systematize accounting information in national accounting systems.

**Keywords:** information economy, IFRS, accounting, IT, globalization, international accounting.

**П**роблема глобализации занимает центральное место в общественно-политической и культурной жизни общества. При этом сравнительный анализ разных точек зрения способствует оценке данного процесса наиболее адекватно. Хотя глобализация относится к расширению, углублению и ускорению глобального объединения, данный процесс невозможно рассматривать в отрыве от континуума<sup>1</sup> местного, национального и регионального.

<sup>1</sup> Под континуумом в контексте представленной статьи предполагается некоторая сплошная среда, в которой исследуются процессы/поведение этой среды при различных внешних условиях.

С такой точки зрения влияние глобализации в развивающихся странах на социально-экономические отношения и сети может быть представлено, как показано в *таблице*.

Как видно из представленной *таблицы*, эффекты глобализации наиболее интенсивны и быстро распространяемы на национальном уровне, при этом на экономический аспект глобализация влияет с одинаково высокой скоростью и интенсивностью, вне зависимости от прочих условий.

В то же время «успешность деятельности экономических субъектов в современных условиях все в большей степени зависит от их ин-

## Влияние глобализации на развивающиеся страны\*

Континуум	Отношения				Сети	
	социальные		экономические			
Местный	Интенсивность	Низкая (Н)	Интенсивность	В	Intensity	С
	Скорость	Н	Скорость	В	Speed	С
Региональный	Интенсивность	Средняя (С)	Интенсивность	В	Intensity	В
	Скорость	С	Скорость	В	Speed	В
Национальный	Интенсивность	Высокая (В)	Интенсивность	В	Intensity	В
	Скорость	В	Скорость	В	Speed	В

\* Составлено автором.

формированности и способности эффективно использовать информацию о своих внутренних ресурсах и внешней рыночной среде» [1]. Так, совершенно очевидно, что в мировой системе сформирован принципиально новый тип общества, в котором именно информация играет решающую роль. В таких условиях выработка эффективных управленческих решений сопряжена с обработкой больших объемов данных, сложными процедурами их сопоставления, анализа и интерпретации.

На этом фоне представляется необходимым исследование фундаментальных проблем современного бухгалтерского учета (как в нашей стране, так и за ее пределами), которые связаны с переходом национальных систем учета и отчетности к международным стандартам, а также разработка практических приложений, которые могут быть эффективно реализованы в современных системах учета, анализа и аудита.

В этой связи проблемы развития бухгалтерского учета и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют особенный интерес. Глубокие исследования на данную тему представлены в работах следующих авторов: А. Багаева [2], А. Энтховен [3], Г. Преображенская и Р. МакГи [4], Р. Сарикас и А. Дьятеж [5], А. Щесны и А. Валентинчич [6].

Для отечественных бухгалтеров хорошо знакома проблема преобладания принципа приоритета формы над содержанием, существовавшего в советской экономике. Однако данный принцип категорическим образом не согласуется с духом МСФО. Так как исторически государство являлось главным и единственным пользователем финансовой информации, основная область применения бухгалтерской информации была ограничена плановой и налоговой сферами. Наконец, в России все еще остается большое количество специалистов, для которых все еще актуально более тщательное изучение МСФО, по разным оценкам, это около 3 млн бухгалтеров (В.Г. Гетьман [7], А.Б. Высотская и М.С. Прокофьева [8], Г.Г. Преображенская и Р. МакГи [4]).

При этом, по данным исследования ROMIR Monitoring, проведенном в 2004 г., представители профессиональных бухгалтерских организаций давали относительно высокие оценки

полезности применения МСФО в сложившихся условиях (48% из представителей бухгалтерских организаций<sup>2</sup> оценивают применение МСФО как «полезно» и «очень полезно»). Относительно будущих возможностей и перспектив МСФО профессиональные бухгалтеры были еще более единодушны: 70% респондентов считают, что принятие МСФО в будущем будет «полезным» и «очень полезным» шагом. Большинство представителей профессиональных бухгалтерских организаций (46%) отметили, что среди их клиентов МСФО применяется менее чем в 25% организаций. 38% профессиональных бухгалтеров отметили, что их клиенты не применяют МСФО (ROMIR Monitoring [9, с. 16]).

Кроме того, как видно из того же опроса, более половины (58%) бухгалтеров в коммерческих организациях<sup>3</sup> были удовлетворены результатами деятельности их организаций с применением международных стандартов. Среди представителей бухгалтерских организаций количество положительных ответов достигает 69%. Аналогичное мнение было высказано преподавателями и студентами. Так, более 70% из них считают<sup>4</sup>, что переход российских организаций на МСФО в настоящее время «полезен» или «очень полезен».

Немаловажную роль в рассматриваемом процессе играет вопрос бухгалтерского образования. Согласно оценке последних трендов бухгалтерского образования в России (В.Г. Гетьман [7]) большинство упомянутых выше проблем не решено до сих пор.

Международная стандартизация бухгалтерского учета в условиях информационной экономики предъявляет все больше требований к национальным системам учета. В свою очередь формирование единого информационного пространства с применением современных информационных технологий позволяет аккумулировать, анализировать и интерпретировать

<sup>2</sup> 500 респондентов было опрошено путем телефонных интервью (технология CATI—Computer Assisted Telephone Interview).

<sup>3</sup> 1509 респондентов было опрошено путем телефонных интервью (CATI).

<sup>4</sup> 500 студентов и 510 преподавателей были опрошены путем заполнения индивидуальных письменных анкет.

не только внутреннюю, но и внешнюю бухгалтерскую информацию.

Многие авторы, в том числе Р. Маттесич и Дж. Галасси [10], В.И. Ткач [11], О.И. Кольвах [12], Г. Стоунер и А.Б. Высотская [13] и другие, указывают на возможности применения инструментов информационной экономики в виде матричной алгебры для экономических исследований и практической деятельности в области бухгалтерского учета.

Все обозначенное выше естественным образом должно быть сопряжено с новой культурой работы с информацией, а также внедрением имитационного моделирования.

Большинство авторов (например, П. Арнольд и П. Сикка [14], М.В. Маргелов [15]) сходятся во мнении, что феномен глобализации носит прежде всего экономический характер, а все другие его проявления — всего лишь последствия расширения деятельности транснациональных компаний и международных банковских и финансовых групп. Именно данным фактом объясняется внимание к основным проблемам, исследуемым специалистами в области бухгалтерского учета:

- активизация деятельности транснациональных и международных компаний;
- расширение их влияния;
- влияние на разделение труда между промышленно развитыми странами и периферией;
- изменения, происходящие в мировой торговле;
- трансформация глобальной финансовой системы.

В данном контексте процесс глобализации в мире можно представить, как показано на рис. 1, который отражает общемировой опоясывающий характер влияния двух мощных сил: с одной стороны, глобализации — замкнутого процесса, в том смысле, что ее влияние ограничено рядом стран, и, с другой — влиянием запросов пользователей информации, что также представляет собой целенаправленный и распространяющийся процесс. На таком фоне можно выделить существование четырех и более движущих сил в разных странах: а) либерализация торговли и инвестиций; б) технологические инновации и сокращение расходов на связь;

в) предпринимательство и г) глобальные социальные сети (Г. Бертуцци и А. Альберти [16]).

Международная гармонизация бухгалтерского учета зависит от нескольких взаимосвязанных причин, таких как появление новых глобальных рынков капитала и расширение инвестиционных возможностей, а также укрепление роли транснациональных корпораций, создание региональных экономических пространств, быстро развивающиеся процессы в области информационных технологий.

В то же время существует точка зрения, что глобализация рынков капитала представляет собой положительную движущую силу для целей развитых стран мира, но последствия ее влияния на развивающиеся страны и особенно на страны третьего мира могут быть катастрофическими (Е. Чамиса [17]). Миллионы людей, основываясь на собственном опыте, могут сделать вывод, что глобализация представляет собой разрушительную силу, подрывающую их материальное благополучие или их обычный образ жизни. Это выглядит сродни эффекту научно-технологического прогресса, который вызвал в XVI–XVIII вв. множество дебатов и даже протестов. «В развитых отраслях с дезагрегированной промышленностью основными движущими силами являются информация и творчество» (А. Тоффлер, Х. Тоффлер [18]).

Таким образом, на сегодняшний день остается нерешенным вопрос о положительном либо отрицательном эффекте глобализации. Так, например, существует мнение о том, что ряд экономических кризисов был спровоцирован растущим влиянием глобализации, и, напротив, предотвращение кризисных ситуаций зачастую объясняется возросшим уровнем взаимного обмена информацией. Очевидно, что в таких условиях важную роль играет не столько глобализация экономики, сколько принятие верных управленческих решений на основании получаемой в результате данного процесса информации. При этом принятие управленческих решений не может рассматриваться в отрыве от системы бухгалтерского учета.

«По мере продвижения от „ограниченной“ частной фирмы к более крупным формам, государственным корпорациям, собственность становится более рассеянной, информационная

асимметрия увеличивается... финансирование становится более сложным и выплата дивидендов выходит на передний план» (А. Щесны и А. Валентинчич [6]). Таковы очевидные обстоятельства, с которыми сталкиваются коммерческие субъекты в каждой развивающейся стране в современных условиях.

Одним из проявлений глобализации является создание «единого» экономического рынка, который основан на действии общего набора правил. Такой набор правил является обязательным для всех субъектов, функционирующих на этом рынке. При этом недостатком такого единого набора глобальных правил является то, что это приводит к снижению независимости задействованных субъектов.

Страны с менее развитой экономикой зачастую вынуждены следовать правилам, устанавливаемым более сильными игроками. В таких условиях все больше ощущаются различия в стандартах экономической деятельности между странами Европейского союза и их партнерами за его пределами.

Гармонизация учетных правил в странах Центральной и Восточной Европы является одним из примеров таких расхождений. Ввиду особенностей в культурных и экономических традициях стандартизация бухгалтерского учета проходила в каждой стране изолированно, и Россия в этом смысле не является исключением. Данный факт делает реализацию глобально стандартизированных процедур бухгалтерского учета труднодостижимой даже в условиях информационной экономики.

Несмотря на продолжающуюся «глобализацию» бизнеса, рынков и услуг, гармонизация

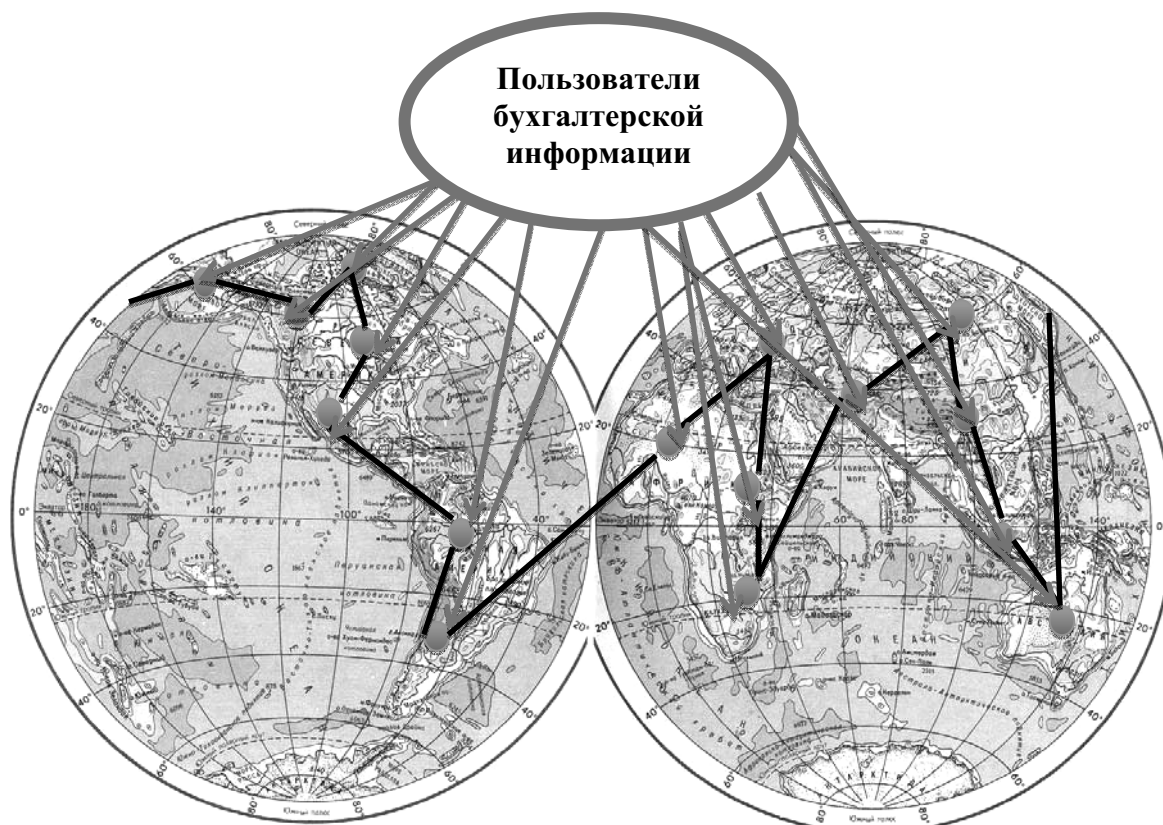


Рис. 1. Иллюстрация влияния глобализации и запросов пользователей с точки зрения бухгалтерского учета<sup>5</sup>

Источник: разработано автором.

<sup>5</sup> На рис. 1 линии показывают, с одной стороны, процесс глобализации в мировом масштабе, а с другой — отражают влияние запросов пользователей бухгалтерской информации.

бухгалтерского учета в отдельных странах по-прежнему происходит медленно.

Вместе с тем растущая активность международных бухгалтерских фирм и транснациональных компаний привела к экспорту западных практик бухгалтерского учета в развивающиеся страны.

На рис. 2 представлены основные различия и взаимозависимость видов информации от требований пользователей (внутренних и внешних).

Представляется, что принятие единых стандартов и практик аудита и бухгалтерского учета предназначено для облегчения функционирования глобального бизнеса, так как международная торговля, транснациональные компании, мобильность капитала и развитие финансовых рынков значительно расширили возможности для инвестиций. Соответственно, все пользователи финансовой отчетности должны быть в состоянии понимать и

анализировать язык отечественных и зарубежных субъектов предпринимательской деятельности в целях принятия обоснованных инвестиционных решений.

При этом значение создания средств и возможностей интерпретации бухгалтерской информации не должно недооцениваться. Так, например, исследование Ф. Чой и Р. Левич [19] показало, что 50% инвесторов, опрошенных в Нью-Йорке, Лондоне и Токио, не инвестировали в иностранные акции в значительной степени в результате отсутствия возможности анализировать бухгалтерскую информацию.

Таким образом, налицо существование определенной необходимости в разработке моделей, которые будут адекватны запросам пользователей бухгалтерской информации на современном этапе развития. При этом в условиях информационной экономики любая система бухгалтерского учета должна основываться на интеграции различных видов учета (например,

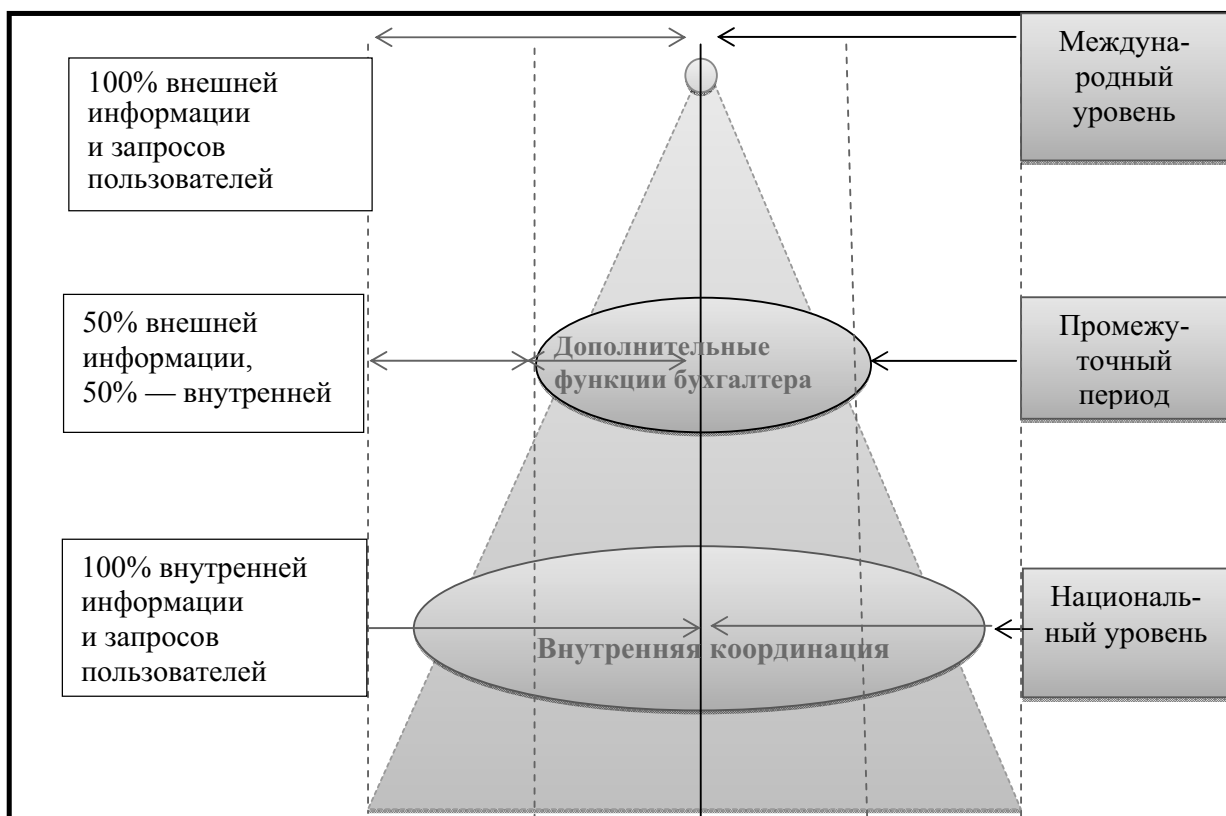


Рис. 2. Иллюстрация взаимозависимости качества информации и требований пользователей в условиях глобализации

Источник: разработано автором.

финансового, управленческого и т.д.) и базироваться на принципе единства информации. Вот почему развивающиеся страны могут использовать различные методы только на этапе сбора информации. Что касается ее последующей обработки и представления, то здесь должны применяться единые принципы систематизации информационных данных.

Представляется очевидным тот факт, что глобализация явилась предпосылкой миграции, прежде всего информационной. В этом смысле ее влияние на экономику совершенно явным образом приводит к формированию качественно нового этапа развития экономики — информационного.

При этом одним из проблемных вопросов представляется тот факт, что международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности находятся в непрерывном процессе обновления и/или изменения, так как лучшая практика бухгалтерского учета еще не установлена и не достигнута ни в одной бухгалтерской системе. Постоянного контроля и регулирования требуют и ее структурные изменения. Кроме того, международные стандарты бухгалтерского учета были направлены прежде всего на публичные компании, многие из которых также имеют многонациональный характер.

Бухгалтерские системы в развивающихся странах сталкиваются с проблемами интеграции различных типов учета: управленческого, налогового, социального, экологического и т.д. Наряду с оценкой и анализом совершаемых фактов хозяйственной жизни, функции бухгалтера дополняются обязанностями по формированию и подготовке прогнозной информации об ожидаемых финансовых результатах и развитии бизнеса.

В таких условиях на передний план выдвигается необходимость тщательного анализа влияния условий современной деятельности на качество финансовой отчетности в развивающихся странах, а также изучения изменений запросов пользователей бухгалтерской информации в ответ на происходящие процессы в учетных системах.

Таким образом, соответствие национальных бухгалтерских систем требованиям и запросам внешних пользователей бухгалтерской информации по всему миру возможно исключительно в результате формирования такой модели регулирования учета и отчетности, которая бы учитывала опыт экономически развитых стран, наряду с особенностями национального экономического развития, особенностями правовой системы и налоговой политики, а также уровнем подготовки бухгалтеров.

### Литература

1. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. ... док. экон. наук: 08.0012. М., 2013. 44 с. URL: [http://www.fa.ru/dep/ods/autorefs/Documents/2013\\_12/автореферат%20Сидорова%20МИ.pdf](http://www.fa.ru/dep/ods/autorefs/Documents/2013_12/автореферат%20Сидорова%20МИ.pdf) (дата обращения: 20.11.2015).
2. Bagaeva A. An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia. *Advances in Accounting*, 2008, vol. 24, no. 2, pp. 157–161.
3. Enthoven A.J. H. Russia's Accounting Moves West. *Strategic Finance*, 1999, vol. 81, no. 1, pp. 32–37.
4. Preobrazhenskaya G. and McGee R., The role of International Accounting Standards in foreign direct investment: A case study of Russia. Florida, Working paper, Barry University, 2003, 38 p.
5. Sarikas R. H. and Djatej A. M. History and the Russian accounting transition. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2005, vol. 2, no. 1/2, pp. 54–66.
6. Szczesny A., Valentincic V. Asset Write-offs in Private Firms — The Case of German SMEs. *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 40, no. 3, April 2013, pp. 285–317.
7. Гетьман В.Г. Современные проблемы вузовской подготовки бухгалтеров и аудиторов // Все для бухгалтера. 2011. № 11. С. 2–9.
8. Vysotskaya A., Prokofieva M. The Difficulties of Teaching IFRS in Russia. *Issues in Accounting Education*, May 2013, vol. 28, no. 2, pp. 309–319.
9. Romir Monitoring. Реформа бухгалтерского учета и отчетности II. Отчет по результатам комплексного исследования, 2004. URL: [http://www.minfin.ru/common/gen\\_html/index.php?id=5679&fld=HTML\\_MAIN](http://www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=5679&fld=HTML_MAIN) (дата обращения: 20.11.2015).

10. *Mattessich R., Galassi G.* History of the Spreadsheet: from Matrix Accounting to Budget Simulation and Computerization [in:] Accounting and History: A Selection of paper presented at the World Congress of Accounting Historians. Madrid — Spain, 2000, 19–21 July, pp. 203–232.
11. *Ткач В.И., Шумейко М.В.* Инжиниринговая теория бухгалтерского учета. Квалиметрический учебник. Ростов н/Д: РГСУ, 2013. 460 с.
12. *Кольвах О.И.* Аксиоматика матричной модели бухгалтерского учета // Экономика предприятий. 2010. № 1. Вып. VIII. С. 5–31.
13. *Stoner G. and Vysotskaya A.* Introductory Accounting, with Matrices, at the Southern Federal University, Russia. Issues in Accounting Education, November 2012, vol. 27, no. 4, pp. 1019–1044.
14. *Arnold P.J., Sikka P.* “Globalization” and the state-profession relationship: the case of the bank of credit and commerce international. Accounting, organizations and society, 2001, no. 26 (6), pp. 475–499.
15. *Маргелов М.В.* «Глобализация» — превратности термина // США. Канада: Экономика, политика, культура. 2003. № 9. С. 47–59.
16. *Bertucci G. and Alberti A.*, Globalization and the Role of the State: Challenges and Perspectives. Reinventing government for the Twenty-first Century [in:] State Capacity in a Globalizing Society, Rondinelly Dennis A., G. Shabbir Cheema (editors), Kumarlan Press, Inc., CT, 2003, pp. 99–119.
17. *Chamisa E.* The Relevance of and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe. University of Illinois 2000, pp. 267–286.
18. *Тоффлер А., Тоффлер Х.* Революционное богатство. М.: АСТ, 2007. 576 с.
19. *Choi F. and Levich R.* International Accounting Diversity: Does it Affect Market Participants? Financial Analysts Journal, 1991, vol. 47, no. 4, pp. 73–82.

### References

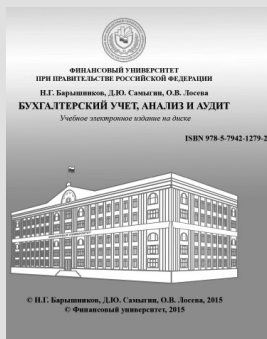
1. *Sidorova M.I.* Razvitie modelei bukhgalterskogo ucheta v usloviiakh sovremennykh informatsionnykh tekhnologii: avtoref. dis. dok. ekon. nauk: 08.0012 [Development of accounting models under conditions of modern informational technologies: abstract of the doctorate thesis in economics]. Moscow, 2013, 44 p. URL: [http://www.fa.ru/dep/ods/autorefs/Documents/2013\\_12/автореферат%20Сидорова%20МИ.pdf](http://www.fa.ru/dep/ods/autorefs/Documents/2013_12/автореферат%20Сидорова%20МИ.pdf) (accessed: 20.11.2015) (in Russ.).
2. *Bagaeva A.* An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia. Advances in Accounting, 2008, vol. 24, no. 2, pp. 157–161.
3. *Enthoven A.J. H.* Russia’s Accounting Moves West. Strategic Finance, 1999, vol. 81, no. 1, pp. 32–37.
4. *Preobrazhenskaya G. and McGee R.*, The role of International Accounting Standards in foreign direct investment: A case study of Russia. Florida, Working paper, Barry University, 2003, 38 p.
5. *Sarikas R.H. and Djatej A.M.* History and the Russian accounting transition. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2005, vol. 2, no. 1/2, pp. 54–66.
6. *Szczesny A., Valentincic V.* Asset Write-offs in Private Firms — the Case of German SMEs. Journal of Business Finance & Accounting, vol. 40, no. 3, April 2013, pp. 285–317.
7. *Get'man V.G.* Sovremennye problemy vuzovskoi podgotovki bukhgalterov i auditorov [Modern problems of the University training of accountants and auditors]. Vse dlia bukhgaltera — Everything for an accountant, 2011, no. 11, pp. 2–9 (in Russ.).
8. *Vysotskaya A., Prokofieva M.* The Difficulties of Teaching IFRS in Russia. Issues in Accounting Education, May 2013, vol. 28, no. 2, pp. 309–319.
9. Romir monitoring. Reforma bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti II. Otchet po rezul'tatam kompleksnogo issledovaniia [Reform of the accounting and reporting II. A report on the results of complex research, 2004]. URL: [http://www.minfin.ru/common/gen\\_html/index.php?id=5679&fld=HTML\\_MAIN](http://www.minfin.ru/common/gen_html/index.php?id=5679&fld=HTML_MAIN) (accessed: 20.11.2015) (in Russ.).
10. *Mattessich R., Galassi G.*, History of the Spreadsheet: from Matrix Accounting to Budget Simulation and Computerization [in:] Accounting and History: A Selection of paper presented at the World Congress of Accounting Historians. Madrid — Spain, 2000, 19–21 July, pp. 203–232.



11. *Tkach V.I., Shumeiko M.V.* Inzhiniringovaia teoriia bukhgalterskogo ucheta. Kvalimetriceskii uchebnik [Engineering theory of accounting. Kvalimetry textbook]. Rostov-on-Don, Rostovskii gosudarstvennyi stroitel'nyi universitet — Russian State Engineering University, 2013, 460 p. (in Russ.).
12. *Kol'vakh O.I.* Aksiomatika matrichnoi modeli bukhgalterskogo ucheta [Axiomatics of matrix model of accounting]. *Ekonomika predpriatii* — Economy of enterprises, 2010, no. 1, is. VIII, pp. 5–31 (in Russ.).
13. *Stoner G. and Vysotskaya A.* Introductory Accounting, with Matrices, at the Southern Federal University, Russia. *Issues in Accounting Education*, November 2012, vol. 27, no. 4, pp. 1019–1044.
14. *Arnold P.J., Sikka P.* „Globalization” and the state-profession relationship: the case of the bank of credit and commerce international. *Accounting, organizations and society*, 2001, no. 26 (6), pp. 475–499.
15. *Margelov M.V.* «Globalizatsiia» — prevratnosti termina [„Globalization” — the vicissitudes of the term]. *Amerika, Kanada: Ekonomika, politika, kul'tura*. — USA. *Canada's Economy, Politics, Culture*. 2003, no. 9, pp. 47–59 (in Russ.).
16. *Bertucci G. and Alberti A.*, Globalization and the Role of the State: Challenges and Perspectives. *Reinventing government for the Twenty-first Century* [in:] *State Capacity in a Globalizing Society*, Rondinelly Dennis A., G. ShabbirCheema (editors), Kumarlan Press, Inc., CT, 2003, pp. 99–119.
17. *Chamisa E.* The Relevance of and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe. *University of Illinois*, 2000, pp. 267–286.
18. *Toffler A., Toffler H.* *Revoliutsionnoe bogatstvo* [Wealth of Revolution]. Moscow, ACT — AST, 2007, 576 p. (in Russ.).
19. *Choi F. and Levich, R.* International Accounting Diversity: Does it Affect Market Participants? *Financial Analysts Journal*, 1991, vol. 47, no. 4, pp. 73–82.



## КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Барышников Н.Г., Самыгин Д.Ю., Лосева О.В.**

**Бухгалтерский учет, анализ и аудит:** учеб. пособие. М.: Финансовый университет, 2015. 633 с.

ISBN 978-5-7942-1279-2

Материал учебного пособия охватывает основные разделы дисциплин, определяющих базовый уровень компетенций выпускника вуза в сфере бухгалтерского учета, анализа и аудита. Здесь раскрываются экономические и правовые аспекты этой сферы, а также научно-прикладные исследования, разработки и направления по ее совершенствованию. Пособие предназначено для подготовки к итоговой государственной аттестации студентов бакалавриата, обучающихся по направлению «Экономика», представляет собой пакет материалов учебных курсов: «Бухгалтерский учет и анализ», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Комплексный анализ хозяйственной деятельности», «Анализ финансовой отчетности», «Аудит».

В основном тексте и приложениях пособия содержится материал, необходимый студентам и их дипломным руководителям при выполнении выпускных квалификационных работ. Каждая глава проиллюстрирована примерами и сопровождается подборкой рекомендаций.

Издается в авторской редакции.

УДК 657

# Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений

**ВАХРУШИНА МАРИЯ АРАМОВНА,***доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет»  
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия***E-mail:** vakhrushina@mail.ru

## АННОТАЦИЯ

Российские учреждения бюджетной сферы функционируют в сложных экономических условиях. С одной стороны, наблюдается снижение темпов роста финансирования их деятельности государством, а с другой – бюджетные учреждения, согласно их статусу, обязаны решать поставленные перед ними социальные задачи и успешно выполнять утвержденные государством социальные программы. В условиях продолжающейся реформы управления государственным сектором экономики и расширения хозяйственной и финансовой самостоятельности государственных (муниципальных) учреждений требуется теоретическое обоснование и выработка рекомендаций по организации системы управленческого учета в государственных (муниципальных) учреждениях с учетом видов деятельности.

На основе анализа процесса становления управленческого учета в бюджетных учреждениях России, учитывая специфику их деятельности, а также современные международные тенденции развития управленческого учета, в статье уточнены теоретико-методологические основы управленческого учета (его цель, задачи, принципы, объекты). Предпринята попытка адаптировать понятие «бизнес-модель» к деятельности российского бюджетного учреждения. Определены функциональные обязанности и компетенции бухгалтера-аналитика современного бюджетного учреждения.

**Ключевые слова:** управленческий учет, государственное бюджетное учреждение, бюджетный учет, бизнес-модель, компетенция бухгалтера-аналитика.

## Management Accounting as a Modern Accounting Paradigm of the Budgetary Institutions

**MARIA A. VAKHRUCHINA,***Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting Department,  
Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***E-mail:** vakhrushina@mail.ru

## ABSTRACT

Russian budgetary institutions operate in the difficult economic conditions. On the one hand, the rate of the growth of budgetary institutions financing from the government decreases, on the other hand, the budgetary institutions, according to their status, are obliged to achieve their social objectives and successfully complete government-approved social programs. The continued reform of state-owned sector of the economy and the expansion of economic and financial autonomy of the state (municipal) institutions requires the theoretical substantiation and the development of recommendations on the organization of management accounting in state (municipal) institutions.

*Referring to the process analysis of the formation and development of management accounting in budgetary institutions taking into consideration the specifics of its activity as well as the modern trends of its international development, the article clarifies the theoretical and methodological foundations of management accounting (its purpose, objectives, principles, objects). An attempt was made to adapt the concept of "business model" to the activities of the Russian budgetary institutions. The functional responsibilities and the competence of an accountant-analyst of modern budgetary institutions were defined.*

**Keywords:** *management accounting, state budgetary institution, budgetary accounting, business model, competence of an accountant analyst.*

**В** настоящее время эффективность и результативность современной государственной бюджетной политики оцениваются с учетом социальных приоритетов и с позиции эффективного распределения и использования всех видов ресурсов для достижения намеченных целей по повышению благосостояния населения страны. В соответствии с Конституцией Российской Федерации (ст. 41)<sup>1</sup> граждане Российской Федерации имеют право на охрану здоровья и медицинскую помощь. Медицинская помощь в государственных и муниципальных учреждениях здравоохранения оказывается гражданам бесплатно за счет средств соответствующего бюджета, страховых взносов, других поступлений. Государство финансирует федеральные программы охраны и укрепления здоровья населения, принимает меры по развитию государственной, муниципальной, частной систем здравоохранения, поощряет деятельность, способствующую укреплению здоровья человека, развитию физической культуры и спорта, экологическому и санитарно-эпидемиологическому благополучию. Каждому гражданину страны гарантируется социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и в иных случаях, установленных законом.

Помимо прав на охрану здоровья и медицинскую помощь граждане Российской Федерации имеют право на образование (ст. 43 Конституции Российской Федерации). Основное общее образование в России обязательно. Конституцией страны гарантируются общедоступность и бесплатность дошкольного, основного общего и среднего профессионального образования

в государственных или муниципальных образовательных учреждениях и на предприятиях. Каждый вправе на конкурсной основе бесплатно получить высшее образование в государственном или муниципальном образовательном учреждении и на предприятии.

Очевидно, что реализация государственных социальных программ требует серьезных финансовых вложений, что осложняется текущими экономическими условиями в России, наличием ряда негативных макроэкономических тенденций. Падение цен на нефть, санкции со стороны США и Европейского союза в отношении России и контрсанкции со стороны России ограничивают доступ к мировому рынку капитала, сохраняют отток капитала. В 2015 г. экономическая ситуация ухудшилась по сравнению с предыдущим годом. В январе — ноябре 2015 г. (по отношению к январю — ноябрю 2014 г.) валовой внутренний продукт (ВВП) снизился на 3,8%, инвестиции в основной капитал — на 5,5%, промышленное производство — на 3,3%, реальные располагаемые денежные доходы населения — на 3,5%. По оценке Минэкономразвития России, снижение ВВП в ноябре 2015 г. по отношению к тому же месяцу 2014 г. составило 4,0%<sup>2</sup>.

Негативные макроэкономические тенденции не позволяют финансировать государственные социальные программы в нарастающих объемах. Согласно планам Минфина России расходы федерального бюджета на реализацию государственных программ в 2016 г. вырастут по отношению к предыдущему году всего лишь на 0,3%, в 2017 г. сократятся на 0,6% по отношению

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (в ред. от 21.07.2014). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.12.2015).

<sup>2</sup> Информация официального сайта Министерства экономического развития Российской Федерации. URL: <http://economy.gov.ru/wps/wcm/connect/89ba6e06-f753-4239-b9b5-962df1e5ef2b/Мониторинг+январь-ноябрь+2015.pdf> (дата обращения: 15.12.2015).

к 2016 г., а в 2018 г. увеличатся на 0,6% по отношению к 2017 г. и на 0,3% относительно уровня 2015 г. При этом на развитие одной из важнейших социальных отраслей — здравоохранения — в 2018 г. предполагается выделить 249 млрд руб. против 255,6 млрд руб. в 2015 г. Снижение расходов составит 2,6%<sup>3</sup>.

Несущественный рост расходов (на 10,8%) запланирован на развитие образования. Если расходы на государственную программу «Развитие образования на 2013–2020 годы» в 2015 г. составили 422,9 млрд руб., то в соответствии с проектом 2018 г. — 468,7 млрд руб. Финансирование жилищно-коммунального хозяйства в 2016 г. в сравнении с 2015 г. сократится на 41,4% (с 132,3 до 78,8 млрд руб.). По оценкам специалистов, восстановится ситуация не ранее чем через 3 года<sup>4</sup>.

Противодействуя сложившейся ситуации, государство разрабатывает и внедряет государственные целевые программы, совершенствует правовое положение государственных (муниципальных) учреждений, формирует и утверждает государственные задания по оказанию услуг населению. Важнейшей задачей утвержденных программ и принятых решений являлось повышение эффективности расходования государственных бюджетных средств. Проводимая в последние годы реформа государственных (муниципальных) учреждений направлена в том числе на *ужесточение порядка использования бюджетных средств*, на достижение конечного результата финансово-хозяйственной деятельности учреждений, определяемого утверждаемыми для них вышестоящими органами государственными (муниципальными) заданиями.

Указанные выше задачи решаются посредством организации в бюджетных учреждениях бюджетного учета, предназначенного для создания учетной информации, необходимой для управления государственными финансами на всех уровнях бюджетной системы Российской Федерации. Каждое бюджетное учреждение обязано вести бюджетный учет, который

организован в соответствии с существующим в стране бюджетным устройством.

Правовое регулирование бюджетного учета осуществляется на основе Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Закон № 402-ФЗ) и Бюджетного кодекса Российской Федерации. Перечисленные нормативные акты нашли конкретное отражение в Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (в ред. 06.08.2015).

Указанные нормативные акты определяют принципы и особенности ведения бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности — основного источника информации о деятельности бюджетного учреждения. Принципы бюджетного учета — ведение учета методом двойной записи, непрерывность, денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов, достоверность, начисление, предусмотрительность (осторожность), преобладание содержания над формой — известны из теории бухгалтерского учета. Предмет, объекты и задачи бюджетного учета представлены в табл. 1.

Таким образом, бюджетный учет, выступая как средство контроля за исполнением бюджета, призван содействовать рациональному использованию национального дохода, соблюдению необходимых пропорций в развитии экономики страны, точному исполнению утвержденного бюджета.

В соответствии с Основными направлениями бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов в целях повышения эффективности оказания государственных и муниципальных услуг будет продолжена работа по созданию стимулов для *более рационального и экономного использования бюджетных средств* [1].

Данную задачу предполагается решить посредством оптимизации структуры бюджетной

<sup>3</sup> Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. URL: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64713&area\\_id=4&page\\_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64713&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I) (дата обращения: 15.12.2015).

<sup>4</sup> Там же.

Таблица 1

## Предмет, объекты и задачи бюджетного учета

Базовые категории	Содержание
Предмет	Исполнение государственного бюджета, выделение и использование бюджетных средств для осуществления обычной деятельности органами власти разного уровня
Объекты	Активы (материальные ценности бюджетных организаций, денежная наличность, хранящаяся в банках, и др.) и обязательства бюджетного учреждения, свершившиеся факты изменения активов и обязательств в течение отчетного года, бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, обязательства перед юридическими и физическими лицами и финансовые результаты деятельности бюджетного учреждения, связанные с использованием внебюджетных фондов
Задачи	<p>Организация учета в разрезе статей бюджетной классификации.</p> <p>Контроль исполнения сметы расходов, соблюдение бюджетно-финансовой дисциплины и строжайшего режима экономии в расходовании средств.</p> <p>Обеспечение своевременного, полного и достоверного отражения выполнения плана по доходам и расходам местных бюджетов, республиканского бюджета и в целом государственного бюджета страны.</p> <p>Формирование на счетах бухгалтерского учета полных и достоверных данных о состоянии и движении активов, состоянии имущественных прав и обязательств.</p> <p>Локализация учета кассовых и фактических расходов.</p> <p>Отражение в учете бюджетных учреждений специфики здравоохранения, образования, науки и других разделов бюджетных ассигнований.</p> <p>Мобилизация средств в бюджет и выявление дополнительных доходов.</p> <p>Обобщение данных бухгалтерского учета в целях эффективного управления государственными финансами.</p> <p>Охрана имущества бюджетных учреждений.</p> <p>Составление финансовой, налоговой и иных видов отчетности</p>

сети за счет ликвидации или преобразования в иную организационно-правовую форму государственных (муниципальных) учреждений, не оказывающих услуги, непосредственно направленные на реализацию полномочий органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также не соответствующие профилю органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя.

Кроме того, государственные (муниципальные) услуги (работы) должны быть приведены в соответствие с законодательством о разграничении полномочий между публично-правовыми образованиями. При этом работы, стоимость которых возможно определить на основе нормативных затрат, должны быть переквалифицированы в услуги, а работы, стоимость которых невозможно определить на основе нормативных затрат, должны быть переданы коммерческим организациям.

Основными направлениями бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов предполагается завершить работу по формированию нормативных затрат на оказание государственных и муниципальных услуг

на основе общих требований к определению нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в установленной сфере деятельности, принимаемых в развитие норм бюджетного законодательства федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленных сферах деятельности.

По мнению Министерства финансов Российской Федерации, данные меры позволят установить прозрачную методику определения стоимости каждой государственной (муниципальной) услуги на основании нормативных затрат, рассчитанных в соответствии с единым базовым нормативом затрат, учитывающим экономически обоснованную себестоимость услуги, и корректирующих коэффициентов к нему.

Инструментарий управленческого учета, являющегося относительно новым направлением учетной российской практики, предназначен для решения большинства из вышеперечисленных задач. В 2015 г. всемирно признанная

международная организация CIMA (Chartered Institute of Management Accountants)<sup>5</sup> совместно с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) опубликовали Международные принципы управленческого учета (Global management accounting principles) [2].

Как следует из этого документа, **управленческий учет** представляет собой систему поиска, обработки, анализа и передачи заинтересованным пользователям финансовой и нефинансовой информации, использование которой способствует принятию решений, направленных на сохранение и дальнейшее приращение стоимости организации.

В отличие от бухгалтерского финансового учета, который организуется в соответствии с общепринятыми правилами и принципами, содержание системы управленческого учета зависит от технико-экономических, правовых и прочих особенностей организации.

В то время как за рубежом управленческий учет имеет давнюю историю (к примеру, в Великобритании в 2019 г. управленческому учету исполнится 100 лет), в России этот вид учетной деятельности в 2015 г. отметил свое 20-летие. Результаты применения инструментария управленческого учета российскими организациями

позволяют заключить: он способствует решению не только оперативных задач управления (организация и контроль за эффективностью текущей деятельности организации в целом, ее структурных подразделений, отдельных бизнес-процессов, оптимальное использование ресурсного потенциала предприятия), но и выработке стратегии и тактики организации. Очевидно, что актуальность решения перечисленных выше задач многократно возрастает в кризисной экономике. Именно кризисные экономические условия придают новый импульс развитию инструментария управленческого учета.

Как отмечалось выше, главная цель бюджетного учета — представить государственным органам информацию о результатах деятельности государственных (муниципальных) учреждений по выполнению централизованно установленного им государственного задания по оказанию услуг и реализации их социальной миссии. Предназначение управленческого учета — иное.

Инструментарий управленческого учета, с одной стороны, позволяет наладить контроль за использованием всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), а с другой — изучая внешнюю среду, оценивая деятельность конкурентов, способствует повышению конкурентоспособности организации. Информация, аккумулируемая системой управленческого учета, позволяет ответить на два главных вопроса: как сэкономить? как лучше распорядиться сэкономленными средствами? Эти задачи в условиях современной кризисной обстановки стоят перед бюджетными учреждениями, на деятельность которых влияет ряд факторов.

Во-первых, реорганизация системы высшего образования, медицинской системы сопровождается укрупнением и сокращением числа государственных (муниципальных) учреждений, а следовательно, ростом конкуренции среди них. По замыслу государства, повышение конкуренции среди юридических лиц, в том числе государственных (муниципальных) учреждений, участвующих в оказании государственных (муниципальных) услуг, будет способствовать улучшению качества их оказания. На дальнейшее наращивание этого процесса направлено вовлечение в процесс реализации конституционных гарантий в социальной и иных сферах

<sup>5</sup> CIMA — Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету — был создан в Великобритании в 1919 г. под названием «Институт бухгалтеров по учету затрат» (The Institute of Cost and Works Accountants, ICWA).

В 1972 г. институт сменил первоначальное название ICWA на «Институт специалистов по управленческому учету и учету себестоимости» (The Institute of Cost and Management Accountants), затем, в 1986 г. после получения Высочайшего соизволения, — на «Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету» (the Chartered Institute of Management Accountants) (иначе — «Институт присяжных бухгалтеров в области управленческого учета»). При этом слово Chartered в названии института указывает на то, что он был зарегистрирован на основании *королевской хартии* (Royal Charter), и слово *сертифицированный* в русском переводе не совсем точно передает смысл английского названия.

В настоящее время CIMA активно работает по всему миру, специализируясь в разработке технологий учета для целей внутреннего контроля и управления в производственных, сервисных и общественных организациях. Заслужил репутацию ведущего профессионального сообщества в области учета себестоимости, бюджетирования, управленческого учета, оценки инвестиций и принятия управленческих решений.

деятельности организаций, не являющихся государственными (муниципальными) учреждениями.

Тем самым будет обеспечена возможность потребителю услуг самому выбрать на конкурентной основе место (организацию-поставщика), качество и объем услуг, которые гарантированы государством.

Во-вторых, важной управленческой задачей в деятельности бюджетных учреждений становится достижение повышения качества и доступности услуг за счет эффективного использования *ограниченных* финансовых, материальных, трудовых и иных ресурсов.

В-третьих, проводимые в России реформы нацелены на сокращение расходов государственного бюджета на финансирование социальных программ, с одной стороны, и на наращивание бюджетными учреждениями доходов от приносящей доходы деятельности (оказания платных услуг, сдачи имущества в аренду и т.п.) — с другой стороны.

Так, в 2013 г. в сравнении с 2012 г. объем платной медицинской помощи увеличился на 14 млрд руб.; выявлен рост на 12% больных, пролеченных в стационарах платно<sup>6</sup>, а в 2014 г. стоимость платных медицинских услуг возросла на четверть в целом по России. По расчетам Росстата, их объем увеличился до 445,2 млрд руб. в 2014 г. по сравнению с 358,5 млрд руб. в 2013 г. (рост на 24,2%)<sup>7</sup>.

Государственным (муниципальным) учреждениям предоставлена большая самостоятельность в развитии новых видов деятельности, распоряжении имуществом и использовании дополнительных доходов, полученных от приносящей доход деятельности. При этом принятие решений и ответственность за эффективное их исполнение частично перенесены на нижние уровни управления государственным (муниципальным) учреждением.

Указанные выше факторы предопределяют необходимость организации системы управленческого учета как информационной базы для оценки результативности и эффективности

деятельности государственных (муниципальных) учреждений и их структурных подразделений, выработки и обоснования тактических и стратегических управленческих решений, направленных на повышение их конкурентоспособности.

Изучению особенностей организации финансового и управленческого учета в учреждениях образования посвящены исследования М.Г. Абиловой [3], Г.В. Балашова [4], С.Н. Беловой [5], Т.Г. Дубравы [6], Е.М. Егоровой и Н.Н. Гапоненко [7], А.Н. Крыловой [8], Г.И. Мальцевой [9] и др. Как правило, речь идет о диссертационных работах, написанных до начала проводимой в настоящее время реформы образования. Меньшее количество ученых работало в области бухгалтерского и управленческого учета в учреждениях здравоохранения. В их числе Н.А. Бреславцева и Н.А. Рябоконт [10], Н.М. Парыгина [11].

Представляется необходимым дальнейшее развитие теоретико-методологических и организационных подходов к развитию управленческого учета в бюджетной сфере, учитывая стоящие перед ней задачи реформирования и кризисные явления в современной экономике. Коллектив кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации проводит исследования в этой области. По результатам научно-исследовательской работы, выполненной по заказу Правительства Российской Федерации в 2014 г. (творческий коллектив в составе М.А. Вахрушиной, М.И. Сидоровой, И.Д. Деминой, Н.В. Малиновской, М.Ю. Алейниковой, Е.Е. Ляльковой и К.М. Кондратьева), была опубликована монография [12]. В ней предложен комплекс мероприятий, направленных на становление и развитие управленческого учета в двух наиболее значимых социальных сферах: государственных (муниципальных) образовательных и медицинских учреждениях. Однако указанные проблемы по-прежнему требуют внимания, изучения и практического разрешения.

Как известно, важнейшими функциями управленческого учета являются: учетная, планово-контрольная, коммуникационная, управленческая, аналитическая. Для их успешной реализации управленческий учет обладает соответствующим инструментарием.

<sup>6</sup> URL: [http://audit.gov.ru/press\\_center/news/18265](http://audit.gov.ru/press_center/news/18265) (дата обращения: 15.12.2015).

<sup>7</sup> URL: <http://www.gazeta.ru/business/2015/12/30/8003135.shtml> (дата обращения: 15.12.2015).

В условиях современной глобальной экономики, учитывая специфику деятельности российских бюджетных учреждений, цель управленческого учета может быть определена как подготовка релевантной информации, направленной на решение *следующих задач*:

- планирование и текущий контроль расходов бюджетного учреждения, выявление и последующее снижение неэффективных затрат;
- калькулирование себестоимости услуг бюджетного учреждения;
- выработка адекватной для текущего момента ценовой политики бюджетного учреждения, обоснование перечня предоставляемых услуг (для учреждений, осуществляющих деятельность, приносящую доход);
- бюджетирование деятельности учреждения;
- оценка внешней среды (в том числе возможных изменений рыночной конъюнктуры) с целью выработки стратегии развития бюджетного учреждения и определения ключевых показателей эффективности (key performance indicators, KPI);
- обоснование и презентация направлений развития бизнес-модели бюджетного учреждения;
- управление в рамках избранной бизнес-модели отдельными ресурсами бюджетного учреждения (с целью их оптимального распределения): человеческими, финансовыми, материальными, нематериальными, земельными и информационными (включая коммуникационные);
- подготовка вариативных прогнозов стратегического развития бюджетного учреждения.

Извлечение прибыли не является уставной задачей бюджетных учреждений, однако они создают определенные социальные выгоды для общества. Мы разделяем научную позицию О.В. Рожновой, утверждающей, что управленческий учет может помочь бюджетным учреждениям осуществлять свою деятельность «правильным» образом, генерируя для общества большие выгоды с наименьшими затратами [13].

В рамках проводимой реформы бюджетной сферы в соответствии с Федеральным законом

от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (в ред. от 03.11.2015) введены новые формы и уточнен правовой статус бюджетных учреждений. Последние подразделены на казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Казенные учреждения, финансовое обеспечение которых осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы, лишены хозяйственной самостоятельности. Самостоятельность бюджетных учреждений расширена благодаря предоставленным им правам распоряжаться движимым имуществом (за исключением особо ценного имущества) и доходами от приносящей доход деятельности. Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления автономным учреждением деятельности и использования закрепленного за автономным учреждением имущества.

Очевидно, что в этих условиях наибольшее значение и распространение управленческий учет должен получить в бюджетных и автономных учреждениях. Управленческий учет наряду с бюджетным (сравнительный анализ указанных видов учета представлен в *табл. 2*) может стать важным элементом системы управления этими учреждениями.

Рассматривая управленческий учет как перспективное практическое направление учетно-аналитической деятельности бюджетных учреждений, в рамках данной статьи представляется необходимым уточнить его теоретические основы — предмет, объекты, принципы.

Предметом любой науки выступает то, на изучение чего направлены конкретные исследования в данной области научных знаний. Предметом управленческого учета выступают бюджетирование, собственно учет, анализ, контроль и мотивация деятельности организации в целом, ее отдельных сегментов,



Таблица 2

## Сравнение характеристик бюджетного и управленческого видов учета

Критерий	Бюджетный учет	Управленческий учет
Обязательность ведения учета	Требуется в соответствии с действующим законодательством	Не требуется в соответствии с законодательством
Основные нормативные правовые документы, определяющие порядок ведения учета	Бюджетный кодекс Российской Федерации, Закон № 402-ФЗ, приказы Минфина России: – от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (в ред. от 06.08.2015); – от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (в ред. от 17.08.2015); – от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (в ред. от 26.08.2015); – от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»	Отсутствуют
Цель ведения учета	Составление и представление финансовых документов и отчетов для государственных контролирующих органов. Обеспечение расходования средств в соответствии с целями, заложенными в смете учреждения	Информационное обеспечение процесса развития учреждения
Правила и принципы ведения учета	Общепринятые в теории бухгалтерского учета правила и принципы	Учетные правила и принципы могут формироваться учреждением самостоятельно исходя из тактических и стратегических целей учреждения
Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Руководитель бюджетного учреждения, руководители структурных подразделений учреждения
Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения бюджетного учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета
Принцип группировки расходов учреждения	По экономическим элементам	По статьям калькуляции
Объекты учета и отчетности	Учреждение как юридическое лицо	Структурные подразделения учреждения, бизнес-модель, бизнес-процессы, ключевые показатели эффективности и др.
Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности
Необходимость использования метода двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно

направленные на повышение конкурентоспособности организации. Применительно к деятельности бюджетных учреждений **предмет управленческого учета** можно определить как бюджетирование, учет, анализ, контроль и мотивация всех участников бюджетного процесса, направленные на повышение эффективности решения социальных задач, поставленных перед учреждением государством, и конкурентоспособности государственного учреждения.

Объектом науки является та сторона действительности, на изучение которой направлена данная наука. По мере развития знаний об управленческом учете, с возникновением новых микро- и макроэкономических факторов, влияющих на деятельность современных хозяйствующих субъектов, перечень объектов управленческого учета расширяется. Наиболее полную классификацию современных объектов управленческого учета, сгруппированных по его функциям, по нашему мнению, представил А.Н. Бобрышев (табл. 3).

В табл. 3 представлен перечень возможных объектов управленческого учета, не учитывающий вид деятельности, форму собственности и макроэкономические условия деятельности хозяйствующего субъекта. Нам представляется, что ряд объектов, свойственных аналитической функции (состояние взаимоотношений с поставщиками, покупателями и другими контрагентами, устойчивые и скрытые сигналы

ухудшения финансового положения, стратегические проблемы, сильные и слабые стороны организации), заслуживают более пристального внимания в условиях кризисных явлений в экономике. В стабильной макросреде в системе управленческого учета организации они могут отойти на второй план.

Вместе с тем, по нашему мнению, объект «стадии жизненного цикла продукции» будет присутствовать в системе управленческого учета организации, производящей и реализующей продукцию, объект «инвестиции» — в хозяйствующем субъекте, осуществляющем инвестирование.

Учитывая это, остановимся на некоторых возможных объектах управленческого учета деятельности государственных учреждений.

Традиционным, наиболее распространенным и применимым к деятельности бюджетных учреждений, является такой объект учета, как **центр финансовой ответственности** (центры ответственности). Центры ответственности принято подразделять на центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. Поскольку их содержание общеизвестно, отметим лишь, что центрами затрат бюджетного учреждения могут стать финансовая служба, бухгалтерия, отдел кадров и другие административные службы, центром доходов — отдел оформления договорных услуг, центрами прибыли — отдельные подразделения

Таблица 3

Объекты управленческого учета [14, с. 145]

Функции управленческого учета	Объекты управленческого учета
Учетная	Объекты калькулирования фактической себестоимости, затраты, доходы, финансовые результаты, ресурсы, активы, обязательства, капитал, бизнес-процессы
Планово-контрольная	Бюджеты (сметы) и отклонения от бюджетлируемых параметров, параметры целевого программно-бюджетного управления, сегменты и структурные единицы
Коммуникационная	Управленческая отчетность, система информационного обеспечения, финансовые и нефинансовые показатели
Управленческая	Бизнес-процессы, бизнес-модель, центры ответственности, стадии жизненного цикла продукции, виды деятельности, финансовые результаты, инвестиции, денежные потоки
Аналитическая	Качество, инвестиции, показатели эффективности, величина добавленной стоимости, состояние ресурсов, жизненный цикл продукции, состояние взаимоотношений с поставщиками, покупателями и другими контрагентами, устойчивые и скрытые сигналы ухудшения финансового положения, стратегические проблемы, сильные и слабые стороны организации

медицинского учреждения: терапевтическое, хирургическое, стоматологическое и т.д., центрами инвестиций (в образовательном учреждении) — филиалы учреждения, при условии, что директору филиала будет предоставлено право распоряжаться прибылью, полученной от оказания договорных услуг.

**Бизнес-процесс** — это совокупность взаимосвязанных мероприятий или задач, направленных на создание определенного продукта или услуги для потребителей. Бюджетные учреждения в первую очередь оказывают услуги, представляющие собой определенный набор бизнес-процессов. Поэтому бюджетным учреждениям свойственен этот объект управленческого учета. Примером образовательного бизнес-процесса является выпуск бакалавра (магистра) по определенной специальности и форме обучения; пример бизнес-процесса в медицинском учреждении — предоставление пациенту конкретного вида медицинской помощи. При этом инструментарий управленческого учета должен позволить выстроить бизнес-процесс бюджетного учреждения таким образом, чтобы повысить качество предоставляемых услуг с одновременным снижением затрат на их оказание.

Как следует из Международных принципов управленческого учета, опубликованных СИМА, одним из центральных объектов современного управленческого учета является бизнес-модель организации. Информационный риск (или недостаточность информации) может послужить причиной неэффективности бизнес-модели бюджетного учреждения, что негативно скажется на результатах его деятельности.

**Бизнес-модель** организации — представление структурных, операционных и финансовых механизмов работы организации, ее продуктов и услуг в настоящий момент времени и их дальнейшее развитие для достижения стратегических целей организации [15].

Совет по интегрированной отчетности для целей построения данного вида отчетности определил «бизнес-модель» следующим образом: это система трансформирования входов в выходы и результаты посредством бизнес-деятельности, которая направлена на выполнение стратегических целей организации и создание

ценности в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе<sup>8</sup>. Иными словами, бизнес-модель призвана раскрыть механизм, используемый организацией для создания экономических выгод и генерирования денежных потоков. Бизнес-модель реализуется путем преобразования шести видов капитала: финансового, производственного, интеллектуального, человеческого, социального и природного.

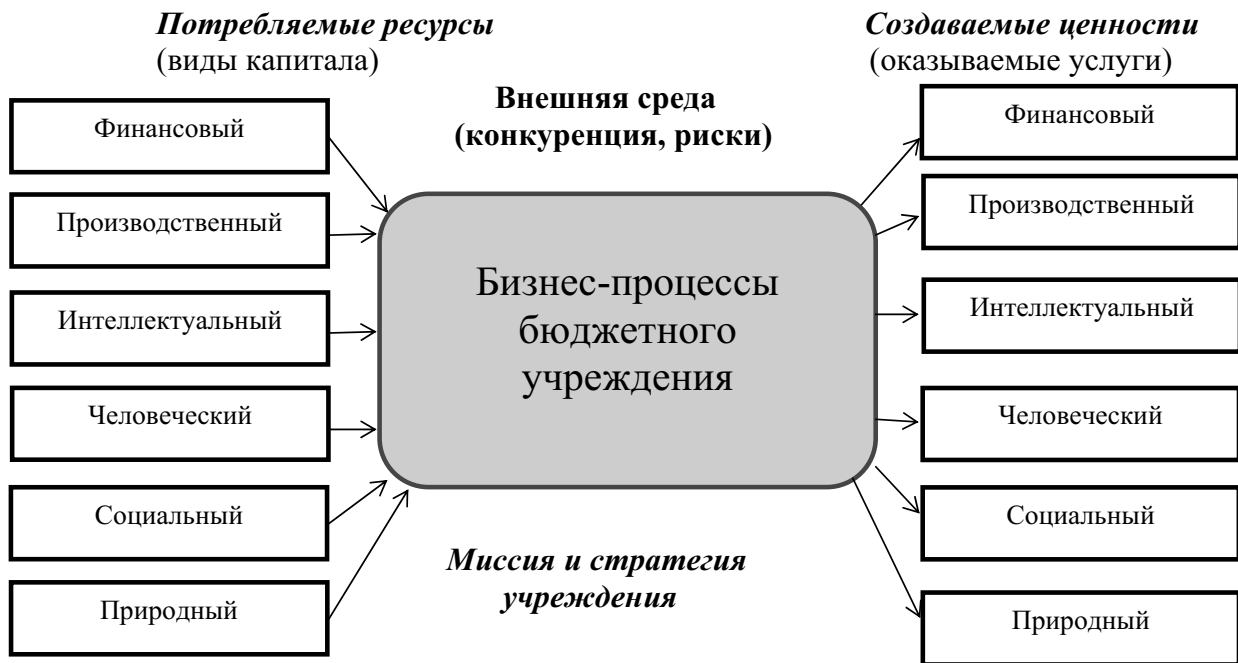
Понятие бизнес-модели связано в первую очередь с деятельностью коммерческой организации. Однако в условиях реформирования бюджетной сферы, решения задачи экономии бюджетных средств с одновременным расширением хозяйственной самостоятельности бюджетных учреждений (предоставлением им возможности осуществления деятельности, приносящей доход) понятие «бизнес-модель» может быть адаптировано к деятельности бюджетных учреждений. Применительно к деятельности бюджетного учреждения схематично бизнес-модель может быть представлена, как показано на *рисунке*.

Очевидно, что в условиях функционирования бюджетных учреждений основное внимание должно быть уделено двум видам капитала: интеллектуальному и человеческому.

Развитие бизнес-модели невозможно без проведения анализа микро- и макросреды, в которой функционирует бюджетное учреждение, анализа конъюнктуры рынка предоставляемых им услуг. Развитию бизнес-модели способствует также выработка стратегии бюджетного учреждения: стратегия в области основной деятельности и в области оказания услуг, приносящих доход; инновационная стратегия; стратегия в области работы с персоналом; стратегия в области международной деятельности; региональная политика (включая политику в области развития филиальной сети). Предназначение управленческого учета — генерировать информацию, необходимую для решения всех вышеперечисленных задач.

**Принцип** (от лат. *principium* — основа, начало) — это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. Принципы управленческого учета представлены в *табл. 4*.

<sup>8</sup> URL: <http://integratedreporting.org> (дата обращения: 15.12.2015).



Бизнес-модель бюджетного учреждения

Таблица 4

## Принципы управленческого учета

Название принципа	Содержание принципа
Оперативность представления информации	Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности
Полезность представляемой информации	Предполагает применение инструментария управленческого учета, обеспечивающего получение информации, <i>полезной и значимой</i> для принятия управленческих решений
Гибкость системы управленческого учета	Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям бюджетного учреждения, совершенствование системы по мере изменения бизнес-процессов учреждения
Прогнозность системы управленческого учета	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности бюджетного учреждения в целом и его структурных подразделений
Экономичность представляемой информации	Означает, что эффект от использования сведений, полученных из системы управленческого учета, должен быть выше расходов на ее подготовку
Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки их деятельности, максимально способствующих их мотивации
Принцип управления по отклонениям	Означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от запланированных, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить причины их возникновения
Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем данного уровня управления
Представление релевантной информации	Означает соблюдение взвешенного баланса между: <ul style="list-style-type: none"> <li>– прошлой, текущей и будущей информацией;</li> <li>– внутренними и внешними данными;</li> <li>– финансовой и нефинансовой информацией</li> </ul>

Интересные предложения, направленные на дальнейшее развитие принципов управленческого учета, содержатся в статье О.В. Рожновой «Управленческий учет как глобальная учетная наука» [13]. Мы разделяем мнение автора о необходимости расширения существующего перечня принципов такими, как «безопасная транспарентность (максимальная прозрачность, соединенная с разумно ограниченной конфиденциальностью и превентивными мерами безопасности)» и «принцип свободы действий» (предопределяется отсутствием законодательства в области управленческого учета). Аргументированными и в то же время креативными нам представляются предложения автора, направленные на реализацию принципов «модного дома (принцип инноваций)» и «селфи», предполагающего постоянный взгляд бизнеса на себя для мониторинга всех действий, включая и действия системы управленческого учета. Все рассмотренные выше принципы могут стать основой построения управленческого учета в бюджетных учреждениях. Видно, что это иные принципы, отличные от принципов ведения бюджетного финансового учета.

Другой важной проблемой в обеспечении поступательного развития управленческого учета является кадровое обеспечение. «Кадры решают все». Невозможно не обратиться к этому афоризму в контексте решения задачи построения управленческого учета в бюджетной сфере. Общеизвестно, что организация и ведение управленческого учета (в условиях отсутствия его законодательного регулирования) зачастую требуют от бухгалтера-аналитика (специалиста, осуществляющего управленческий учет) креативного мышления<sup>9</sup>.

В соответствии с задачами, стоящими перед управленческим учетом, усилия бухгалтера-аналитика должны быть направлены на сохранение и приращение стоимости учреждения, на совершенствование его бизнес-модели.

Однако управленческий учет в России до сих пор находится в стадии становления, его возможности бюджетными учреждениями в полной мере пока не востребованы. В российской

учетной практике учетно-контрольные функции, закрепленные за бухгалтерскими службами организаций, традиционно отделены от планово-аналитических, возложенных на планово-финансовые подразделения. Кроме того, в сравнении с коммерческой организацией, управленческие функции финансовой службы бюджетного учреждения в настоящее время существенно ограничены (табл. 5).

Из табл. 5 следует, что наибольшими управленческими функциями обладают финансовые службы главных распорядителей бюджетных средств, а также получатели бюджетных средств, если в соответствии с учредительными документами государственному учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доход деятельность.

Как отмечалось выше, бюджетные учреждения в настоящее время находятся в стадии реформирования, предполагающего расширение их хозяйственной самостоятельности. Спектр решений, принимаемых учреждениями самостоятельно, постепенно расширяется. Следовательно, роль бухгалтера-аналитика будет возрастать.

Результаты исследований, проведенных компанией «КПИМГ» еще в 2009 г., позволили сделать следующий вывод: «Менеджеры ожидают от финансовых контроллеров, в первую очередь, профессиональной помощи, критических замечаний и поддержки в различных сферах бизнеса. Современным контроллерам не хватает управленческих компетенций. Спектр задач должен быть расширен: от финансового аналитика и конструктора различных сфер бизнеса до спарринг-партнера (соперник одинакового профессионального уровня) менеджера»<sup>10</sup>. При этом следует учитывать компетенции и навыки, ожидаемые работодателями от менеджеров (табл. 6) [16].

Современный бухгалтер-аналитик, работая совместно с бизнес-менеджером, помимо учетно-аналитических навыков, должен обладать широкими управленческими компетенциями.

Необходимый бухгалтеру-аналитику базовый уровень знаний предполагает умение обрабатывать первичную информацию, вести

<sup>9</sup> В странах континентальной Европы используют другой термин — «финансовый контроллер».

<sup>10</sup> URL: <http://www.yurhelp.ru/news4175.html> (дата обращения: 15.12.2015).

Таблица 5

## Функции финансовых служб бюджетных учреждений

Функция управления	Особенности реализации в бюджетном учреждении
Финансовое планирование	Осуществляется сметное планирование на год с разбивкой по кварталам
Участие в определении ценовой политики	Осуществляется, если учреждение оказывает платные услуги и получает внебюджетные средства
Оценка возможных изменений структуры в виде слияний	Характерна для финансовых служб главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств и, как правило, не присуща получателям бюджетных средств
Управление финансовыми ресурсами	Широкими полномочиями обладают финансовые службы главных распорядителей бюджетных средств. В случае использования внебюджетного финансирования функция приобретает важное значение для получателей бюджетных средств
Функция учета, контроля и анализа	Ведение учета, сопоставление отчетных данных с плановыми, фактических затрат с нормативными, расходования средств с целями, заложенными в смете
Поиск внутренних и внешних источников финансирования	Все бюджетные учреждения имеют существенные ограничения в проведении операций на рынке кредитов и ценных бумаг
Построение отношений с коммерческими банками и страховыми компаниями	Возможности ограничены – за счет средств бюджета осуществляется лишь обязательное страхование (обязательное личное страхование военнослужащих, работников налоговых служб, пожарных и других лиц, деятельность которых связана со значительными рисками, а также страхование гражданской ответственности собственников транспортных средств). Отсутствует самостоятельность в построении отношений с коммерческими банками и страховыми компаниями

Таблица 6

## Компетенции и навыки, ожидаемые работодателями

Уровень компетентности	Трудовые навыки	Дополнительные навыки, в процентах от их общего объема
Руководитель высшего звена	Наличие опыта принятия стратегических решений с ответственностью за результаты деятельности организации в целом. Наличие опыта принятия долгосрочных решений в различных сферах бизнеса	Учетно-финансовые навыки – 13. Деловые качества – 2. Умение работать с людьми – 23. Лидерские качества – 39
Старший менеджер	Наличие опыта принятия решений с ответственностью за профессиональные действия коллег. Работа в различных сферах с направленностью управленческих решений от среднесрочного до долгосрочного периода	Учетно-финансовые навыки – 25. Деловые качества – 25. Умение работать с людьми – 25. Лидерские качества – 25
Менеджер среднего уровня управления	Наличие опыта ограниченной ответственности за профессиональные действия коллег. Принятие среднесрочных управленческих решений	Учетно-финансовые навыки – 39. Деловые качества – 24. Умение работать с людьми – 21. Лидерские качества – 16
Менеджер начального уровня управления	Ответственность за результаты собственной деятельности. Принятие узконаправленных краткосрочных решений	Учетно-финансовые навыки – 64. Деловые качества – 16. Умение работать с людьми – 14. Лидерские качества – 6

бухгалтерский бюджетный учет. При этом аналитик должен быть уверенным пользователем бухгалтерских информационных систем, обеспечивать целостность, надежность информации и возможность доступа к ней.

Следующий уровень знаний предполагает умения формировать целостные финансовые отчеты, отвечающие запросам и информационным потребностям заинтересованных внешних пользователей. При этом учетная информация, как отмечалось выше, дополняется внеучетной релевантной информацией для придания отчетности управленческой направленности: формулируется стратегия бюджетного учреждения, его инвестиционная и инновационная политика, политика в области управления эффективностью. Компетенции современного бухгалтера-аналитика охватывают поддержку бизнеса в других специализированных областях знаний, таких как налоговое планирование или планирование сделок слияния-поглощения.

Бухгалтер-аналитик бюджетного учреждения должен не только владеть техническими приемами сбора и обработки информации, но и обладать широким набором «коммерческих» знаний, знаний в области бизнеса. Он должен знать и иметь глубокие знания в области микроэкономики, понимать экономику своего учреждения, особенности оказания услуг учреждением, специфику его бизнес-процессов, обладать знаниями в области маркетинга и сбыта, IT-технологий.

Как отмечалось выше, усилия бухгалтера-аналитика должны быть направлены на развитие бизнес-модели учреждения. Подготовка учетно-аналитической информации в этом случае будет происходить в условиях высокой неопределенности. Для того чтобы оценить сложившуюся бизнес-модель и предложить варианты новой, специалист по управленческому учету должен быть способен оценить перспективу взаимодействия учреждения с меняющейся внешней средой. Задача оптимизации бизнес-модели организации может быть успешно решена лишь с

использованием экономико-математического моделирования, с инструментарием которого должен быть знаком бухгалтер-аналитик.

В новых экономических условиях, связанных с неопределенностью и кризисными процессами внешней среды, неизбежно возрастание роли статистической информации и статистических методов обработки данных. Бухгалтер-аналитик должен обладать соответствующими компетенциями.

Наконец, работа в новых условиях предполагает активное взаимодействие бухгалтера-аналитика не только с менеджерами, но и со всеми членами трудового коллектива учреждения. Коммуникации, позволяющие бухгалтеру-аналитику стать ключевым членом управленческой команды бюджетного учреждения, — важная составляющая деятельности современного аналитика. Это потребует от специалиста по управленческому учету соответствующей психологической подготовки.

Бухгалтерская информация, подкрепленная первичными документами, традиционно считается наиболее надежной и достоверной. В деятельности бухгалтера-аналитика эта информация является незаменимой. Однако он должен уметь сочетать финансовые оценки с пониманием бизнеса, умением анализировать деятельность учреждения, обосновывать управленческие решения и сопровождать их от стадии планирования до внедрения в жизнь. Искусство бухгалтера-аналитика состоит в том, чтобы, опираясь на эту информацию, умело и аргументированно высказать собственное профессиональное суждение, что в конечном итоге будет способствовать принятию правильного управленческого решения, а следовательно, повышению конкурентоспособности бюджетного учреждения.

Решение общеметодологических и организационных проблем будет способствовать успешному развитию управленческого учета как современной учетной парадигмы бюджетных учреждений.

## Литература

1. Проект основных направлений бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. URL: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64713&area\\_id=4&page\\_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64713&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I) (дата обращения: 15.12.2015).

2. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. URL: <http://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (дата обращения: 15.12.2015).
3. *Абилова М.Г.* Концептуальные подходы к бюджетированию в государственном вузе // Финансы и кредит. 2009. № 48.
4. *Балашов Г.В.* Экономика высшей школы: особенности формирования нового механизма: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. СПб., 1993.
5. *Белова С.Н.* Организация бухгалтерского учета в государственных высших учебных заведениях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. СПб., 2004.
6. *Дубрава Т.Г.* Формирование рыночных отношений в высших учебных заведениях: теория и практика: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.11. М., 1994.
7. *Егорова Е.М., Гапоненко Н.Н.* Предпринимательская деятельность государственного вуза: проблемы, пути решения // Советник бухгалтера в сфере образования и науки. 2005. № 3 (27).
8. *Крылова А.Н.* Методическое обеспечение управленческого учета в вузах: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Иркутск, 2005.
9. *Мальцева Г.И.* Трансформация финансового механизма и системы управленческого учета вуза в условиях бюджетных реформ: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 и 08.00.12. Томск: Томск. гос. ун-т, 2007.
10. *Бреславцева Н.А., Рябоконе Н.А.* О стоимости платных медицинских услуг в медицинских учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2008. № 20.
11. *Парыгина Н.М.* Бюджетный учет и организация внутреннего контроля медицинских услуг в клинических диагностических центрах: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2011.
12. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования: монография / под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Научные технологии, 2015.
13. *Рожнова О.В.* Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6.
14. *Бобрышев А.Н.* Управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике: монография. Ставрополь: АГРУС СтГАУ, 2015.
15. *Al-Debei M.M., El-Haddadeh R., Avison D.* Defining the Business Model in the New World of Digital Business. London, Brunel University, 2008.
16. Ready for business. Bridging the employability gap. The CIMA story. CIMA. London, 2015.

### References

1. Proekt osnovnykh napravlenii biudzhethnoi politiki na 2016 god i na planovyi period 2017 i 2018 godov [The main directions of budget policy for 2016 and the planning period of the years 2017 and 2018]. URL: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=64713&area\\_id=4&page\\_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64713&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz3w0OPus1I) (accessed: 15.12.2015) (in Russ.).
2. Global management accounting principles. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organizations. URL: <http://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (accessed: 15.12.2015).
3. *Abilova M.G.* Kontseptual'nye podkhody k biudzhetrovaniu v gosudarstvennom vuze [Conceptual approaches to budgeting in state Universities]. *Finansy i kredit — Finance and credit*, 2009, no. 48 (in Russ.).
4. *Balashov G.V.* Ekonomika vysshei shkoly: osobennosti formirovaniia novogo mekhanizma: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.05 [The economy of higher school: peculiarities of the formation of a new mechanism: thesis paper, PhD]. St. Petersburg, 1993 (in Russ.).
5. *Belova S.N.* Organizatsiia bukhgalterskogo ucheta v gosudarstvennykh vysshikh uchebnykh zavedeniakh: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12 [The organization of accounting in public institutions of higher education: thesis paper, PhD]. St. Petersburg, 2004 (in Russ.).



6. *Dubrava T.G.* Formirovanie rynochnykh otnoshenii v vysshikh uchebnykh zavedeniakh: teoriia i praktika: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.11 [The formation of market relations in higher education: theory and practice: thesis paper, PhD]. Moscow, 1994 (in Russ.).
7. *Egorova E.M., Gaponenko N.N.* Predprinimatel'skaia deiatel'nost' gosudarstvennogo vuza: problemy, puti resheniia [Entrepreneurial activity of the state universities: problems and solutions]. Sovetnik bukhgaltera v sfere obrazovaniia i nauki — The adviser for the bookkeeper in sphere of education and science, 2005, no. 3 (27) (in Russ.).
8. *Krylova A.N.* Metodicheskoe obespechenie upravlencheskogo ucheta v vuzakh: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12 [Methodical maintenance of management accounting in universities: thesis paper, PhD]. Irkutsk, 2005 (in Russ.).
9. *Mal'tseva G.I.* Transformatsiia finansovogo mekhanizma i sistemy upravlencheskogo ucheta vuza v usloviakh biudzhetykh reform: dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.10 i 08.00.12 [The transformation of the financial mechanism and management accounting system of the University under the conditions of budget reforms: thesis paper, PhD]. Tomsk, Tomskii gosudarstvennyi universitet — Tomsk State University, 2007 (in Russ.).
10. *Breslavtseva N.A., Riabokon' N.A.* O stoimosti platnykh meditsinskikh uslug v meditsinskikh uchrezhdeniakh [About the cost of paid medical services in medical institutions]. Bukhgalterskii uchet v biudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiakh — Accounting in budgetary and non-profit organizations, 2008, no. 20 (in Russ.).
11. *Parygina N.M.* Biudzhetyi uchet i organizatsiia vnutrennego kontrolya meditsinskikh uslug v klinicheskikh diagnosticheskikh tsentrakh: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12 [Budget accounting organization and the internal control of medical services in clinical diagnostic centers: thesis paper, PhD]. Moscow, 2011 (in Russ.).
12. *Upravlencheskii uchet v gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdeniakh: metodologiya, organizatsiia i napravleniia sovershenstvovaniia: monografiia / pod red. M.A. Vakhruzhinoi* [Management accounting in state (municipal) institutions: methodology, organization and areas for improvement: a monograph, ed. M.A. Vakhruzhina]. Moscow, Nauchnye tekhnologii — Science technology, 2015 (in Russ.).
13. *Rozhnova O.V.* Upravlencheskii uchet kak global'naia uchetnaia nauka [Managerial accounting as a global accounting science]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 6 (in Russ.).
14. *Bobryshev A.N.* Upravlencheskii uchet v usloviakh krizisnykh protsessov v ekonomike: monografiia [Management accounting in the context of crisis processes in the economy: a monograph]. Stavropol, AGRUS StGAU — SSAU AGRUS, 2015 (in Russ.).
15. *Al-Debei M.M., El-Haddadeh R., Avison D.* Defining the Business Model in the New World of Digital Business. London, Brunel University, 2008.
16. Ready for business. Bridging the employability gap. The CIMA story. CIMA. London, 2015.



## КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Развитие бухгалтерского учета в России и Болгарии в условиях глобализации экономики:** монография/редкол.: В. Г. Гетьман, М. Д. Михайлов, У. Ю. Блинова, Л. Н. Герасимова, Е. Н. Домбровская; авт. вступ. ст. М. А. Эскиндаров. М.: Финансовый университет, 2015. 300 с.

ISBN 978-5-7942-1292-1

Монография посвящена вопросам развития бухгалтерского учета и выработке мероприятий по решению учетных проблем в условиях глобализации экономики.

Издание представляет интерес для ученых, аспирантов и студентов, интересующихся результатами и перспективами исследований в области современного бухгалтерского учета.

УДК 657 (312.2)

# Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга

**КАРПОВА ТАТЬЯНА ПЕТРОВНА,**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономики и финансов Смоленского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Смоленск, Россия  
**E-mail:** t.p.karпова@gmail.com

## АННОТАЦИЯ

В статье раскрываются эксклюзивные особенности содержания концепции управленческого учета на основе движения продукта по стадиям производственного цикла, идентифицированным с местами возникновения и носителями затрат. В качестве основного элемента концепции выступают процессы калькулирования «основного» и добавочных ресурсов, промежуточного и конечного продуктов в целях управления затратами по мере их нарастания в ходе прохождения по технологическим операциям, установленным технологией и организацией производства.

Акцентировано внимание на построении калькуляционного процесса при вмешательствах в производство на всех технологических циклах изготовления изделий, выполнения работ и услуг. Использование такого подхода в организации учета продуктовых и функциональных затрат, калькулирования промежуточных и конечных продуктов создаст возможность в системе контроллинга выбора метода мониторинга не только степени информационного обеспечения принятых оперативных, тактических и стратегических управленческих решений, адекватного современным требованиям менеджмента, но и их непосредственного исполнения.

**Ключевые слова:** концепция, модель, система учета затрат, управленческий учет, переменные и постоянные затраты, нарастание затрат и процесс производства, калькулирование затрат, промежуточные и готовые продукты, контроллинг.

## The Concept of Management Accounting Based on Product Movement and Cost Increase in Controlling System

**TATYANA P. KARPOVA,**

Doctor of Economics, Professor, Head of the Economics and Finance Department, Smolensk branch of Financial University under the Government of the Russian Federation, Smolensk, Russia  
**E-mail:** t.p.karпова@gmail.com

## ABSTRACT

The article describes the main features of the management accounting concept based on the product movement at different stages of the manufacturing process by cost centers. The key element of the concept is the process of calculating "basic" and additional resources, intermediate and final products in order to manage

costs following their increase in the course of manufacturing operations set by technology and production process organization.

The article also focuses on building the costing process when the involvement in production occurs during all technological processes of producing goods and providing services. The use of such an approach in product and functional cost accounting, as well as in calculation of intermediate and final products creates an opportunity to choose within the controlling system the method to monitor both the level of information support for modern operational, tactical and strategic management decisions and their immediate implementation.

**Keywords:** concept, model, cost accounting system, management accounting, variable and fixed costs, increase in costs and manufacturing process, costing, intermediate and final products, controlling.

Бухгалтерский учет — это язык для описания хозяйственного процесса  
Я.В. Соколов

Однако наращение объемов продаж и увеличение цен ограничено конъюнктурой рынка. Отсюда увеличение прибыли в основном может быть достигнуто за счет снижения себестоимости продукции, работ и услуг. В то же время снижать затраты до бесконечности невозможно, так как это скажется прежде всего на снижении качества продуктов [1].

**А**ктуальной задачей эффективной работы практически каждого российского предприятия является управление затратами. При этом в последнее время наблюдается рост неконтролируемых, нерегулируемых и необоснованных затрат. В целях решения данной проблемы компании разрабатывают программы, ориентированные на увеличение прибыли от продаж. При этом совершенно справедливо считается, что рост прибыли может быть достигнут за счет наращивания объемов продаж, развития производства отдельных изделий, повышения цен на продукцию, работы и услуги, а также снижения себестоимости продуктов и т.д. (рис. 1).

Для обеспечения рационального функционирования системы управления затратами на предприятии необходимо, по нашему мнению, обеспечить решение задач краткосрочного и оперативно-производственного планирования, контроля отклонений от норм, выявления причин отклонений для мотивации труда по центрам финансовой ответственности, расчета затрат по процессам и потребности в ресурсах, управления качеством продукции [2].

Обычно главное содержание таких программ представлено анализом соотношения между

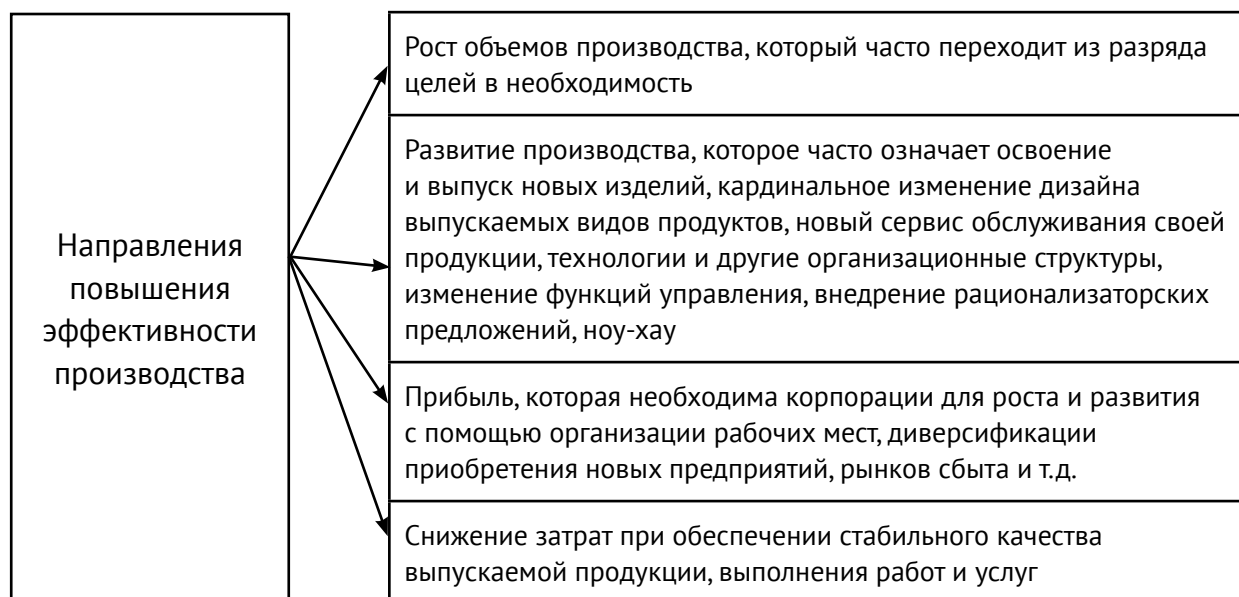


Рис. 1. Направления повышения эффективности производства

доходами и расходами. Поэтому управление затратами является одним из путей решения проблемы. С этих позиций крупные компании в России начинают создавать службы и отделы, которые занимаются или будут комплексно заниматься управлением затратами. В зарубежной практике такая служба или отдел носит название отдела (или службы) контроллинга. Доказано, что система контроля и регулирования затрат на производстве обеспечивает снижение затрат и рост эффективности производства без снижения качества продукта.

Существуют разные точки зрения по поводу дефиниции «контроллинг» и его функций, выполняемых в процессе управления затратами [3]. Термин «**контроллинг**» (от англ. to control) означает контролировать, управлять. Его название в Россию пришло из Германии, а в Великобритании и США вместо контроллинга употребляют термин «**управленческий учет**» (managerial accounting, management accounting). Отсюда произошло различие понятия «контроллинг» и его функционального предназначения.

Отечественная терминология (по данным исследования литературных источников и журнальных статей, посвященных этой теме) либо отдельно использует оба термина, либо смешивает эти два понятия, либо вообще объединяет. Многие разработчики функционирующих систем контроллинга практически считают, что контроллинг и управленческий учет — одно и то же, и соответственно тому строят архитектуру своих платформ.

Разработка методологии, содержания, понятийного аппарата и его наполняемости и непосредственно самой системы управления в России шло двумя путями: собственными силами организаций (путем создания финансовых департаментов) и с приглашением специализированных консалтинговых фирм. При организации контроллинга вопросы, связанные с постановкой учетного блока задач, решаются в зависимости от того, какая концепция (немецкая или американская) принята организацией за основу.

По немецкой концепции за основу берется внутренний учет во всех его формах: плановой, документальной, контрольной. Внешний (бухгалтерский финансовый) учет не входит в сферу контроллинга, построенного по такой системе.

Американская концепция базируется на интеграции управленческого и финансового учета. В связи с этим мы рассмотрим составные части управления затратами в контроллинге, которые представлены в *табл. 1*.

Думается, что в силу тенденций объединения двух подсистем бухгалтерского учета для внешних и внутренних пользователей и широкого использования учетных систем IAS<sup>1</sup> или GAAP<sup>2</sup> в качестве информационной базы для плановых и контрольных расчетов в будущем будет иметь место распространение контроллинга американской концепции. В любом случае обе модели используют информацию двух подсистем бухгалтерского учета, однако они не составляют сущности контроллинга, а служат лишь базой для него по уровням (оперативный, тактический, стратегический) менеджмента. Оценим реалии той или иной модели и постараемся рекомендовать соответствующий метод учета затрат.

Отмечается, что в область контроллинга как системы управления попадают все сферы деятельности предприятия, компании. Соответственно чему и организуется система учета объектов управления (автономная производственная бухгалтерия или интегрированная с финансовым сектором общей бухгалтерии) в целом по организации и в частности учета затрат на производство.

В сферу процедур оценки, кроме уровней менеджмента, входят цель, задачи и функции управления затратами, а также инструментарий, направленный на результат управления [4]. Оперативное управление затратами в основу своей концепции ставит постоянный контроль соблюдения норм затрат, тактическое управление устанавливает наблюдение за связью объемов производства с величиной затрат. При этом используется набор экономических и инженерных инструментов выявления резервов снижения затрат. Стратегическое управление предусматривает оптимизацию затрат в зависимости от полученных данных стратегического управленческого учета и нефинансовых показателей до уровня конкурентоустойчивой величины.

<sup>1</sup> IAS (International Accounting Standards) — Международные стандарты финансовой отчетности.

<sup>2</sup> GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) — Общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Таблица 1

## Система управления затратами

Критерий сравнения	Уровень управления затратами		
	Оперативное управление затратами	Тактическое управление затратами	Стратегическое управление затратами
Цели управления затратами	Поддержание величины затрат на определенном уровне	Сокращение затрат	Сокращение затрат при укреплении стратегической позиции предприятия
Задачи управления затратами	Получение оперативной информации об изменении величины затрат	Максимизация прибыли предприятия в краткосрочной перспективе	Создание долгосрочных конкурентных преимуществ
Функции затрат	Затраты – это функция учета и контроля	Затраты – это функция объема производства продукции	Затраты – это функция стратегических выборов, связанных со структурными и функциональными факторами
Интеграция инструментов управления	Нормирование затрат, учет отклонений фактических затрат от нормативных, анализ отклонений, анализ причин отклонений, осуществление корректирующих действий по минимизации отклонений от норм	Выявление резервов снижения затрат, разработка программ сокращения затрат, использование выявленных резервов в целях обеспечения экономии затрат путем снижения: а) материалоемкости; б) трудоемкости; в) фондоемкости	Оптимизация затрат, учитывающая полный жизненный цикл продукта, анализ цепочки ценностей, анализ затратообразующих факторов, процессно-ориентированное управление, анализ конкурентных преимуществ
Характер уровня управления	Краткосрочное управление, рутинный характер управления, постоянный контроль затрат, создание нормативного учета, использование данных производственного учета	Краткосрочное управление с учетом перспективы, ситуационный характер управления, экономические и инженерные расчеты, использование данных управленческого учета и нефинансовой информации	Долгосрочное управление, стратегическое планирование, анализ и контроль, использование данных стратегического управленческого учета наряду с нефинансовой информацией
Результат управления	Запланированная величина затрат	Снижение величины затрат	Конкурентоустойчивая величина затрат

Следует уточнить ситуацию, сложившуюся в настоящее время относительно полноты и достоверности отражения в бухгалтерском учете возникновения затрат и величины признания затрат расходами на производство и реализацию продукции. Во-первых, на многих предприятиях руководство оперативно не получает объективную информацию о производственных затратах в связи с нерациональным построением системы учета. Во-вторых, невозможно точно определить причины изменения уровня затрат через частично устаревшую методическую базу анализа и ее несоответствие новым технологиям учета. В-третьих, происходит нерациональное использование всех видов ресурсов в результате отсутствия надлежащего

контроля над расходами. В-четвертых, система планирования, основанная только на исторических данных, не позволяет оптимально распределять все виды ресурсов как во времени, так и по центрам ответственности, рабочим процессам, видам и наименованиям продуктов и учитывать все значимые факторы, влияющие на затраты. Наконец, существующие информационные технологии не в состоянии обеспечить скоординированную работу подразделений предприятий в связи с увеличением объема обрабатываемой информации и ее разнообразием.

Оперативное управление рассматривает затраты как функцию учета и контроля, тактическое – как функцию управленческих решений

относительно объемов производства, стратегическое управление затратами представляет функцию в качестве информационного обеспечения выбора метода, связанного со структурными и функциональными факторами.

Проявление функций затрат по уровням их управления реализуется в управленческом учете методами и способами сбора и обобщения, свойственными следующим системам: директ-костинг, абсорпшн-костинг, стандарт-кост, метод ABC, таргет-костинг, кайзен-костинг, CVP-анализ (анализ точки безубыточности), бенчмаркинг затрат, кост-киллинг, LCC-анализ, метод VCC. Перечисленные методы управления затратами, относящиеся как к стратегическому, так и к оперативному и тактическому управлению, достаточно разнообразны по своему содержанию, различны по своим целям и особенностям применения. Каждый метод имеет недостатки, ограничивающие его применение, и определенные преимущества. Можно сказать, что управление затратами не имеет предела совершенствования.

Практика отечественных компаний показала, что в условиях конкуренции и нестабильности

внешней среды наиболее приемлемым для контроллинга будет отражение нарастания производственных затрат по мере движения продукта при сопоставлении произведенных затрат с результатами деятельности подразделений и предприятия. Здесь процессы использования производственных ресурсов представляют собой «вход» в систему управления, в то время как результат деятельности — «выход» из нее. Методический аспект системы предусматривает согласование показателей, которыми будут измерены ресурсы, предназначенные для переработки в готовый продукт, продуктивность их использования в процессе переработки и результаты деятельности (табл. 2).

Другими словами, классическая организация функционирования системы выражается согласованностью финансовых и нефинансовых показателей производственных затрат и выручки от продажи готовой продукции [5]. Однако разные стадии производства, выполнение различных видов деятельности отдельными функциональными службами и подразделениями предприятия, по-разному организованные производственные процессы (параллельные и

Таблица 2

**Согласованность финансовых и нефинансовых показателей измерения производственных ресурсов, их продуктивности и результатов деятельности**

Стадия движения продукта	Показатели производственных ресурсов и продуктивности их использования	Показатели результатов деятельности, их краткая характеристика
Начало движения продукта	Отбор и оценка «основного» ресурса. Технологический фиксированный набор дополнительных к «основному» ресурсов (калькуляция «основного» и дополнительных ресурсов)	Уровень производственных запасов. Размер производственных мощностей. Обеспеченность рабочей силой и степень ее занятости. Экономическая выгода (как отклонения от бюджетов)
Создание и движение продукта	<b>Операционные затраты:</b> временные, организационные, на уровне предприятия и подразделений (калькулирование на основе стандартов и норм). <b>Затраты на внесение изменений в движение продукта:</b> альтернативные, не предусмотренные сметами, дополнительные (калькулирование по носителям затрат)	Рост объема производства. Развитие производства (новые изделия, технологии, организационные структуры, вид сервиса, перераспределение функций управления и т.д.). Драйвер действия (объем потребленных действий)
Окончание движения продукта	Выбор и калькуляция промежуточного и конечного продуктов предприятия (объекты калькулирования на уровне предприятия)	Прибыль от продаж продукции. Маржинальный доход предприятия, его подразделений и продуктов. Рентабельность отдельных изделий, вида продукции, заказа. Маржинальность изделия, заказа, группы однородных изделий (вклад в покрытие постоянных затрат и получение прибыли)

последовательные) требуют установления специфических показателей, которыми будут характеризоваться результаты их деятельности.

Если производственные подразделения предприятия, выпускающие промежуточную или конечную готовую продукцию, измеряют свой выпуск в натуральном и стоимостном (по трансфертным рыночным или внутренним затратным ценам) выражении, то вспомогательные службы не имеют такой возможности вследствие отсутствия рыночных цен на такого рода услуг и закрытой информации об их себестоимости на других предприятиях, а также отсутствия калькулирования внутренних услуг в самих организациях.

Предлагаемая концепция организации учета для измерения выполняемых функций вспомогательными цехами использует понятие «драйвер действия», которое служит основой распределения некоторой части производственных затрат по видам или группам изделий. Драйверы действия выражают объем потребленных действий, например объем внутренних транспортных перевозок, количество часов работы кранового и другого подъемно-транспортного оборудования, объем выработанного и потребленного сжатого воздуха, пара, количество выполненных единиц ремонтной сложности оборудования и т.п. На уровне деятельности

подразделений они выступают измерителями конечных результатов.

По-особому строится процесс калькулирования продукции при предлагаемой системе обобщения затрат (рис. 2).

Согласование основной цели предприятия — получение прибыли и использование для контроллинга финансового результата показателей маржинальной калькуляции возможно при поэтапном проведении следующих процедур:

- отнесение стоимости «основного» и дополнительных ресурсов каждого места их возникновения на изделие, группы однородных видов продукции, заказы;
- выделение с помощью драйверов действия переменной части накладных производственных расходов и включение их вместе с операционными затратами в себестоимость продуктов, изделий, заказов, производимых в подразделениях обработки «основного» ресурса;
- исключение для конечного продукта из выручки от его продажи совокупных прямых затрат, для промежуточного продукта — из суммы выручки по трансфертным ценам совокупных прямых затрат, тем самым обеспечивается определение суммы покрытия или маржинального дохода на единицу продукции;
- суммирование маржинального дохода каждого вида продукции или каждого подразделе-

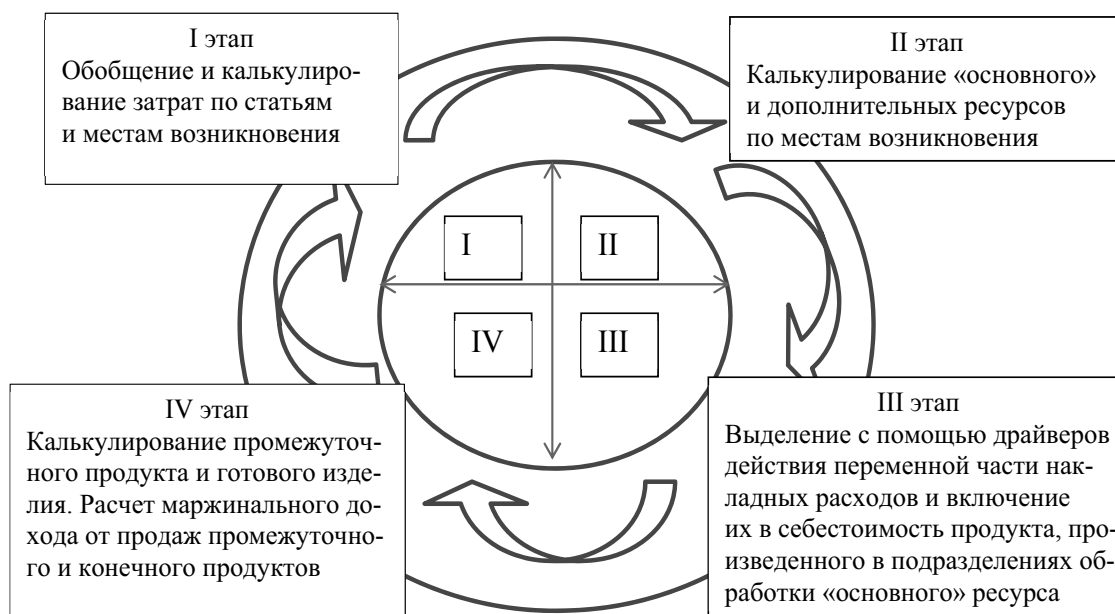


Рис. 2. Процесс калькулирования промежуточного и готового продуктов

ния и исключение из полученного результата общей суммы косвенных накладных производственных расходов.

Прибыль как обобщающий целевой показатель отражает и количественно измеряет поставленную перед предприятием цель и является измерителем показателя вклада каждого производственного подразделения в выполнение конечной цели предприятия, удовлетворяя требованиям оценки результативности деятельности. Исходя из этого, можно видеть, что все четыре этапа (см. рис. 2) непосредственно соединены друг с другом, представляя собой «колесо». Начало его движения относится к подготовительным процессам калькулирования затрат и заканчивается определением себестоимости промежуточного и конечного продуктов.

Проблема применения этого же показателя для оценки вклада каждого продукта в общую прибыль предприятия заключается в справедливости расчета трансфертных цен и точности калькулирования себестоимости конечного и промежуточных продуктов. В этой связи следует подчеркнуть особенность формирования результатов деятельности, которая заложена в концепции учета производства по мере движения продукта. Она заключается в подборе операций, имеющих прямое отношение к выпуску данного конкретного изделия путем вычленения их из общего производственного процесса и с помощью драйверов действия.

Кроме того, предлагаемая концепция изменяет традиционный состав производственных накладных расходов в сторону уменьшения их

величины и количества составляющих. Классификация технологических операций и введение в систему учета драйверов действий переводит значительную часть накладных расходов производственного характера в состав затрат, имеющих прямое отношение к индивидуальным изделиям, видам продукции и т.п. Примером могут служить транспортные затраты, стоимость переналадки оборудования, расход электроэнергии на двигательные нужды и т.д.

Изложенное выше позволяет утверждать, что информация о результате деятельности и эффективности производства продуктов зависит от содержания, точности и полноты процессов калькулирования затрат и продукции. И в первую очередь на результат работы структурных подразделений влияет точность распределения накладных расходов. Признавая это, в управленческом учете возможно определить результаты по двум системам экономических показателей: по прибыли и маржинальному доходу (рис. 3).

Результат деятельности, исчисленный тем или иным способом, будет отражать выполнение общей задачи предприятия в форме двустороннего движения информации сверху вниз и снизу вверх.

В то же время каждый из названных подходов расчета используется при соответствующих потребностях управления и принятой оценке продукции. Отсюда решение о построении системы управленческого учета в контроллинге

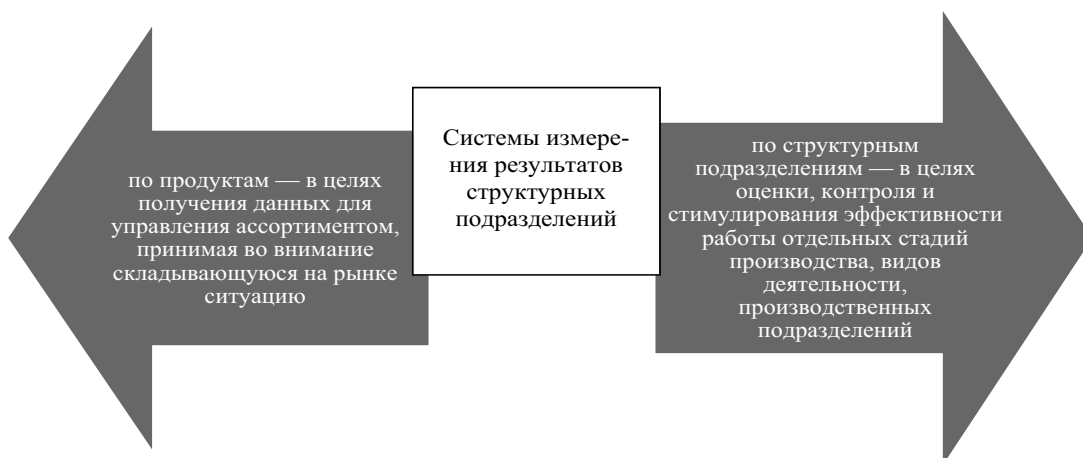


Рис. 3. Системы измерения результатов деятельности структурных подразделений в контроллинге



видится реализацией двух способов исчисления показателей результативности.

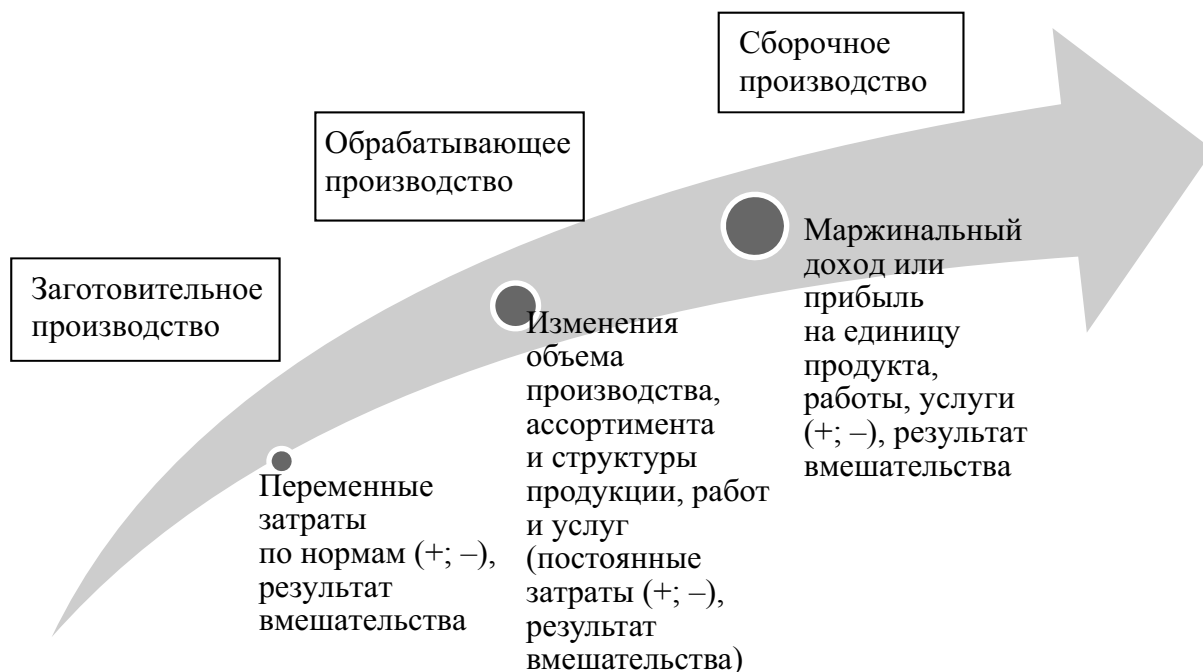
Предприятия, предпочитающие ведение учета затрат на производство на основе экономических показателей, в процессе своей деятельности обнаруживают, что оценка общего объема выпуска подразделения по переменным затратам, а единицы продукта по прямым (в данном случае сопоставимым между собой по составу) затратам представляется лучшим способом оперативного накопления информации по мере движения продукта по стадиям производства, определения финансовых результатов и вклада каждого продукта и структурного подразделения в общую прибыль.

Переход к калькуляции затрат и продуктов, предложенный в рамках данной концепции, допускает согласование показателей, формирующих результаты деятельности структурных подразделений и эффективности производства отдельных изделий, по принципу накопления затрат в разрезе производственных подразделений (на примере общей схемы в машиностроении на *рис. 4*) и носителей затрат.

Однако здесь имеет место проблема оперативного отражения вмешательства в процесс производства. Любое изменение технологии

приводит к отклонениям от норм затрат или установленных бюджетом величин расходов. Если технологический процесс происходит по установленному регламенту, положенному в основу предварительных калькуляций, тогда наблюдение за соблюдением технологии позволяет без дополнительных учетно-контрольных процедур накапливать затраты в зависимости от установления места и стадии движения продукта или этапа оказания услуги. В противном случае появляется необходимость расчетов последствий вмешательств и внесения результатов расчетов в регистры накопления затрат, формат которых паритетен показателям внутренней отчетности структурных подразделений.

Счета затрат, открытые по видам деятельности для целей контроля исполнения бюджетов и соблюдения норм продуктовых затрат, являются по своей структуре калькуляционными. В течение отчетного периода на основании первичной документации, поступающей в производственную бухгалтерию из функционально обособленных центров ответственности, формируется дебетовый оборот по процессам видов деятельности и местам их возникновения. Модель учета строится на соблюдении принципа преемственности и многократного



**Рис. 4. Накопление затрат от заготовительного производства к обрабатывающему и сборочному в машиностроении**

использования первичной и промежуточной информации, который предполагает сбор, обработку и транспортировку данных первичного учета для обоих компонентов системы бухгалтерского учета.

Разрабатываемый перечень контрольных счетов учета затрат в среде контроллинга должен соответствовать степени детализации процессов, позволяющей менеджерам с достаточной определенностью формулировать информационные потребности для принятия управленческих решений и проконтролировать их исполнение без изменений технологии или с регламентированными вмешательствами в технологический процесс. Номенклатуру статей затрат в разрезе

видов деятельности рекомендуется связывать с принятой классификацией и выполняемыми функциями управления на определенных стадиях производства.

Представленная и обоснованная здесь концепция организации управленческого учета на основе движения продукта и накопления затрат по стадиям производственного процесса в среде контроллинга позволит контролировать затраты в момент их возникновения, выявить отклонения до завершения процесса производства, увязать результаты деятельности каждого центра ответственности и предприятия в целом, осуществлять оперативный контроль, анализ и бюджетирование.

### Литература

1. Мельник М.В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4. С. 16–22.
2. Карпова Т.П., Верецук И.И. Взаимосвязь управленческих технологий и содержания управленческого учета // Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ — МСХА имени К.А. Тимирязева, ЛНАУ. М.; Луганск, 2012. С. 53–56.
3. Карпова Т.П., Карпова В.В. Принципы построения и прогнозные возможности расчетно-платежного баланса // Вестник Финансового университета. 2015. № 1 (85). С. 37–53.
4. Карпова В.В. Оценка как элемент системы бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук / Всероссийский заочный финансово-экономический институт. М., 2002. 188 с.
5. Е.В. Никифорова. Методические подходы к подготовке отчетности об устойчивом развитии хозяйствующего субъекта // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4. С. 75–80.

### References

1. Mel'nik M. V. Osnovnye elementy ustoichivosti ekonomiki v sovremennykh usloviyakh [Major factors of modern economy sustainability]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 4, pp. 16–22 (in Russ.).
2. Karpova T.P., Veretsuk I.I. Vzaimosviaz' upravlencheskikh tekhnologii i sodержaniia upravlencheskogo ucheta [The relationship between managerial technologies and the content of management accounting]. V sbornike "Nauchnie trudi Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii uchenikh MADi and MSKhA imeni K.A. Timiriazeva" — The Collection of Papers of the International Scientific and Practical Conference of the Scientists of the State Technological University "Moscow Automobile and Road Institute" and Moscow Agricultural Academy after K.A. Timiryazev. Moscow, Lugansk — Lugansk, 2012, pp. 53–56 (in Russ.).
3. Karpova T.P., Karpova V.V. Printsipy postroeniia i prognoznye voz-mozhnosti raschetno-platezhnogo balansa [The principles and possibilities of forecast: the payables and receivables balance settlements]. Vestnik Finansovogo Universiteta — Bulletin of the Financial University, 2015, no. 1 (85), pp. 37–53 (in Russ.).
4. Karpova V.V. Otsenka kak element sistemy bukhgalterskogo ucheta: dis. ... kand. ekon. nauk [Valuation as an element of accounting system. PhD thesis]. Vserossiiskij zaochnij finansovo-ekonomicheskij institut — Russian Distance-Learning Finance and Economics Institute. Moscow, 2002, 188 p. (in Russ.).
5. Nikiforova E. V. Metodicheskie podkhody k podgotovke otchetnosti ob ustoichivom razvitii khoziaistvuiushchego sub» ekta [Methodical Approaches for Reporting on Sustainable Development of an Economic Entity]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 4, pp. 75–80 (in Russ.).

УДК 657

# Назревшие вопросы дальнейшего развития бухгалтерского учета в коммерческих организациях

**ГЕТЬМАН ВИКТОР ГРИГОРЬЕВИЧ,**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** [buhuchet@fa.ru](mailto:buhuchet@fa.ru)

## АННОТАЦИЯ

В статье критически оцениваются отдельные действующие положения в области учета основных средств. Указан комплекс мер, который желательно реализовать в связи с изменением стоимостного ценза с 40 тыс. до 100 тыс. руб. за единицу для имущества, зачисляемого в состав основных средств. Предложен новый порядок учета затрат, связанных с ликвидацией объекта незавершенного строительства, и самой стоимости такого объекта.

Обоснована целесообразность изменения ряда действующих правил и норм в учете товаров, прежде всего продовольственных, в условиях введенного эмбарго на поставки отдельных их видов из стран, поддержавших экономические санкции против России.

Предложено все суммы штрафов за нарушения установленных законодательством норм в этой области погашать за счет собственных источников средств компаний, их допустивших.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, налоговый учет, основные средства, переоценка основных средств, потери от ликвидации объектов незавершенного строительства, штрафные санкции за нарушение эмбарго на поставку продовольственных товаров, убытки от утилизации товаров.

## Urgent Issues of Further Development of Accounting in Commercial Entities

**VICTOR G. GETMAN,**

Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, the Financial University under the Government of the Russian Federation, Honoured worker of higher education of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** [buhuchet@fa.ru](mailto:buhuchet@fa.ru)

## ABSTRACT

Some current issues of accounting for PPE are critically evaluated in the article. The whole range of measures are provided for realization as the result of the increase of PPE value per item from 40 000 RUB to 100 000 RUB. The new way of accounting for the costs of disposal of construction in progress and its value is recommended.

The article proves the need for changes in a number of current rules and standards of accounting for goods, especially food products, under the conditions of embargo for delivery of some kinds of food products from the countries which supported sanctions against Russia.

The article suggests that all the fines and penalties resulting from the violation of the rules and standards within that area of legislation should be redeemed at the expense of the own sources of the companies which had allowed that to happen.

**Keywords:** *accounting, tax accounting, PPE, revaluation of PPE, losses on disposal construction in progress, penalties on embargo for delivery of food products, losses on disposal of goods.*

С 01.01.2016 вступает в силу норма Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”», в соответствии с которой увеличивается стоимостной ценз для средств труда, которые должны учитываться в составе основных средств. Он установлен на уровне 100 тыс. руб. за каждый объект имущества. Ранее, вплоть до указанной выше даты, последний, как известно, составлял 40 тыс. руб. Новое правило будет распространяться на объекты, введенные в эксплуатацию начиная с 01.01.2016. В результате с указанной даты в составе основных средств предприятий/организаций будут числиться и те ранее приобретенные объекты, балансовая стоимость единицы которых составляла свыше 40 тыс. руб., но менее 100 тыс. руб.

Оправдано ли такое «разнообразие»? На наш взгляд, мягко выражаясь, в неполной мере. Оно недостаточно теоретически обосновано и порождает ряд парадоксов при практическом применении. При нем объекты одного и того же вида средства труда, но приобретенные и введенные в эксплуатацию в разное время (до 01.01.2016 и после этой даты) со стоимостью до 100 тыс. руб. за единицу в одних случаях будут числиться как основные, а в других — как оборотные средства. Следовательно, по-разному будет погашаться их стоимость, что в конечном итоге скажется на уровне исчисляемых в системе бухгалтерского учета таких важных показателей, как рентабельность, прибыль и др. Вряд ли такой порядок можно считать наиболее приемлемым и оправданным. Поэтому, на наш взгляд, было бы желательно по состоянию на 01.01.2016 произвести переоценку основных средств, у которых балансовая стоимость не превышает 100 тыс. руб. за единицу инвентарного объекта, исходя из уровня цен на них,

действовавших на указанную дату. По ее результатам все те объекты, переоцененная стоимость которых окажется меньше 100 тыс. руб., следовало бы перевести в состав оборотных средств, а если выше — то, естественно, оставить в числе основных средств. Тем самым удалось бы избежать отмеченных выше недостатков, присущих действующему порядку. Однако реализация нашего предложения — лишь первый шаг в рассматриваемой области, но не единственный, который желательно было бы сделать. Поднятие стоимостного ценза для основных средств (до 100 тыс. руб. за объект) было продиктовано в значительной мере произошедшим скачком цен на рубеже 2014–2015 гг. и в первом полугодии 2015 г. Поэтому в такие периоды (по мере завершения скачкообразного роста цен) следовало бы в обязательном порядке осуществлять переоценку стоимости всех основных средств исходя из новых сложившихся экономических условий. В настоящее время, как известно, такого обязательного требования нет. Экономическим субъектам предоставлено право самостоятельно решать, проводить ее или нет. Поскольку выполнение данных работ требует определенных дополнительных затрат, нередко они ее не делают. В результате существенно уменьшается роль бухгалтерского учета в управлении экономикой, поскольку формируемая в его системе информация не совсем адекватно отражает складывающуюся действительность [1].

Критической оценки заслуживает и действующий порядок учета затрат, связанных с ликвидацией объекта незавершенного строительства и самой стоимости такого объекта. В бухгалтерском учете его стоимость при списании отражается, как известно, по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» либо счета 20 «Основное производство» (если для организации строительство является основным видом деятельности). Здесь же (т.е. на счете 91) затем учитывают и все расходы, связанные с его ликвидацией. Однако такой порядок довольно спорный. Вместе с тем и в налоговом учете

ведутся оживленные дискуссии по вопросу о том, могут ли все эти расходы приниматься в расчет при определении величины налогооблагаемой прибыли? Дело в том, что в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) отсутствует четкое указание, включать или нет стоимость ликвидируемого объекта в расходы при расчете налога на прибыль организаций. По мнению Минфина России, — нельзя. Можно, на его взгляд, в указанных расчетах включать в состав внереализационных расходов только затраты, связанные с ликвидацией объекта незавершенного строительства. Эту позицию данное ведомство отстаивает на протяжении ряда лет, публикуя ее в своих письмах (от 07.05.2007 № 03-03-06/1/261, от 23.11.2011 № 03-03-06/1/772 и др.). Аналогичные взгляды на рассматриваемую проблему содержатся в постановлениях Федерального арбитражного суда (ФАС)<sup>1</sup> Северо-Западного округа, ФАС Западно-Сибирского округа и в ряде других судебных решениях. В то же время на практике другие арбитражные суды по таким делам выносили противоположные решения. В частности, ФАС Волго-Вятского округа, ФАС Уральского округа и другие в своих постановлениях указали, что стоимость ликвидируемых объектов незавершенного строительства должна включаться в расходы при расчете налога на прибыль организаций. Своё решение они, как правило, обосновывали тем, что НК РФ (ст. 265) не содержит каких-либо запретов на этот счет. Однако, на наш взгляд, как первая, так и вторая точка зрения не соответствуют должным образом интересам дела, поскольку имеют существенные изъяны. Основным из них является то, что они не учитывают главного фактора — причину, из-за которой приходится ликвидировать объект незавершенного строительства. В случаях, когда его строительство было противозаконным (т.е. без получения соответствующих разрешений) либо осуществлялось с грубыми нарушениями

установленных технических норм и требований, которые могли привести в будущем к весьма негативным последствиям, стоимость ликвидируемого объекта незавершенного строительства, как, между прочим, и расходы по его ликвидации, должны, на наш взгляд, полностью погашаться за счет источников средств организации. В бухгалтерском учете суммы всех этих потерь следует отражать непосредственно на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Нет резона учитывать их на счете 91, как это имеет место сейчас, и принимать в расчет при определении величины налогооблагаемой прибыли, тем самым предоставляя, по сути дела, средства государства на погашение части этих потерь. Стоит ли приводить какие-либо еще дополнительные аргументы, чтобы обосновать необходимость устранить правовую основу для подобного рода, по определению, порочной практики? На наш взгляд, — нет. Целесообразно в НК РФ оперативно внести соответствующие изменения [2].

Совсем иной подход по сравнению с указанным выше должен быть в отношении ситуаций, когда приходится ликвидировать объект незавершенного строительства по объективным причинам (например, вследствие произошедшего землетрясения или иных чрезвычайных событий и др.). Все потери от списания объекта незавершенного строительства (включая стоимость объекта и все расходы по его ликвидации) в таких случаях вполне правомерно учитывать на счете 99 «Прибыли и убытки» и включать в расходы организации при определении величины налогооблагаемой прибыли.

Имеется также ряд вопросов, относящихся к действующему порядку учета товаров. Уже больше года прошло с того периода, когда Правительство Российской Федерации в ответ на санкции Запада против нашей страны ввело эмбарго на поставку целого ряда видов продовольствия из государств, поддержавших эти санкции. Поскольку западные страны продолжают такую недальновидную и весьма ущербную во многих отношениях политику, Правительство Российской Федерации было вынуждено продлить срок действия введенного им эмбарго еще на год. Параллельно оно начало усиливать контроль за его

<sup>1</sup> В соответствии с Федеральным конституционным законом от 04.06.2014 № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон „Об арбитражных судах в Российской Федерации„ и статью 2 Федерального конституционного закона „О Верховном Суде Российской Федерации”» произошло переименование федеральных арбитражных судов округов в арбитражные суды округов.

соблюдением. Необходимость в этом стала очевидной, поскольку продовольственные товары, подпавшие под эмбарго, все же в прошедшем году появились на отечественном рынке, используя различные лазейки, в том числе и поставку их через третьи страны, не входящие в перечень государств, на которые распространялось и продолжает действовать эмбарго. Чтобы противодействовать этим явлениям, Правительство Российской Федерации в августе 2015 г. приняло постановление о том, что подобного рода выявленные партии продовольствия подлежат уничтожению в установленном порядке непосредственно после проведения таможенных процедур. В связи с этим встает вопрос: как отражать подобного рода явления в бухгалтерском учете? На наш взгляд, в тех случаях, когда покупатель данной партии продовольствия известен, он должен все расходы, связанные с ней, включая и затраты на ее уничтожение, а также суммы наложенных на него штрафов за нарушение установленного законодательства погашать за счет собственных источников средств, а именно прибыли, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов (т.е. отражать непосредственно на счете 84, а не на счете 91, как это обычно принято в отношении различных потерь). В ситуациях, когда по каким-либо причинам покупатель неизвестен, потери от уничтожения такого груза, естественно, должны ложиться на его владельца.

Однако заметим, что, несмотря на введенные в последнее время меры по наведению должного порядка в рассматриваемой сфере, нельзя исключить ситуаций, когда отдельные партии «запретного» импортного продовольствия все же будут оказываться на прилавках торговых сетей. Как с ними поступать? По нашему мнению, они должны изыматься у их владельцев и уничтожаться/использоваться в установленном порядке. Все потери, связанные с ними, включая суммы налагаемых штрафов на владельцев, последние должны погашать за счет собственных источников средств, учет которых необходимо осуществлять непосредственно на счете 84. Более того, если бухгалтерский учет в торговой организации был налажен таким образом, что в его системе оказалось возможным отследить все движение соответствующего вида импортного продовольствия, находящегося под

запретом, то необходимо у его владельца изымать в бюджет и всю сумму выручки, полученную за проданную часть данного товара. Такой порядок позволит использовать еще один дополнительный рычаг в борьбе с этим негативным явлением в экономической жизни нашего общества.

Подобным образом целесообразно поступать не только с продовольственными, но и другими товарами, попавшими в торговую сеть, так сказать, «окольными» путями, включая и весь контрафакт, независимо от того, где он произведен: в России или за ее пределами. Сам же учет расходов, связанных с этими негативными явлениями, следует также осуществлять в установленном выше порядке.

Дискуссионным остается и вопрос о порядке учета продовольственного товара, приобретенного для продажи, но не реализованного из-за того, что был испорчен и (или) истек срок его годности. Споры ведутся по вопросу о том, можно или нельзя признавать в расходах при определении величины налогооблагаемой прибыли стоимость товаров, подлежащих уничтожению, и (или) затраты на их утилизацию? Ранее Минфин России в своих письмах (от 07.06.2011 № 03-03-06/1/332; от 14.06.2011 № 03-03-06/1/342 и др.) утверждал, что нельзя. Эту позицию поддерживали Управление ФНС России по г. Москве и ряд других структур. Но были и те, кто придерживался противоположной точки зрения. Среди них — Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, считающий, что затраты на утилизацию продовольственного товара (включая и его стоимость) можно признавать в полном объеме в указанных расчетах. Минфин России в последнее время также поменял свою точку зрения, которую отстаивал ранее, на противоположную. В своем письме от 24.12.2014 № 03-03-06/1/66948 он указал, что расходы на утилизацию продукции с истекшим сроком годности, которые были произведены в рамках предпринимательской деятельности и подтверждены документально, можно включать в указанные расчеты. При этом ссылка сделана на ст. 264 (подп. 49 п. 1) НК РФ. Однако такой подход не является идеальным. Прежде всего, если взять во внимание причины, по которым возникают потери от утилизации

продукции с истекшим сроком годности. Зачастую ее не удается вовремя реализовать из-за высокого уровня установленных на нее цен. Причем алчность продавцов в этих случаях, как правило, играет не последнюю роль. Поэтому вряд ли оправдано поддерживать ее у них путем включения суммы рассматриваемых потерь в полном объеме в расчете расходов при определении налогооблагаемой прибыли. В то же время отметим, что на практике в ряде случаев их полностью избежать нельзя, поскольку, кроме алчности продавцов (владельцев товаров), они могут возникать и по другим причинам. Учитывая данное обстоятельство, целесообразно установить предельно допустимые нормы потерь продовольственных товаров (по каждой их группе) по причине истечения срока их годности. Если суммы фактических потерь находятся в рамках данных норм, т.е. все основания включать их в полном объеме в расходы торговой организации при определении налога на прибыль организаций. Если же они выше, то разность между ними следует относить на счет 84, т.е. погашать за счет собственных источников средств торговой организации [3].

Что же касается потерь от порчи продовольственных товаров, происходящих по другим причинам (т.е. кроме просрочки срока их годности), то у них зачастую есть конкретные виновные лица (например, потери, происходящие из-за допущенного нарушения температурного режима хранения товаров, и др.). Поэтому данные потери должны взыскиваться, как правило, с виновных лиц. Если по каким-либо причинам не удастся это сделать, то указанные суммы должны покрываться за счет собственных источников средств торговой организации, а не учитываться в расходах организации при определении величины налогооблагаемой прибыли.

Вместе с тем в рассматриваемой области целесообразно было бы пересмотреть меры ответственности торговых организаций за продажу продовольственных товаров, у которых истек срок годности. При обнаружении их на прилавках последние не только должны изыматься, но и на владельцев торговых организаций следует накладывать серьезные суммы штрафа (на наш взгляд, не менее чем в 10-кратном размере стоимости этих товаров).

## Литература

1. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования учета основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 2–13.
2. Гетьман В.Г. Современные взгляды на бухгалтерский учет и его проблемы // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 30. С. 54–60.
3. Гетьман В.Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4. С. 32–39.

## References

1. Get'man V.G. Nazrevshie voprosy sovershenstvovaniia ucheta osnovnykh sredstv [Ripe issues of improving accounting for PPE]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2013, no. 14, pp. 2–13 (in Russ.).
2. Get'man V.G. Sovremennye vzgliady na bukhgalterskii uchet i ego problemy [Modern views on accounting and its problems]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2012, no. 30, pp. 54–60 (in Russ.).
3. Get'man V.G. Rezervy dal'neishego sovershenstvovaniia bukhgalterskogo ucheta v upravlenii ekonomikoi [The reserves of further improvement of accounting in the management of the economy]. Innovatsionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy, 2014, no. 4, pp. 32–39 (in Russ.).

УДК 33

# Специальные методы и процедуры аудита отчетности, которую подготавливает специализированная организация

**ДВОРЕЦКАЯ ВЕРА ВАЛЕРЬЕВНА,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль»

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** vdvoretzkaya@gmail.com

## АННОТАЦИЯ

В статье описаны основные проблемы, с которыми сталкивается аудитор при подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, в случае если специализированная организация ведет бухгалтерский учет и/или подготавливает бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Включение в план и программу проверки дополнительных разделов и процедур, связанных с необходимостью учесть специфические особенности осуществления деятельности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяет снизить аудиторский риск. В результате проведенной работы были предложены специальные дополнительные аудиторские процедуры: тестирование существенных условий договора со специализированной организацией, оценка системы внутреннего контроля специализированной аудиторской организации, оценка уровня профессиональной подготовки лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Было предложено внести дополнительную информацию в письмо о проведении аудита и регламент аудиторской организации «Принятие на обслуживание нового клиента (заказчика) и продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом (заказчиком)».

**Ключевые слова:** бухгалтерский аутсорсинг, аудит бухгалтерской отчетности, специализированная организация, дополнительные аудиторские процедуры, аудиторская документация.

## Special Methods and Procedures of Audit Reports, which are Prepared by the Specialized Organization

**VERA V. DVORETSKAYA,**

PhD in Economics, Assistant Professor of the Department "Auditing and control",

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** vdvoretzkaya@gmail.com

## ABSTRACT

The article describes the main problems that the auditor faces with in the course of validation of the accounting (financial) statements, if a specialized organization maintains accounting records and/or prepares the accounting (financial) statements. The inclusion of additional sections and procedures, which are associated with the need to take into account the specific features of the economic entity for the preparation of the accounting (financial) statements in the validation program, will allow to reduce the auditor's risk. As a result of this work there were suggested some special additional auditing procedures: the testing of the significant terms and conditions of the



*contract with the specialized organization, the assessment of the internal control system of a specialized auditing organization, the assessment of the level of professional background of the persons responsible for accounting, preparation and submission of accounting (financial) statements. It was also suggested to add supplementary information in the letter informing about auditing, as well as the regulations of the auditing organization "Providing access to service a new client and prolongation of the cooperation with the existing customers".*

**Keywords:** *accounting outsourcing, auditing of financial statements, a specialized organization, additional audit procedures, audit documentation.*

**В** условиях кризиса и значительного сокращения финансирования руководство компании все чаще прибегает к услугам бухгалтерского аутсорсинга. Случаи заключения договоров на бухгалтерское обслуживание встречаются сейчас не только в малом, но и в среднем бизнесе. Кроме того, многие дочерние компании крупных холдингов во избежание реализации налоговых и иных рисков обращаются за помощью в формировании бухгалтерской и налоговой отчетности к специализированным организациям. Большое распространение получили и Общие центры обслуживания (ОЦО), на которые возлагаются функции формирования отчетности. Причем список услуг может не ограничиваться только формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности [1, с. 2–3].

В перечень услуг ОЦО могут быть включены:

1. Услуги по формированию первичных документов.
2. Консультирование по вопросам бухгалтерского и налогового учета.
3. Услуги по разработке учетной системы.
4. Работа с контролирующими органами.
5. Формирование отчетности.

В связи с этим на повестку дня выходит вопрос о доверии пользователей к бухгалтерской отчетности, сформированной не самой организацией. Независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах является фактором, повышающим доверие инвесторов к отчетности. Поэтому одним из важнейших вопросов при подготовке аудиторского заключения по отчетности, подготовленной специализированной организацией, становится разработка специальных методик и процедур проверки.

В соответствии с ч. 3 ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) с 01.01.2013 обязанности

по организации ведения бухгалтерского учета возлагаются на руководителя экономического субъекта. В качестве одного из вариантов такого учета предусмотрена возможность заключения договора об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (кроме кредитных организаций). Таким образом, передача ведения бухгалтерского учета специализированной организации осуществляется на основании договора.

Аудиторская организация на этапе предварительного ознакомления (этапе предварительного планирования) с деятельностью организации должна выяснить, кто осуществляет функции бухгалтерской службы и каковы полномочия и ответственность организации, осуществляющей ведение бухгалтерского учета и подготовку отчетности. Для этого в Лист предварительного планирования аудита<sup>1</sup> рекомендуется включить дополнительную информацию об аудируемой организации, приведенную в *таблице*.

Аналогичные вопросы можно предложить включить в Лист предварительного планирования аудита и при оказании услуг по налоговому аудиту.

Кроме того, в регламент «Принятие на обслуживание нового клиента (заказчика) и продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом (заказчиком)» необходимо внести раздел, предусматривающий формирование дополнительных процедур, в случае если клиента (заказчика) в части подготовки бухгалтерской и/или налоговой отчетности и ведения бухгалтерского и/или налогового учета обслуживает специализированная организация или ОЦО. В регламент могут быть включены разделы, описывающие процедуру направления запроса в специализированную организацию, аудитору

<sup>1</sup> Лист предварительного планирования аудита — условное название рабочего документа, формируемого до заключения договора на проведение аудита.

**Раздел «Ведение бухгалтерского учета, подготовка бухгалтерской отчетности»  
Листа предварительного планирования аудита**

Номер пункта	Данные об аудируемой организации
1	Лицо, отвечающее за ведение бухгалтерского учета (в случае заключения договора со специализированной организацией указать наименование организации и перечень оказываемых услуг в соответствии с договором)
2	Лицо, отвечающее за подготовку и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае заключения договора со специализированной организацией указать наименование организации и перечень оказываемых услуг в соответствии с договором)
3	Лицо, отвечающее за представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в инспекцию ФНС России, Федеральную службу государственной статистики
4	Лицо, отвечающее за организацию внутреннего контроля подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае заключения договора со специализированной организацией
5	Название специализированной компании, которая готовит или осуществляет от имени или по поручению своего клиента сделки с недвижимостью либо занимается управлением его банковскими счетами
6	Наличие договора со специализированной организацией на ведение бухгалтерского учета, формирование и представление отчетности

специализированной организации и детали процедуры тестирования договора бухгалтерского аутсорсинга.

Приведем примеры дополнительных пунктов для включения в регламент:

1. По итогам изучения данных Листа предварительного планирования аудита ответственное лицо:

1.1. Устанавливает наличие договора со специализированной организацией.

1.2. Определяет степень влияния специализированной организации на подготовку бухгалтерской отчетности клиента.

1.3. Определяет степень раскрытия в договоре со специализированной организацией ответственности последней за формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. При возникновении сомнений в достоверности и полноте сведений, предоставляемых потенциальным клиентом по вопросам взаимодействия со специализированной организацией, ответственное лицо вправе запросить дополнительные сведения у такого клиента с целью устранения возникших сомнений.

3. Если потенциальный клиент отказывается предоставить дополнительную информацию в соответствии с п. 2 (в текущей нумерации) настоящего регламента, а также в случае, если дополнительная информация представлена, но

она не позволяет устранить возникшие сомнения, ответственное лицо обязано сообщить об этом руководителю аудиторской организации.

4. Если специализированная компания готовит или осуществляет от имени или по поручению потенциального клиента сделки с недвижимостью либо занимается управлением его банковскими счетами, то потенциальному клиенту необходимо в письме о проведении аудита сообщить об обязательных аудиторских процедурах, которые будут проводиться в ходе аудита.

По нашему мнению, даже на этом этапе предоставление информации об условиях оказания услуг специализированной организацией не должно рассматриваться потенциальным клиентом как нарушение условий конфиденциальности.

В случае если представленная информация недостаточна для принятия решения о заключении договора на проведение аудита, аудиторская организация вправе запросить более детальную информацию по существу заключенного со специализированной организацией договора. Если договор отсутствует, то аудитор должен подвергнуть сомнению сам факт передачи ведения бухгалтерского учета специализированной организации.

Если потенциальный клиент (заказчик) отказывается предоставить дополнительную инфор-

мацию, касающуюся использования услуг специализированной организации, то аудиторская организация должна поставить под сомнение возможность оказания услуг по проведению аудита.

В случае принятия решения об оказании услуг по проведению аудита аудиторская организация направляет потенциальному клиенту письмо о проведении аудита<sup>2</sup> (далее — Письмо). Данное Письмо направляется в исполнительный орган клиента до заключения договора на проведение аудита [2, с. 103].

На наш взгляд, в Письме также необходимо привести дополнительную информацию о возможности очного общения с представителями специализированной организации. В частности, сведения о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации возможно получить только непосредственно от специализированной организации, а не от аудируемого лица<sup>3</sup>. При этом желательно очертить круг вопросов, которые могут стать предметом обсуждения с лицом, отвечающим за ведение бухгалтерского учета, составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Так, например, в Письме необходимо отметить, что если специализированная организация проводит операции с денежными средствами и иным имуществом потенциального клиента, то аудиторская организация должна будет оценить систему внутреннего контроля специализированной организации в целях исполнения требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию

терроризма» (в ред. от 29.12.2015) (далее — Закон № 115-ФЗ).

Пример текста Письма в части предоставления информации о взаимоотношениях со специализированной организацией может включать следующие положения:

1. Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации, несмотря на то, что бухгалтерскую отчетность формирует специализированная организация, ответственность за подготовку несет руководство Вашей организации.

2. Поскольку мы оценили влияние специализированной организации на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности как существенное, мы предполагаем необходимым провести процедуры оценки системы внутреннего контроля специализированной организации.

3. Мы полагаем, что нам будет предоставлена возможность очного общения с лицом (лицами), ответственным за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности в специализированной организации.

4. Нам потребуются официальные письменные подтверждения соблюдения специализированной организацией правил внутреннего контроля, применяемых:

- при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- при осуществлении операций с денежными средствами и иным имуществом Вашей организации.

5. Мы полагаем, что руководство Вашей организации окажет содействие в общении с руководством специализированной организации по всем вопросам, связанным с получением надлежащих аудиторских доказательств.

6. В дополнение к аудиторскому заключению мы предполагаем предоставить Вам отдельное письмо, касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и взаимодействия со службой внутреннего контроля специализированной организации.

Процесс выбора и проведения дополнительных аудиторских процедур должен быть описан в рабочем документе аудитора.

Приступая к процедуре планирования аудиторской проверки, аудитор должен убедиться не только в наличии договора, но и в том, что права

<sup>2</sup> Федеральное правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита» // постановление Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696» (в ред. от 22.12.2011).

<sup>3</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация», п. 6 // постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. от 22.12.2011).

и обязанности специализированной организации установлены в таком договоре надлежащим образом. Отсутствие в рабочих документах аудитора анализа ситуации с отсутствием договора при фактическом ведении бухгалтерского учета специализированной организацией должно быть квалифицировано внутренним контролером качества аудиторской организации как нарушение Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация».

Аудитор должен установить, ограничиваются ли оказываемые специализированной организацией услуги фиксированием и обработкой хозяйственных операций либо специализированная организация сама проводит операции и составляет отчетность аудируемого лица.

Наибольшее распространение получили услуги специализированной организации в следующих основных вариантах:

1. Аудируемое лицо самостоятельно формирует первичные документы и отражает их в бухгалтерской программе, а специализированная организация на основе представленных первичных документов формирует регистры бухгалтерского учета и формирует бухгалтерскую отчетность.

2. Аудируемое лицо на основе первичных документов формирует регистры бухгалтерского учета, а формирование и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности поручает специализированной организации.

Как правило, аудируемое лицо не отражает в договоре передачу специализированной организации функций по осуществлению операций с денежными средствами и иным имуществом, поскольку эти действия связаны с дополнительными затратами на организацию внутреннего контроля. Однако аудитору необходимо убедиться в том, что на практике такие операции не проводятся. Для этого можно использовать процедуру наблюдения.

При проведении процедуры планирования аудитор должен установить:

- 1) насколько велика значимость специализированной организации для аудируемого лица;
- 2) используя процедуру запроса, собрать сведения о специализированной организации;

3) получить аудиторские доказательства в отношении возможностей специализированной организации и ее финансовой стабильности.

Аудитор должен направить надлежащий запрос (запросы) руководству специализированной организации либо посетить специализированную организацию, соблюдая требования ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»<sup>4</sup>. Значительным фактором, снижающим риск аудитора, можно считать то обстоятельство, если специализированная организация является действительным членом саморегулируемой организации (СРО) аудиторов или бухгалтеров. Возможно также воспользоваться официальным сайтом инспекции ФНС России и сайтом системы «Контур. Фокус», позволяющей получить информацию о контрагенте<sup>5</sup>.

Еще одной возможностью получения данных о специализированной организации может быть информация, содержащаяся в аудиторском заключении, отчетах внутренних аудиторов специализированной организации или актах проверки контролирующими органами.

Безусловно, аудитор должен учитывать обстоятельство, что специализированная организация не связана договорными отношениями с аудитором. Поэтому, направляя запрос и оценивая ответ, необходимо учитывать следующие обстоятельства в отношении лица, подготавливающего ответ:

- компетентность;
- осведомленность;
- мотивацию;
- возможности и желание предоставить ответ.

Следует учесть, что неполучение информации, содержащейся в аудиторских заключениях, подготовленных аудиторами специализированной организации, внутренними аудиторами или контролирующими органами, само по

<sup>4</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» // постановление Правительства Российской Федерации от 16.04.2005 № 228 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696».

<sup>5</sup> URL: <https://egrul.nalog.ru/> <https://focus.kontur.ru/> (дата обращения: 10.11.2015).

себе, без попыток проведения дополнительных аудиторских процедур, не является достаточным основанием для модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема<sup>6</sup>.

В процессе тестирования аудитор может установить, что по условиям договора аудируемое лицо сохраняет за собой право на авторизацию хозяйственных операций и составление отчетности. В этом случае аудитор должен получить надлежащие доказательства того, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет достаточно эффективные приемы и процедуры внутреннего контроля в отношении формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с современными подходами к планированию проверки целью накопления аудиторских доказательств является формирование выводов о соответствии рассматриваемой финансовой (бухгалтерской) отчетности предположениям ее подготовки [2, с. 151].

Если аудитором в ходе проведения ознакомления с деятельностью аудируемого лица установлено, что последнее полагается на подходы и процедуры специализированной организации, используемые при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, то аудитор должен рассмотреть следующую информацию о специализированной организации:

1) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;

2) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации;

3) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных<sup>7</sup>.

При подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор

должен в достаточной степени понимать не только деятельность аудируемого лица, но и лиц, оказывающих ему услуги, особенно в такой важной области, как формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ряде случаев необходимая информация может быть получена только путем обращения аудитора в специализированную организацию. Мы полагаем, что аудитор не должен ограничиться только формированием запроса в адрес специализированной организации. Он должен провести процедуры оценки системы внутреннего контроля специализируемой организации, аналогичные процедурам оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Аудитор определяет, какое влияние специализированная организация оказывает на систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица<sup>8</sup>. Необходимо сформировать рабочий документ, в котором проанализировано данное влияние.

Перечень запросов может быть достаточно различным для каждой аудиторской организации, однако он должен касаться всех элементов системы внутреннего контроля специализированной организации: контрольной среды, оценки риска, информационной системы, контрольных процедур и мониторинга системы внутреннего контроля.

Достаточно важно получить информацию и о способах коммуникации между аудируемым лицом и специализированной организацией.

В том случае, если деятельность аудируемого лица подпадает под процедуры обязательного контроля в соответствии с Законом № 115-ФЗ, дополнительно необходимо получить информацию, касающуюся наличия и функционирования в специализированной организации Правил внутреннего контроля в целях противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма, а также наличия и практического функционирования программ:

<sup>6</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» // постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (в ред. от 22.12.2011).

<sup>7</sup> Там же, п. 5.

<sup>8</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация», п. 2 // постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (в ред. от 22.12.2011).

- идентификации клиентов, представителей клиентов и (или) выгодоприобретателей;
- оценки степени (уровня) риска совершения клиентом операций, связанных с легализацией;
- выявления операций (сделок), подлежащих обязательному контролю;
- по приостановлению операций (сделок);
- подготовки и обучения сотрудников организации в сфере противодействия легализации;
- проверки осуществления внутреннего контроля;
- хранения информации и документов, полученных в результате реализации программ.

Одним из надлежащих доказательств работы системы внутреннего контроля можно считать представление отчетов внутреннего аудитора специализированной организации об оценке эффективности процедур в целях противодействия легализации.

Аудитор, получив доказательства в отношении понимания деятельности и действующей системы внутреннего контроля специализированной организации, должен также оценить риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, а также конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

Безусловно, данные действия могут значительно увеличить время проверки, однако риск аудитора в отсутствие данной процедуры может значительно возрасти.

Значительной проблемой при проведении аудита отчетности, подготавливаемой специализированной организацией, может стать отсутствие ответа специализированной организации на запрос (запросы) аудитора. Данное обстоятельство связано с тем, что специализированная организация не имеет по отношению к аудитору обязательств, аналогичных обязательствам перед аудируемым лицом. Ответы на запросы могут носить формальный характер и не раскрывать всю необходимую, по мнению аудитора, информацию<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», пп. 29–32 // постановление Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 «О внесении изменений в

Данное обстоятельство должно быть проанализировано аудитором с учетом требований п. 8 Федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»: отсутствие возможности выполнения какой-либо аудиторской процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Если это невозможно, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения<sup>10</sup>.

Однако следует учесть то обстоятельство, что практически всю информацию по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо считать существенной, а проведение альтернативных процедур вряд ли возможно. Поэтому аудитор должен до начала проверки указать аудируемому лицу на это обстоятельство.

В этой связи при отсутствии в файле проверки ответа специализированной организации контролер качества аудиторской организации должен проверить, какие дополнительные аудиторские процедуры были запланированы и осуществлены аудитором, какие выводы были сделаны по результатам выполнения таких процедур, в каком рабочем документе аудитора содержится соответствующая информация. Отсутствие такого рабочего документа должно квалифицироваться внутренним контролером качества аудиторской организации как нарушение ФПСАД № 25.

Если аудитор принял решение использовать заключение аудитора специализированной организации<sup>11</sup>, то он также должен установить,

федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696».

<sup>10</sup> Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» // приказ Минфина России от 20.05.2010 № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности».

<sup>11</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация», п. 9 // постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (в ред. от 22.12.2011).

является данный аудитор членом СРО, опыт его работы, и навести справки относительно его профессиональной компетенции.

В запрос должна быть включена следующая информация:

- объем работ, выполненных аудитором;
- характер, временные рамки и объем тестов средств контроля;
- аудиторские доказательства относительно эффективности системы внутреннего контроля.

Выполнение процедуры должно быть зафиксировано в рабочем документе. Отсутствие такого рабочего документа в отношении ознакомления с аудитором специализированной организации при использовании аудитором аудируемого лица аудиторского заключения аудитора специализированной организации квалифицируется контролером качества аудиторской организации как нарушение ФПСАД № 25.

Следует иметь в виду, что даже при выполнении всех перечисленных выше условий и процедур аудитор не может в своем заключении ссылаться на заключение аудитора специализированной организации.

На завершающем этапе проведения аудита аудиторская организация получает от аудируемого лица письмо-представление, в котором признает ответственность за подготовку достоверной

бухгалтерской отчетности. По нашему мнению, в случае использования услуг специализированной организации данное письмо-представление нужно дополнить следующими положениями:

1. Мы подтверждаем, что подготовленная специализированной организацией бухгалтерская отчетность Общества не содержит материальных ошибок и пропусков, т.е., по нашему мнению, данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, представлены полностью и достоверно.

2. Мы согласовали со специализированной организацией все действия по обеспечению эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок.

3. Специализированная организация признает свою ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок, за обеспечение функционирования адекватной системы учета и внутреннего контроля для уменьшения, но не исключения риска возможности вышеуказанных фактов.

4. Мы полагаем, что риск того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок, минимален.

## Литература

1. Юцковская И., Фрезоргер Н. Общие центры обслуживания: быть или не быть // Консультант. 2011. № 15. Авг. URL: <http://ivo.garant.ru/> (дата обращения: 10.11.2015).
2. Аудит: учебник для студентов высшего проф. 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. Бulyги. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2015. 431 с.

## References

1. Iutskovskaia I., Frezorger N. Obshchie tsentry obsluzhivaniia: byt' ili ne byt' [Common Service Centers: to be or not to be]. Konsul'tant — Consultant, August, 2011, no. 15. URL: <http://ivo.garant.ru/> (accessed: 10.11.2015) (in Russ).
2. Audit: uchebnik dlia studentov vysshego prof. obrazovaniia, obuchaiushchikhsia po spetsial'nosti «Bukhgalterskii uchet, analiz i audit» i dlia podgotovki bakalavrov po napravleniiam podgotovki «Ekonomika», «Menedzhment» (profil' «Upravlencheskii i finansovyi uchet») / pod red. R.P. Bulygi. 4-e izd., pererab. i dop [Auditing: textbook for students of higher professional education, students majoring in "Accounting, analysis and auditing" and for the preparation of bachelors studying for specializations "Economy", "Management" (department of "Management and financial accounting"), edited by R.P. Bulyga, 4th edition, revised and updated]. Moscow, Iuniti-Dana — Unity-Dana, 2015, 431 p. (in Russ.).

УДК 657

# Проблемы учета и налогообложения в ломбардах

**ГОЛЫШЕВА НИНА ИОСИФОВНА,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет»

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** nigolysheva@mail.ru

## АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются особенности бухгалтерского учета доходов и расходов ломбардов и порядок налогообложения в них. Исследуются нормативное регулирование деятельности ломбардов и специфика ломбардного бизнеса. Анализируются различные ситуации по кредитованию под залог вещей, погашению суммы долга в срок и с просрочкой платежа, а также невозвращением долга. Отражены особенности нормативного регулирования и бухгалтерского учета при реализации залогового имущества. Приводятся описание и назначение бланка строгой отчетности – «Залогового билета» как основного первичного документа, оформляемого в ломбардах.

Дается историческая справка зарождения и развития ломбардного бизнеса, при этом особое внимание уделяется перспективам и проблемам учета в ломбардах.

**Ключевые слова:** ломбардный бизнес, кредиты населению под залог, выкуп заложенного имущества, регулятор деятельности ломбардов, реализация невостребованных вещей, правила кредитования ломбардами, порядок ведения бухгалтерского учета в ломбарде, отчетность ломбардов, залоговый билет, срок предоставления займа.

## The Problems of Accounting and Taxation in Pawnshops

**NINA I. GOLYSHEVA,**

PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting,

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** nigolysheva@mail.ru

## ABSTRACT

The article features the peculiarities of accounting of income and expenses as well as taxation methods in pawnshops. The article studies the normative regulations of pawnshops, as well as the specifics and features of their business activities. The various situations of collateral loans, timely repayments of due debts, repayments of the overdue debts and non-return debts are carefully analyzed in the article. The features of statutory regulations and accounting in case of foreclosure are described in the article. The article analyzes the purpose and the description of a strict reporting form – “pawn ticket” as the main recording medium, which is drawn up in pawnshops.

The article outlines the historical background of the origins and development of pawnshop business and particular attention is paid to the prospects and the problems in accounting for this type of business.

**Keywords:** pawnshop business, collateral loans to individuals, foreclosures, pawnshop control activities, realization of unclaimed items, lending rules at pawnshops, accounting procedures in pawnshops, reporting forms in pawnshops, forms of strict accountability, pawn ticket, term loan, loan maturity.



Слово «ломбард» происходит от наименования итальянской области Ломбардия со столицей в Милане, где менялы под залог имущества выдавали ссуды уже в Средние века.

В XV в. именно в Италии появляются микрокредитные учреждения, которые предоставляли ссуды под залог. Приблизительно в это же время в Италии появляется и «Трактат о счетах и записях» Луки Пачоли.

В России кредитование получило распространение в период царствования Анны Иоанновны. В противовес ростовщикам, которые устанавливали огромные проценты, монетной конторе было приказано предоставлять ссуды под 8% годовых, а в качестве залога выступали золотые, серебряные изделия в размере 1/4 их стоимости. Первый в России ломбард — Вологодский городской ломбард — был открыт в 1888 г. предпринимателем и меценатом Х.С. Леденцовым. Его устав стал образцом при создании ломбардов в других городах России.

Ломбард — это коммерческая организация, которая выдает кредиты населению под залог ювелирных изделий. Как правило, заемщик сдает свою вещь в ломбард на определенный срок и получает ссуду. Он может ее выкупить в течение этого срока, и тогда цена выкупа будет равна сумме, выданной ломбардом заемщику, плюс проценты. Эти проценты являются суммой дохода, который получен ломбардом как результат основной деятельности.

С 2008 г. в России действует Федеральный закон от 19.07.2007 № 196-ФЗ «О ломбардах» (в ред. от 21.12.2013) (далее — Закон № 196-ФЗ), который установил определенные правила и ограничения в ломбардном бизнесе в России.

Так, в соответствии с этим законом ломбардом является юридическое лицо — специализированная коммерческая организация, основными видами деятельности которой являются предоставление краткосрочных займов гражданам и хранение вещей. Также Законом № 196-ФЗ ломбардам разрешено оказывать консультационные и информационные услуги. На практике мы видим, что услуги по хранению вещей в ломбарде не востребованы, поскольку проще арендовать сейфовую ячейку в банке. Это же можно сказать и о консультационных и информационных услугах.

Полученное в залог имущество отражается на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» в оценке, указанной в залоговом билете, который является основным первичным документом в работе ломбарда.

При выдаче займа залогодателю эта операция отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»

К-т сч. 50 «Касса»,

а при погашении задолженности по займу:

Д-т сч. 50 «Касса»

К-т сч. 58 «Финансовые вложения».

Другими видами деятельности ломбарды заниматься не имеют права, и это запрещено законом.

Закон № 196-ФЗ устанавливает и определенные требования к органам управления ломбардом и к учредителям, и к работникам ломбардов.

Регулирование основной деятельности ломбардов — предоставление краткосрочных займов — осуществляет Банк России. Он принимает нормативные акты, регулирующие деятельность ломбардов, ведет государственный реестр ломбардов, получает от ломбардов необходимую информацию об их деятельности, а также осуществляет надзор за выполнением ломбардами требований федеральных законов и нормативных актов Банка России.

В Законе № 196-ФЗ также определены правила кредитования ломбардами, порядок хранения вещей, порядок реализации невостребованной вещи и другие особенности, которые оказывают непосредственное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета в ломбардах.

Существуют определенные особенности в отчетности ломбардов. Они должны отчитываться перед Банком России, представляя ему Отчет о деятельности ломбарда и Отчет о персональном составе руководящих органов ломбарда, а также Росфинмониторингом.

Залоговый билет является бланком строгой отчетности и служит для документального оформления выдачи и погашения займов, а также приема и возврата предмета залога.

Залоговый билет состоит из двух основных разделов. В первом указан срок предоставления займа, даты предоставления и возврата

денежных средств, данные заемщика, а также описание предмета залога. Во второй части залогового билета указываются основные условия предоставления займа: цены (тарифы), процентная ставка, может быть указана и стоимость прочих услуг ломбарда, например суммы оплаты за консультационные услуги, а также общая сумма оплаты при окончательном расчете.

В залоговом билете делаются записи при возврате займа о его возврате или погашении задолженности и возврате предмета залога.

В случае если заложенная вещь не востребована и срок предоставления займа, а также льготный срок, который продлевает основной срок и, как правило, составляет 1 мес., истекли, ломбард реализует невостребованную вещь. На эту невостребованную вещь обращается взыскание путем ее продажи, в том числе с публичных торгов.

Реализация невыкупленного имущества отразится проводкой:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
а полученная оплата от покупателя — следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если выручка от продажи предмета залога меньше суммы долга заемщика, непогашенная часть задолженности спишется проводкой:

Д-т сч. 91–2 «Прочие расходы»

К-т сч. 58 «Финансовые вложения, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В случае если сумма оценки невостребованной вещи превышает 30 тыс. руб., ее реализация осуществляется только путем продажи с публичных торгов.

Публичные торги в форме открытого аукциона по продаже невостребованной вещи проводятся в порядке, установленном ст. 447–449 Гражданского кодекса Российской Федерации. Начальной ценой невостребованной вещи является сумма ее оценки, указанная в залоговом билете.

Торги могут проводиться повторно, если по каким-то причинам они не состоялись. В этом

случае ломбард вправе снизить начальную цену вещи, но не более чем на 10% начальной цены на предыдущих торгах.

Реализация невостребованных вещей ломбардами имеет определенную специфику, поскольку заложенная вещь не является собственностью ломбарда.

В данной ситуации факта реализации нет. Доходов от реализации ломбард не имеет. Реализация невостребованной вещи, целью которой является удовлетворение требований ломбарда к заемщику, выступает в виде обращения взыскания на заложенную вещь.

Причем размер требования определяется в соответствии с условиями договора займа на день продажи невостребованной вещи (п. 1 ст. 13 Закона № 196-ФЗ).

В соответствии с п. 3 ст. 13 Закона № 196-ФЗ требования ломбарда к заемщику после реализации невостребованной вещи погашаются в любом случае.

В случае если вырученная сумма от продажи невостребованной вещи больше суммы обязательств заемщика, ломбард обязан при обращении заемщика в течение 3 лет со дня продажи выдать ему на основании залогового билета разницу между суммой оценки и суммой обязательств по договору займа. Ломбард предоставляет заемщику расчет суммы этих средств (подп. 1 п. 4, п. 5 ст. 13, п. 7 ст. 7 Закона № 196-ФЗ).

Расходы ломбарда, связанные с осуществлением своих уставных действий [1], отразятся бухгалтерской записью:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Материалы» и т.д.

Списание управленческих расходов фиксируется проводкой:

Д-т сч. 90–2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Деятельность ломбардов подпадает под общий режим налогообложения [2], ни упрощенную систему налогообложения, ни систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход они применять не имеют права.

В целях исчисления налога на прибыль организаций проценты, полученные по договорам займа, относятся в соответствии с п. 6 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации к внереализационным доходам.

За предоставление займов ломбарды взимают с заемщика определенный процент, который для ломбарда будет являться основным видом дохода. Этот доход не облагается налогом на добавленную стоимость (НДС).

В бухгалтерском учете при начислении процентов к получению с заемщика делается запись:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 90–1 «Выручка».

При начислении штрафа за просроченную задолженность выполняется корреспонденция счетов:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 91–1 «Прочие доходы».

Оплата заемщиком процентов и штрафов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 50 «Касса»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Также доходом ломбарда может быть плата заемщика за хранение вещей, например в льготный период, который устанавливается после основного срока кредитования. Тогда эта сумма дохода подпадает под налогообложение НДС и возникают сложности по ведению раздельного учета по облагаемым и не облагаемым налогом операциям.

Как правило, и это оправдано: в ломбардах проценты за предоставленный заем сразу

удерживаются при выдаче основной суммы займа.

При продаже предмета залога доход физическое лицо не получает и, следовательно, базы для исчисления налога на доходы физических лиц не возникает.

Ломбардный бизнес довольно специфический и эксклюзивный. Сейчас в сложный экономический период, в период нестабильности, он набирает обороты. Часть ювелирных производств открывают ломбарды как структурное самостоятельное подразделение, понимая, что это неплохой источник дешевых драгоценных металлов.

Потребность в специалистах бухгалтерского учета, разбирающихся в особенностях ведения бухгалтерского учета и в налогообложении [2, 3] этого сегмента бизнеса, в настоящее время особенно высока.

Сложность ведения учета в этой сфере бизнеса [4] проявится в ближайшее время. Банк России в прошлом году выпустил порядка 15 отраслевых стандартов, действие которых распространяется и на ломбарды. Эти стандарты вступают в действие с 01.01.2018 и должны будут применяться в том числе и ломбардами с 01.01.2019.

Время пролетит незаметно, уже сейчас необходимо изучать и осваивать данные документы. С учетом того, что к этому сроку нужно будет переходить и на новый банковский план счетов, сложностей только прибавится. Будут ли такие нововведения под силу ломбардам, где средняя численность работников составляет от 3 до 8 человек, вряд ли можно ответить однозначно.

## Литература

1. *Поленова С.Н.* Расходы, включаемые в себестоимость: состав и правила признания // Все для бухгалтера. 2014. № 1. С. 3–8.
2. *Гольшиева Н.И., Максимова Е.Н.* Особенности гармонизации бухгалтерского и налогового учета в России // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 12. URL: <http://www.uecs.ru> (дата обращения: 06.12.2015).
3. *Вахрушина М.А.* Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 25. С. 38–46.
4. *Миславская Н.А.* О развитии российской системы бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2009. № 12. С. 10–13.

## References

1. *Polenova S.N.* Raskhody, vključaemye v sebestoimost': sostav i pravila priznaniia [The expenses included in the costs: the structure and the rules of recognition]. *Vse dlia bukhgaltera* — Everything for an accountant, 2014, no. 1, pp. 3–8 (in Russ.).
2. *Golyшева N.I., Maksimova E.N.* Osobennosti garmonizatsii bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta v Rossii [The features of harmonization of accounting and tax accounting in Russia]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal* — Managing economic systems: the electronic scientific magazine, 2013, no. 12. URL: <http://www.uecs.ru> (accessed: 06.12.2015) (in Russ.).
3. *Vakhrushina M.A.* Paradigma bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v usloviakh global'noi ekonomiki: problemy Rossii i puti ikh resheniia [The paradigm of accounting and reporting under the conditions of global economy: the problems of the Russian Federation and their solutions]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët* — International accounting, 2014, no. 25, pp. 38–46 (in Russ.).
4. *Mislavskaiia N.A.* O razvitii rossiiskoi sistemy bukhgalterskogo ucheta [On the Development of the Russian accounting system]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët* — International accounting, 2009, no. 12, pp. 10–13 (in Russ.).

*Уважаемые коллеги!*



**Уральский государственный лесотехнический университет  
проводит  
Международную научно-методическую конференцию**

**«ИНЖЕНЕРНАЯ ШКОЛА XXI ВЕКА:  
ТРАДИЦИИ, ДОСТИЖЕНИЯ, ИННОВАЦИИ»**

**26–27 апреля 2016 г., г. Екатеринбург**

Конференция проводится при поддержке Министерства промышленности и науки Свердловской области, Ассоциации инженерного образования России, Российской академии естественных наук, Уральского отделения секции наук о лесе, Уральского лесного технопарка.

В рамках конференции будут работать секции по следующим темам:

- «Актуализации профессиональных квалификаций в образовательных компетенциях»;
- «Роль бакалавров и магистров в кадровом обеспечении современной экономики России»;
- «Новые образовательные технологии в подготовке инженерных кадров»;
- «Угрозы и вызовы системе и качеству среднего профессионального и высшего образования».

По итогам конференции будет издан и размещен в РИНЦ электронный сборник тезисов докладов конференции.

Приглашаем Вас принять участие в конференции.

По всем вопросам работы конференции необходимо обращаться по тел. 8 (343) 262-96-57, факсу 8 (343) 262-96-38 или e-mail: [metod@usfeu.ru](mailto:metod@usfeu.ru).

*Оргкомитет конференции*

УДК 65.011.4

# Финансовая устойчивость как критерий сбалансированного удовлетворения требований стейкхолдеров

**ЛИЧАК РОМАН АНАТОЛЬЕВИЧ,**

аспирант кафедры «Экономический анализ»\*

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** lichak-roman@mail.ru

## АННОТАЦИЯ

Удовлетворение требований ключевых стейкхолдеров является одним из основных и наименее изученных вопросов в обеспечении устойчивого развития хозяйствующего субъекта.

Несмотря на это, каждое предприятие вынуждено согласовывать свою деятельность с требованиями стейкхолдеров, поскольку они отражают все экономические, социальные и экологические аспекты ее деятельности. Поэтому для успешной реализации стратегических целей необходимо сбалансированное удовлетворение требований стейкхолдеров, при этом финансовая устойчивость – главный критерий в оценке возможностей выполнения требований различных групп стейкхолдеров. Для решения этой задачи можно применять методы бизнес-анализа, которые позволят определить круг ключевых стейкхолдеров, выявить их требования и установить приоритеты. С целью создания финансовой базы выполнения требований стейкхолдеров предлагается применить концепцию сбалансированности денежных потоков, что позволит ликвидировать разрывы между требованиями стейкхолдеров и фактическими показателями компании, сохраняя при этом финансовую устойчивость.

**Ключевые слова:** финансовая устойчивость, сбалансированное удовлетворение требований стейкхолдеров, устойчивое развитие, бизнес-анализ, денежные потоки.

## Financial Sustainability as the Criterion of Balanced Satisfaction of Stakeholders' Requirements

**ROMAN A. LICHAK,**

Postgraduate student of the Department "Economic Analysis";

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** lichak-roman@mail.ru

## ABSTRACT

The satisfaction of key stakeholders' requirements is one of the main but the least studied issues in the sustainable development of an economic entity. In spite of this, each company has to harmonize its activities with the stakeholders' requirements due to the fact that these requirements reflect the economic, social and

\* Научный руководитель — Владимир Иванович Бариленко, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

*environmental factors of the company's activities. Therefore, successful implementation of strategic objectives of the company is directly related to the contentment and balanced satisfaction and of the stakeholders' requirements. Besides, the financial sustainability is the main criterion which measures the opportunities of meeting the requirements of different groups of stakeholders as well as the level of satisfaction with these requirements. The methods of business-analysis are likely to solve these issues, as these methods include special techniques: for example they can first define the key stakeholders and then they can elicit and prioritize their requirements. In order to create the financial base to meet the stakeholders' requirements, the conception of the balanced cash flow is considered to be appropriate, as if it is applied it will allow to eliminate the gaps between the stakeholders' requirements and the performance of the company, together with this preserving the financial sustainability.*

**Keywords:** *financial sustainability, the balanced satisfaction of stakeholders' requirements, sustainable development, business-analysis, cash flows.*

**Г**лобализация экономики придает особую важность концепции устойчивого развития, так как она связана с предотвращением экономических, социальных и особенно экологических угроз, которые могут нанести непоправимый ущерб человечеству. По своей сути концепция устойчивого развития возникла как модель, обеспечивающая безопасность планеты от глобальных катастроф.

В процессе эволюции этой концепции целевой вектор устойчивого развития сместился с макро- на микроуровень в связи с тем, что бизнес является основной движущей силой экономики и общества в целом. Поэтому концепция устойчивого развития все более становится идеологической основой современного бизнеса, связанной с созданием долгосрочной ценности для различных групп стейкхолдеров, включающих среди прочих будущие поколения [1, с. 14].

Устойчивое развитие направлено на сбалансированное экономическое, социальное и экологическое развитие, сохранение природно-ресурсного потенциала, предполагая распределение ответственности за действия, наносящие ущерб окружающей среде, между различными группами заинтересованных сторон. Поэтому все больше крупных компаний во всем мире, экономика которых особенно зависит от социальных и экологических факторов, осуществляют свою деятельность в соответствии с концепцией устойчивого развития. Это объективно требует создания адекватной системы информационно-аналитического обеспечения такой деятельности на корпоративном уровне.

Следуя концепции устойчивого развития, корпорация одновременно выполняет такие задачи, как защита активов, обеспечение финансовой устойчивости и снижения рисков банкротства, оптимального распределения ресурсов, создание комфортных условий для работы персонала, обеспечение конкурентного преимущества и т.д. Выполнять эти задачи невозможно без учета интересов ключевых стейкхолдеров конкретных корпораций.

Учет интересов стейкхолдеров и удовлетворение их требований является основным и наименее изученным вопросом в концепции устойчивого развития корпораций. Несмотря на это, каждое предприятие вынуждено согласовывать свою деятельность с требованиями стейкхолдеров, так как в основе этого лежит согласованность его деятельности с экономическими, социальными и экологическими факторами [2, с. 1]. Компания представляет собой кластер заинтересованных лиц, и, осуществляя свою деятельность, она должна учитывать все их требования. В противном случае над компанией могут нависнуть угрозы различной степени тяжести, выраженные в невыполненных экономических, социальных и экологических требованиях заинтересованных сторон, которые имеют различный уровень приоритета.

Игнорирование требований таких ключевых стейкхолдеров, как государство, акционеры, работники компании, потребители и кредиторы, способно нанести непоправимый ущерб компании. Напротив, согласованность и отсутствие разрывов между требованиями заинтересованных сторон и целями компании будут

способствовать повышению инвестиционной и деловой привлекательности, завоеванию конкурентных преимуществ, повышению производительности труда и т.д. Поэтому учет интересов и удовлетворение требований стейкхолдеров выступают как необходимое условие успешной деятельности в соответствии с концепцией устойчивого развития.

Возникают вопросы: как определить круг стейкхолдеров и их требования, проранжировать их и расставить приоритеты между ними? в каких показателях выразить эти требования? как ликвидировать разрывы, которые образуются между требованиями стейкхолдеров и фактическими показателями работы компании? как создать финансовую базу их выполнения и при этом обеспечить финансовую устойчивость компании?

Чтобы решить поставленные задачи, необходимо разработать методику аналитического обоснования сбалансированного удовлетворения требований стейкхолдеров. Основой такой методики может служить бизнес-анализ как новая, ориентированная на стейкхолдерский подход, система анализа. Основное назначение бизнес-анализа заключается в информационно-аналитическом обеспечении выработки управленческих решений, основанных на взаимодействии компаний со своими акционерами, менеджментом и другими стейкхолдерами [3, с. 33].

Целевая направленность разрабатываемой методики будет реализовываться в выполнении задач определения круга ключевых стейкхолдеров, выявления и анализа их требований, приведения этих требований к конкретным показателям, расстановки приоритетов и ранжирования требований на экономические, экологические и социальные. Сопоставление отобранных требований с соответствующими фактическими показателями работы компании и оценка разрывов между ними помогут аналитически обосновывать меры по ликвидации выявленных разрывов и возможности их финансирования. Для обеспечения финансовой базы выполнения требований стейкхолдеров будет применяться концепция сбалансированности денежных потоков. При этом финансовая устойчивость компании является главным критерием

оценки возможностей выполнения требований любых заинтересованных сторон.

Таким образом, разрабатываемая методика будет обеспечивать сбалансированное удовлетворение требований стейкхолдеров, ориентиром которой будет финансовая устойчивость как основной критерий оценки возможностей выполнения требований любых заинтересованных сторон.

Финансовая устойчивость является важнейшим фактором работы компании и подразумевает обеспечение равновесия активов и пассивов компании в изменяющейся внутренней и внешней среде, а также обеспечение платежеспособности в границах допустимого риска [4, с. 237]. Платежеспособность и кредитоспособность компании — неотъемлемые факторы для удовлетворения требований ключевых стейкхолдеров, как контрагенты, кредиторы, инвесторы, бизнес-партнеры и работники компании, так как эти стейкхолдеры оказывают непосредственное воздействие на оттоки и притоки денежных средств. Платежеспособная компания своевременно оплачивает счета контрагентов, выплачивает заработную плату работникам и выполняет обязательства перед кредиторами, становится привлекательной для инвесторов и бизнес-партнеров. Также финансово устойчивая компания в случае непредвиденных кризисных ситуаций способна обеспечить текущую деятельность компании финансовыми ресурсами. Поэтому финансовая устойчивость должна быть главным требованием стейкхолдеров, от которых зависит принятие управленческих решений.

Без учета экономических требований не будут выполнены социальные и экологические требования и наоборот. Поэтому, обеспечивая сбалансированное удовлетворение требований стейкхолдеров, нужно провести анализ выполнения экономических требований, связанных с финансовой устойчивостью компании, чтобы оценить возможности удовлетворения других требований заинтересованных сторон. Если экономические требования удовлетворены, то можно переходить к оценке и удовлетворению социальных и экологических требований стейкхолдеров.

Другими словами, нельзя игнорировать требования государства, учитывая только интересы

высшего руководства и бизнес-партнеров, в то же время нельзя игнорировать требования кредиторов и работников корпорации, принимая во внимание только требования государства и высшего руководства. Сбалансированное удовлетворение этих требований должно происходить в зависимости от целей и стратегии корпорации. Для этого нужно проецировать целевой вектор ее деятельности на экономические, социальные и экологические требования. Отклонение целевого вектора от заданного базиса влечет образование разрывов между требованиями стейкхолдеров и фактическими показателями работы компании. Поэтому цели компаний и требования стейкхолдеров должны коррелироваться между собой, не нарушая причинно-следственной связи, в основе которой лежат экономические требования заинтересованных сторон.

Например, следуя стратегии увеличения доли рынка, компании нужно увеличивать объемы инвестиций, наращивать объемы поставок и производства по приемлемым ценам, улучшать качество обслуживания, повышать квалификацию работников и создавать рабочие места и т.д. В связи с этим будут затронуты такие требования ряда стейкхолдеров:

- **экономические.** Они выдвигаются государством, акционерами, высшим руководством и потребителями. Данные стейкхолдеры ожидают отдачу от вложенных инвестиций. Поэтому корпорации логично здесь ориентироваться на рентабельность инвестиций, денежные потоки и объемы продаж;
- **социальные.** В них заинтересованы работники компании и профессиональные союзы. Это обеспечение занятости, достойных условий труда и его оплаты, профессиональный рост, гарантированный социальный пакет, материальное и нематериальное стимулирование. В этом случае корпорации необходимо следовать показателям, которые могут рассматриваться как факторы повышения производительности труда;
- **экологические.** Они выдвигаются государственными органами и общественными организациями, местными властями и международными соглашениями. В этом случае корпорация должна выполнять все обязательные

экологические требования, установленные законодательством, а также инициировать инновационные проекты по совершенствованию систем безопасности, применению экологически чистых технологий и выполнению различных природоохранных мер. Следовательно, опираться здесь нужно на целевые показатели соответствующих инвестиционных проектов.

В ходе осуществления деятельности любой компании неизбежно появление различных бизнес-проблем. Они образуются, если требования стейкхолдеров значительно отличаются от фактических показателей работы компании. Разрабатываемая методика должна включать в себя способы решения задач, связанных с выявлением и устранением этих разрывов [5]. Выполнение требований ключевых стейкхолдеров может по-разному влиять на экономическое состояние компании, обеспечивая как приток денежных средств, так и отток. Поэтому здесь важно аналитическое обоснование сбалансированности денежных потоков, которая способна обеспечить решение бизнес-проблем при сохранении финансовой устойчивости организации.

Денежные потоки, направляемые на ликвидацию разрывов, представляют собой притоки и оттоки денежных средств в результате осуществления проектов компании, ориентированных на достижение ее бизнес-целей и реализацию стратегии в операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. В основе финансовой возможности реализации решения бизнес-проблем должно быть отсутствие дефицита денежных средств, т.е. обеспечение сбалансированности денежных потоков в разрезе текущей, инвестиционной, финансовой деятельности компании.

Сбалансированность денежных потоков, обеспечивающих решение бизнес-проблем, необходимо рассматривать во взаимосвязи с операционными, инвестиционными и финансовыми денежными потоками, так как, с одной стороны, они оказывают непосредственное влияние на генерирование компанией свободного денежного потока, с другой — от сбалансированности операционных, инвестиционных и финансовых денежных потоков зависят финансовые возможности выполнения требований важнейших стейкхолдеров [6, с. 50].



Таким образом, финансовая устойчивость компании является главным критерием сбалансированного удовлетворения требований стейкхолдеров. Без учета экономических требований невозможно будет удовлетворить социальные и экологические их запросы. Поэтому финансовая устойчивость компании должна быть главным требованием ключевых стейкхолдеров, от которых зависит принятие управленческих решений, так как только финансово устойчивая компания способна генерировать достаточный денежный поток для

удовлетворения социальных и экологических требований заинтересованных сторон. Для достижения этих целей необходима разработка методического обеспечения анализа круга ключевых стейкхолдеров компании их требований, сравнительной оценки этих требований и фактических показателей работы компании, оценки разрывов между ними и выявления бизнес-проблем, обоснования мер решения этих проблем при условии сохранения финансовой устойчивости на основе сбалансированности денежных потоков.

### Литература

1. *Перцева Е.Ю.* Реализация концепции устойчивого развития компании на основе проектно-портфельной методологии: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. М., 2013. 207 с.
2. *Дмитрук Е.В., Ляшенко О.М., Таращинский М.В.* Модели экономической безопасности предприятия и его репутация // Управление проектами и развитие производства. 2010. № 1. С. 1–2.
3. *Бариленко В.И.* Бизнес-анализ как новое направление аналитической работы // Сибирская финансовая школа. 2011. № 3 (86). С. 32–35.
4. *Савицкая Г.В.* Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. М.: Инфра-М, 2006. 320 с.
5. *Бариленко В.И.* Бизнес-анализ как основа механизма устойчивого развития коммерческих организаций // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. 2014. № 4. С. 273–280.
6. *Кучинский А.В.* Детерминированный факторный анализ сбалансированности денежных потоков инновационно-ориентированного предприятия // Российское предпринимательство. 2011. № 1. С. 49–53.

### References

1. *Pertseva E.Iu.* Realizatsiia kontseptsii ustoichivogo razvitiia kompanii na osnove proektno-portfel'noi metodologii: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.05. [The implementation of sustainable development concept of a company basing on the design and portfolio methodology: Thesis research, PhD in Economics]. Moscow, 2013, 207 p. (in Russ.).
2. *Dmitruk E. V., Liashenko O.M., Tarashchin'skii M. V.* Modeli ekonomicheskoi bezopasnosti predpriatiia i ego reputatsiia [The models of economic security and the reputation of the company]. *Upravlenie proektami i razvitie proizvodstva* – Project management and the development of production, 2010, no. 1, pp. 1–2 (in Russ.).
3. *Barilenko V.I.* Biznes-analiz kak novoe napravlenie analiticheskoi raboty [Business-analysis as the new direction of the analytical work]. *Sibirskaiia finansovaia shkola* – Siberian Financial School, 2011, no. 3 (86), pp. 32–35 (in Russ.).
4. *Savitskaia G. V.* Metodika kompleksnogo analiza khoziaistvennoi deiatel'nosti [The methodology of the system analysis of economic activities]. Moscow, Infra-M–Infra-M, 2006, 320 p. (in Russ.).
5. *Barilenko V.I.* Biznes-analiz kak osnova mekhanizma ustoichivogo razvitiia kommercheskikh organizatsii [Business-analysis as the basis of the mechanism of sustainable development of commercial organizations]. *RISK: Resursy, Informatsiia, Snabzhenie, Konkurentsiia* – RISK: Resources, information, procurement, competition, 2014, no. 4, pp. 273–280 (in Russ.).
6. *Kuchinskii A. V.* Determinirovannyi faktorny analiz sbalansirovannosti denezhnykh potokov innovatsionno-orientirovannogo predpriatiia [Deterministic factor analysis of the equilibrium of cash flows of innovation-oriented enterprises]. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo* – Russian Entrepreneurship, 2011, no. 1, pp. 49–53 (in Russ.).

УДК 657.01

# Стратегический аудит и его роль в ведении бизнеса

**ТРИГУБ ЕКАТЕРИНА ЮРЬЕВНА,***студентка\* Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия***E-mail:** ekatrigub@mail.ru

## АННОТАЦИЯ

*В статье рассмотрено современное направление аудита бизнеса – стратегический аудит, предложено его наиболее корректное определение, а также на основе особенностей и задач стратегического аудита раскрыто значение стратегического аудита в ведении бизнеса. Прделанная работа, на наш взгляд, особенно важна, поскольку относительно новое направление – стратегический аудит – пока недостаточно изучено.*

*Целью данной статьи является определение истинного значения стратегического аудита при ведении бизнеса. Роль аудита в целом, а также стратегического аудита в частности за все время их существования постоянно менялась, поэтому особенно актуально понимать реальную значимость стратегического аудита именно на сегодняшний день.*

*Более детальное изучение стратегического аудита и четкое понимание его роли позволит решить ряд проблем, связанных с появлением новых потребностей участников рынка аудиторских услуг.*

**Ключевые слова:** *аудит бизнеса, роль стратегического аудита, ведение бизнеса, стратегический анализ, бизнес-риск, аудитор, выбор оптимальной стратегии, внешняя и внутренняя среда.*

## The Role of Strategic Audit in Business

**EKATERINA Yu. TRIGUB,***student of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***E-mail:** ekatrigub@mail.ru

## ABSTRACT

*The paper considers strategic audit as one of the modern trends in business audit. The article provides the most adequate definition of such type of an audit. It also focuses on the features and objectives of the strategic audit, specifically emphasizing its importance for modern business. The author considers the subject to be very topical because strategic audit being relatively new is not fully researched.*

*The purpose of the article is to define how important for business strategic audit is. As the role of audit in general and strategic audit in particular is constantly changing it is very important to understand the significance of the strategic audit nowadays.*

*The detailed research of the strategic audit and understanding of its role can be helpful in solving the problems of meeting new needs of audit market players.*

**Keywords:** *audit of business, role of strategic audit, business, strategic analysis, business risk, auditor, choice of optimal strategy, internal and external environment.*

\* Научный руководитель — Любовь Михайловна Колесёнкова, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

С развитием рыночной экономики в Российской Федерации стало появляться огромное количество совершенно разных фирм и предприятий, каждое из которых стремится получить наибольшую выгоду от ведения своей хозяйственной деятельности. Как известно, там, где речь идет о деньгах и получении прибыли, велика вероятность возникновения мошенничества. Для того чтобы избежать явных фактов нарушения ведения бизнеса и соответственно финансовой (бухгалтерской) отчетности, и необходим аудит.

На сегодняшний день аудит претерпел заметные изменения по сравнению с тем, какое предназначение отводилось ему еще совсем недавно. Если раньше главной задачей аудита являлась проверка правильности ведения бухгалтерской отчетности организации, то теперь с помощью аудита решается целый комплекс задач. Данное заключение можно сделать исходя из того, что потребности в информации современных участников бизнеса существенно возросли. Сегодня у них появилась острая необходимость не просто рассматривать результаты хозяйственной деятельности той или иной организации, используя в том числе аудиторские заключения, но и попытаться заглянуть в будущее этой организации, чтобы предугадать ее перспективы развития. Например, инвесторам актуально знать не столько текущее положение дел рассматриваемого для инвестиций бизнеса, сколько его выгодность для них в ближайшие несколько лет. Если бизнес согласно анализу не будет приносить им прибыль, то отпадет какая-либо необходимость в его приобретении.

Из приведенного примера видно, что современному аудиту пришлось поменять свой курс с формальной проверки отчетности на комплексный анализ бизнеса. Данный анализ как раз и может быть проведен с помощью стратегического аудита.

Существует большое количество определенных термина «стратегический аудит». Одно из них звучит следующим образом: «Стратегический аудит — это тип управленческого аудита, который рассматривает перспективы корпорации в целом и обеспечивает комплексную оценку корпоративной стратегической ситуации» [1, с. 275]. Следовательно, стратегический аудит

является неотъемлемой частью аудита, целью которого является оценка эффективности стратегии текущей хозяйственной деятельности организации с учетом изменений ее внутренней и внешней бизнес-среды.

Стратегический аудит включает в себя аудит стратегических условий, т.е. проверку и анализ всех факторов влияния на функционирование предприятия, а также аудит бизнес-идеи, который подразумевает деятельность по выявлению эффективности и рациональности вложения денежных средств в создание нового бизнеса. Когда проводится стратегический аудит, то оцениваются результаты комплексного анализа, проведенного в фирме, осуществляется выбор и реализация стратегии [2]. Кроме того, при проведении стратегического аудита анализируется эффективность деятельности предприятия, проводится портфельный анализ, аудит капитала и т.д. [3].

Главной особенностью стратегического аудита в отличие от общепринятого аудита финансовой отчетности является то, что он обращается к грядущей информации о деятельности организации и ее бизнес-среде. Стратегический аудит — это своего рода направление движения традиционного аудита финансовой отчетности к аудиту ближайшего будущего, т.е. аудиту бизнеса. Поскольку стратегический аудит неразрывно связан с будущими периодами времени, которые предполагают некоторую неопределенность, то при его проведении должны учитываться и всевозможные бизнес-риски. В современном мире рыночные риски имеют информационную природу, поскольку возможные потери могут быть вызваны как неполнотой, так и вовсе полным отсутствием информации. При этом качественное проведение стратегического аудита позволяет заметно понизить уровень рисков и обеспечить руководство предприятия информацией о том, каких финансовых результатов стоит ожидать субъекту экономики (т.е. принесет хозяйственная деятельность предприятия прибыль или убытки). Это одно из основополагающих предназначений стратегического аудита — предвидеть перспективы развития бизнеса.

Кроме того, о роли стратегического аудита для бизнеса можно судить исходя из его задач, основными из которых являются:

- 1) выбор оптимальной стратегии для бизнеса из множества вариантов на основе анализа;
- 2) оценка эффективности реализуемых стратегий.

Охарактеризуем кратко каждую из этих задач.

Если говорить о выборе оптимальной стратегии, то, как уже говорилось выше, стратегия для бизнеса выбирается исходя из его анализа с учетом изменений внутренней и внешней среды [4]. Хозяйствующие субъекты осуществляют постоянный контроль за взаимодействием всех систем, функционирующих внутри каждого из них, однако контролировать, а уж тем более оказывать давление на изменение внешней среды (например, социальных и экологических процессов) они не в состоянии. Поэтому, чтобы выбрать оптимальную стратегию ведения бизнеса, необходимо осуществить сценарный аудит, т.е. рассмотреть ряд вариантов развития бизнеса с учетом влияния внешней среды предприятия. Таким образом, еще одной важной возможностью стратегического аудита является рассмотрение нескольких стратегий и выбор из них наиболее благоприятной.

Вторая задача заключается в оценке эффекта от реализуемого бизнес-проекта. В данном случае эксперты (чаще всего привлеченные маркетологи) оценивают эффективность ведения данного бизнеса. Именно они способны определить, насколько продуктивна выбранная предприятием стратегия, основываясь на реакции рынка, т.е. как реализуется продукция, по какой цене и в каком объеме, а самое главное — приносит ли хозяйственная деятельность субъекта экономики максимальный доход. Отсюда следует еще одна немаловажная роль стратегического аудита, которая заключается в том, что он позволяет оценить выгодность выбранной стратегии.

Кроме того, стратегический аудит может быть полезным для инвесторов. Несмотря на то, что аудиторские заключения не являются рекомендациями для инвестиций, однако они могут дать необходимую информацию, позволяющую оценить реальное состояние того или иного бизнеса. К сожалению, в существующих на сегодняшний день аудиторских заключениях не учитываются будущие периоды,

а следовательно, они не могут использоваться инвесторами в качестве весомой и правдоподобной оценки ситуации в организации. Вместе с тем, если аудиторские заключения будут включать еще и результаты стратегического аудита, т.е. анализ бизнеса с учетом перспектив развития предприятия на несколько лет вперед, то они способны будут дать актуальную и комплексную информацию инвесторам, которые желают вложить свои средства в тот или иной бизнес.

Хотелось бы также отметить, что для стратегического аудита характерно изменение роли и самого аудитора. Аудитор, который раньше был экспертом, контролирующим лишь правильность составления отчетности, теперь, с развитием стратегического аудита, стал специалистом более широкого профиля. Уже сегодня он должен уметь анализировать и характеризовать реальное имущественное состояние бизнеса и результаты хозяйственной деятельности организации. Зачастую данные результаты неудовлетворительны, т.е. бизнес, по мнению собственника или руководства, не приносит должной прибыли, поэтому на плечи аудитора возлагается ответственность по оценке эффективности текущей стратегии. По мере необходимости аудитор может корректировать стратегию бизнеса или вовсе настаивать на использовании новой стратегии. Для того чтобы качественно сделать свою работу, аудиторам необходимо иметь достаточные знания о специфике проверяемого бизнеса и предельно точно оценить стратегию его развития. Таким образом, при ведении деятельности, связанной со стратегическим аудитом, аудитор является непосредственным активным участником хозяйственной деятельности, своего рода наставником бизнеса [5].

В заключение отметим, что стратегический аудит играет крайне важную роль в современном ведении бизнеса. Во-первых, с помощью стратегического аудита оцениваются перспективы развития бизнеса, а также прогнозируются и обосновываются стратегии развития предприятия. Во-вторых, его проведение позволяет сравнить несколько бизнес-проектов и выявить наиболее выгодную для предприятия стратегию. Кроме того, стратегический аудит

позволяет минимизировать риски и предугадать, прибыль или убыток принесет текущая хозяйственная деятельность предприятия в будущем.

### Литература

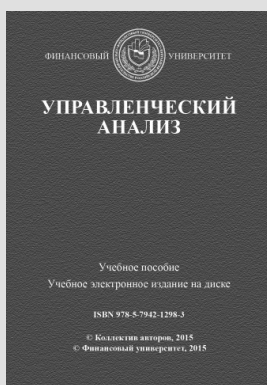
1. *Маркова В.Д., Кузнецова С.А.* Стратегический менеджмент: курс лекций. М.: Инфра-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 1999. 288 с.
2. *Гуденица О.В., Шишов Л.В.* Стратегический аудит в коммерческих организациях. Ростов н/Д: БУПК, 2008. 148 с.
3. *Булыга Р.П.* Становление и развитие стратегического аудита // Аудитор. 2014. № 4. С. 10–17.
4. *Алексеева И.В.* Развитие терминологической базы в области стратегического аудита // Учет и статистика. 2010. № 20. С. 70–75.
5. *Булыга Р.П.* Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности // Аудитор. 2013. № 8. С. 36–43.

### References

1. *Markova V.D., Kuznetsova S.A.* Strategicheskii menedzhment: kurs lektzii [Strategic Management: Lectures]. Moscow, Infra-M–Infra-M; Novosibirsk: Sibirskoe soglashenie – Siberian agreement, 1999, 288 p. (in Russ.).
2. *Gudenitsa O.V., Shishov L.V.* Strategicheskii audit v kommercheskikh organizatsiakh [Strategic audit in commercial organizations]. Rostov-on-Don, BUPK – BUPK, 2008, 148 p. (in Russ.).
3. *Bulyha R.P.* Stanovlenie i razvitie strategicheskogo audita [Formation and Development of Strategic Audit]. Auditor – Auditor, 2014, no. 4, pp. 10–17 (in Russ.).
4. *Alekseeva I.V.* Razvitie terminologicheskoi bazy v oblasti strategicheskogo audita [The development of terminological framework for strategic audit]. Uchet i statistika – Accounting and Statistics, 2010, no. 20, pp. 70–75 (in Russ.).
5. *Bulyha R.P.* Audit biznesa kak strategicheskoe napravlenie razvitiia auditorskoi deiatel'nosti [Audit of Business as a Strategic Direction of Development of Audit Activities]. Auditor – Auditor, 2013, no. 8, pp. 36–43 (in Russ.).



### КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Управленческий анализ:** учеб. пособие / под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Финансовый университет, 2015. 167 с.

ISBN 978-5-7942-1298-3

В учебном пособии раскрываются сущность и задачи управленческого анализа как самостоятельной области знаний и функции управления. Определены тенденции развития инструментария управленческого анализа в контексте перспектив трансформации финансовой отчетности в интегрированную, а также в связи с принятием Международных принципов управленческого учета (*Global Management Accounting Principles*). Помимо теоретических основ управленческого анализа, на конкретных примерах раскрыто содержание практических методик проведения как краткосрочного (текущего), так и стратегического (перспективного) управленческого анализа. В частности, выявлены возможности управленческого анализа в области моделирования стратегии развития организации и в управлении ее стоимостью.

Учебное пособие предназначено для студентов, обучающихся в магистратуре по направлениям подготовки «Экономика» и «Менеджмент».

УДК 657

# Интегрированная отчетность и перспективы ее внедрения в Российской Федерации

**ГЛУШКО ДАРЬЯ АЛЕКСАНДРОВНА,**

студентка магистратуры\*

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

**E-mail:** darija.glushko@yandex.ru

## АННОТАЦИЯ

Настоящая статья посвящена новому методу представления информации о состоянии компании – интегрированной отчетности. Целью данной статьи является изучение сущности интегрированной отчетности, анализ внедрения ее в России и выявление существующих проблем формирования интегрированной отчетности.

Усложнение экономической системы, формирующей рыночные отношения, требует от системы учета особого профессионального мышления по вопросам организации бухгалтерского учета, обеспечивающей достоверность финансовой отчетности. С появлением проекта международной концепции интегрированной отчетности появилась необходимость внедрения интегрированного мышления, с помощью которого возможно понимание процесса создания стоимости во времени. В связи с этим актуальность данной статьи заключается в том, что стандартизация интегрированной отчетности даст компаниям и пользователям такой отчетности возможность представлять реальное взаимодействие компании с внешней средой и капиталами для создания стоимости.

При написании данной статьи применялись методы научного познания, такие как описание, классификация, наблюдение и анализ. Результатами данной статьи является систематизация информации о сущности интегрированной отчетности и перспектив ее развития и существующих проблем в России. Данное исследование в дальнейшем может быть использовано как основа для совершенствования методологии формирования интегрированной отчетности.

**Ключевые слова:** интегрированная отчетность, интегрированное мышление, создание стоимости, Международный совет по интегрированной отчетности (МСИО), Российская региональная сеть по интегрированной отчетности (РРС).

## The Integrated Reporting and the Prospects of its Implementation in the Russian Federation

**DARIA A. GLUSHKO,**

Master student of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

**E-mail:** darija.glushko@yandex.ru

\* Научный руководитель — Виктор Григорьевич Гетьман, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

## ABSTRACT

*This article is devoted to the new method of providing information about the condition of the company – integrated reporting. The purpose of this paper is to study the essence of integrated reporting, to analyze the implementation of integrated reporting in Russia and to identify the existing problems of formation of integrated reporting.*

*The increasing complexity of the economic system, which is forming the market relations requires the accounting system to have a special professional thinking regarding the issues of accounting, which ensures the accuracy of financial statements. With the introduction of the concept of the International Integrated Reporting there appeared the need to implement a certain integrated thinking, which makes it possible to understand the process of value creation over time. In this respect the relevance of this article lies in the fact that the standardization of integrated reporting will give both the companies and the users of such reporting statements the opportunity to represent the company's real interaction with the environment and the capital in order to create value.*

*When writing this article we applied the methods of scientific knowledge, such as the description, classification, monitoring and analysis. The result of this paper is the systematization of the information about the essence of integrated reporting and the prospects of its development and also existing problems related to this topic in Russia. This research can later be used as the basis for improving the methodology for the formation of integrated reporting.*

**Keywords:** *integrated reporting, integrated thinking, value creation, The International Integrated Reporting Council (IIRC), Russian regional network (RRL).*

В последнее время в системе ценностей большинства компаний, которые являются лидерами мирового рынка, произошло переосмысление того обстоятельства, что современный бизнес подвергается не только финансовым рискам. Традиционная модель отчетности была разработана для индустриального мира, в связи с этим, несмотря на то, что она продолжает играть важную роль в управлении финансовым капиталом, данная отчетность охватывает лишь небольшой круг финансовых показателей и процессов создания ценности компании. Например, в современных лидирующих мировых компаниях больший процент их рыночной ценности заключается в нематериальных активах, а не, как принято думать, в материальных и финансовых. Одна из проблем заключается в том, что финансовая отчетность, составленная по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) (с использованием МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), отражает лишь часть нематериальных активов компании, а нематериальные активы, созданные внутри организации, в балансе не отражаются [1].

Таким образом, рационально составление интегрированной отчетности, которая наряду с финансовыми показателями включает в себя и нефинансовые, а также нацелена на то, чтобы

компании перестали думать традиционными границами финансовой отчетности и имели возможность определять риски, потенциал своей компании и результаты, которые могут существенно повлиять на способность организации в создании ценностей в течение долгого времени. Необходимо также отметить, что за последнее десятилетие значительно выросло число компаний, которые начали составлять и публиковать интегрированную отчетность. При этом структура интегрированной отчетности каждой из компаний различается входящими в нее нефинансовыми показателями. Кроме того, встал вопрос о достоверности информации, приводимой в данной отчетности.

В итоге появилась существенная потребность в стандартизации интегрированной отчетности компаний. В связи с вышеуказанными обстоятельствами в 2010 г. был основан Международный совет по интегрированной отчетности (МСИО) (International Integrated Reporting Council, IIRC), который представляет собой коалицию регулирующих органов, инвесторов, компаний, разработчиков стандартов, бухгалтеров и бухгалтерских фирм. Необходимо добавить, что МСИО ставит своей долгосрочной целью внедрение в деловую практику интегрированного мышления, которое предполагает изучение взаимосвязи между различными

операционными и функциональными единицами и капиталами, используемыми компанией в своей деятельности.

Интегрированный отчет представляет собой обобщенную информацию о том, как стратегия, управление, эффективность и перспективы деятельности компании в контексте условий ее эксплуатации приводят к созданию стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе. Концепция интегрированной отчетности, предложенная МСИО, создана для всех организаций, которые заинтересованы в комплексном подходе и развитии их корпоративной отчетности [2].

Положительные аспекты составления интегрированной отчетности для ее пользователей очевидны. Тем не менее в России система составления интегрированной отчетности до сих пор не проработана должным образом. В 2012 г. по инициативе Госкорпорации «Росатом» и при поддержке МСИО в России был создан специальный орган — Российская региональная сеть по интегрированной отчетности (далее — РРС), целью которого является внедрение стандартов и принципов составления интегрированной отчетности в российскую учетную практику.

С 2013 г. РРС публикует результаты исследований о корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний. Исследование за 2014 г. показало, что из 721 обследованной российской компании менее 8% из них являются прозрачными (среди них такие компании, как ОАО «Нижегородская инжиниринговая компания «Атомэнергопроект»», ОАО «ТВЭЛ», ОАО «Концерн Росэнергоатом», ОАО «Атомэнергомаш», Госкорпорация «Росатом» и др.). Значительная часть компаний (33,3%) не публикуют публичных отчетов и являются абсолютно непрозрачными. При этом исследование показало, что наиболее прозрачными отраслями в России являются компании атомной отрасли, а также электроэнергетической и нефтегазовой. Наименее прозрачными отраслями являются компании банковского сектора, а отчетность большинства банков низкого качества. Около 72% российских компаний готовят отчеты по минимальным требованиям Центрального банка Российской Федерации/

Федеральной службы по финансовым рынкам, и лишь 2,5% (18 компаний) готовят интегрированные отчеты.

В России в ближайшее время интегрированная отчетность не заменит финансовой отчетности или отчетности по МСФО, но компании могут формировать ее на добровольной основе. Составление интегрированной отчетности предпочтительнее осуществлять на основе отчетности по МСФО, дополняя ее сведениями о стратегии развития компании, экологической деятельности и т.д. Однако по результатам исследования РРС за 2014 г. уровень соответствия отчетов российских компаний по международным стандартам по-прежнему невысок, лишь 9% компаний готовят отчетность в строгом соответствии с МСФО [3].

Интегрированный отчет компании должен содержать только самую актуальную информацию, а также такую, которая позволит оценить финансовую устойчивость фирмы. Объем отчета зависит от специфики деятельности компании, от выбора раскрываемой информации. В «Проекте международной структуры интегрированной отчетности», во втором разделе «Фундаментальные концепции», к раскрытию в интегрированном отчете рекомендуется:

- 1) информация о внешней среде, которая оказывает воздействие на организацию (экономические условия, изменения в технологиях, общественные и экологические вопросы и т.п.);
- 2) информация о ресурсах (капиталах) и об отношениях, которые использует и на которые влияет организация;
- 3) информация о том, как компания взаимодействует с внешней средой и капиталами для создания ценности на протяжении кратко-, средне- и долгосрочного периодов.

Представляет интерес раскрытие социальной деятельности компании, такой как, например, взаимоотношение сотрудников и руководства, стиль управления компанией, обеспечение безопасности сотрудников, а также раскрытие информации об экологическом влиянии на окружающую среду, включающей, в частности, экологические риски компании, экологические показатели, которые отражают результаты деятельности компании, и др. В настоящее время в России экологическую отчетность обязаны



предоставлять организации, связанные с природопользованием.

Важно отметить то, что МСФО базируются на принципах, а не на жестких правилах. Таким образом, компании имеют возможность балансировать между требованиями стандартов и индивидуальными особенностями каждой организации [4].

Причинами, по которым интегрированная отчетность не будет пользоваться успехом у российских компаний, может стать то, что данная отчетность повышает риск раскрытия коммерческой тайны, приводит к дополнительным затратам на подготовку отчетности вследствие неразвитости систем учета в области устойчивого развития, а также недостаточные проработка методики оценки нефинансовых видов капитала и обоснованность прогнозной информации [5].

Отдельным вопросом является аудит интегрированной отчетности и проверка достоверности информации в такой отчетности. По мнению председателя МСИО Мервина Кинга, аудиторам при проверке и для помощи в составлении интегрированной отчетности следует опираться на Международный стандарт по заданиям, обеспечивающим уверенность (International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000) [6]. Данный стандарт способствует подтверждению надежности процесса учета, используемого компанией, а также справедливости выводов, сделанных на основании установленных фактов.

Привлечение внешних консультантов и аудиторов может оказать существенную помощь ком-

пании при подготовке интегрированного отчета. Так, консалтинговые компании, специализацией которых является публичная отчетность, чаще всего уже имеют выработанную методику подготовки отчетов, что позволяет им составлять тексты в гораздо более короткие сроки. Более того, такие компании регулярно изучают опыт составления интегрированной отчетности крупнейших компаний мира, а также участвуют в работе различных органов, утверждающих стандарты, что позволяет им получать доступ к наиболее современным и новаторским решениям и использовать их на практике.

В любом случае привлечение аудиторских и консалтинговых компаний при подготовке интегрированной отчетности даст возможность хозяйствующим субъектам улучшить процесс сбора данных для подготовки отчета и прозрачность предоставляемой информации [7].

В заключение следует отметить, что интегрированная отчетность — это не просто новое направление в системе учета. Она требует переоценки традиционных основ составления отчетности и внедрения интегрированного мышления, которое способно оказать существенную поддержку различным пользователям интегрированной отчетности в понимании информации о результатах деятельности компании по созданию стоимости. Также в связи с тем, что интегрированная отчетность подразумевает принципиально иной подход к подготовке отчетности и нацелена на предоставление более прозрачной информации, она будет востребована в ближайшие десятилетия.

## Литература

1. Towards Integrated Reporting — Communicating Value in the 21st Century. URL: <http://integratedreporting.org/resource/discussion-paper/> (дата обращения: 25.11.2015).
2. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (дата обращения: 25.11.2015).
3. Исследование корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний — 2014 / Российская региональная сеть по интегрированной отчетности. URL: <http://www.ir.org.ru> (дата обращения: 25.11.2015).
4. Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 44.
5. Шамонин Н.Н. Интегрированная отчетность и ее аудит — современное состояние и направление развития // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 41.

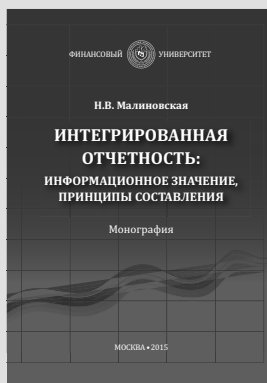
6. What? The tool for better reporting. URL: <http://integratedreporting.org/what-the-tool-for-better-reporting/> (дата обращения 25.11.2015).
7. *Алтухов К.В.* Интегрированная отчетность: преодоление разрыва между содержанием корпоративной отчетности и ожиданиями инвесторов // *Аудиторские ведомости*. 2014. № 12.

### References

1. Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century. URL: <http://integratedreporting.org/resource/discussion-paper/> (accessed: 25.11.2015).
2. Mezhdunarodnyi standart integrirovannoi otchetnosti [The International Integrated Reporting Framework]. URL: [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (accessed: 25.11.2015) (in Russ.).
3. Issledovanie korporativnoi prozrachnosti krupneishikh rossiiskikh kompanii – 2014 / Rossiiskaia regional'naia set' po integrirovannoi otchetnosti [The study of corporate transparency of the largest Russian companies, 2014. The Russian regional network on integrated reporting]. URL: <http://www.ir.org.ru> (accessed: 25.11.2015) (in Russ.).
4. *Get'man V.G.* O kontseptual'nykh osnovakh i strukture mezhdunarodnogo standarta po integrirovannoi otchetnosti [On the framework and the structure of the international standard for integrated reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2015, no. 44 (in Russ.).
5. *Shamonin N.N.* Integrirovannaia otchetnost' i e audit – sovremennoe sostoianie i napravlenie razvitiia [Integrated reporting and auditing – the current state and the direction of development]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2014, no. 41 (in Russ.).
6. What? The tool for better reporting. URL: <http://integratedreporting.org/what-the-tool-for-better-reporting/> (accessed: 25.11.2015).
7. *Алтухов К. В.* Integrirovannaia otchetnost': preodolenie razryva mezhdru sodержaniem korporativnoi otchetnosti i ozhidaniiami investorov [Integrated reporting: bridging the gap between the content of corporate accounting and investor expectations]. *Auditorskie vedomosti – Auditing gazette*, 2014, no. 12 (in Russ.).



### КНИЖНАЯ ПОЛКА



**Малиновская Н. В.**

**Интегрированная отчетность: информационное значение, принципы составления:** монография. М.: Финансовый университет, 2015. 160 с.

ISBN 978-5-7942-1288-4

В монографии исследуются современные тенденции в развитии корпоративной отчетности, которые происходят вследствие изменяющихся информационных потребностей заинтересованных пользователей в условиях глобализации мировой экономики и приводят к развитию новой инновационной модели отчетности — интегрированной отчетности.

Проведенное научное исследование раскрывает информационное значение интегрированной отчетности, фундаментальные концепции и ведущие принципы ее составления.

Монография предназначена для студентов, аспирантов и преподавателей экономических вузов, бухгалтеров, аудиторов, работников экономических служб, руководителей организаций.