

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 2 / 2016

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

М.А. Эскиндаров, ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования – 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. Шерemet, президент НП ААС, доктор экономических наук, профессор

Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию 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

№ 2 / 2016

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

M.A. Eskindarov, Rector, Financial University, Doctor of Economics, Professor, Academician of the Russian Academy of Education, 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

Корректор
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: 22.04.2016
 Формат 60 × 84 1/8
 Заказ № 442 от 22.04.2016
 Отпечатано в ООП Издательства Финансового университета (Ленинградский пр-т, д. 49)

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ.

ДИСКУССИИ

И.Р. Сухарев, О.А. Сухарева

Недостатки МСФО:

**раскрытие информации
 о запасах в отчетности 6**

В.Л. Поздеев

Актуальные задачи

**анализа экономической
 безопасности предприятия. 16**

Т.Ю. Серебрякова

**Интегрированный учет и отчетность:
 институциональный подход. 24**

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Е.Б. Герасимова

**Анализ платежеспособности
 компании-дебитора
 как фактора финансовой
 устойчивости торговой
 организации 34**

А.Ю. Кузьмин

**Концепция амортизированной
 стоимости как основа современной
 системы международных
 стандартов отчетности 42**

Г.А. Скачко

**Проблемы налогового учета
 в России 48**

С.А. Самусенко

**Определение предмета
 и объектов управленческого учета
 в контексте развития теории
 бухгалтерского учета. 54**

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

И.Е. Мизиковский, А.А. Баженов

**Бухгалтерская (финансовая)
 отчетность как инструмент
 обеспечения прозрачности
 ведения хозяйственной деятельности
 экономических субъектов. 69**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

В.Я. Овсийчук, В.В. Овсийчук,

Ю.А. Трусов

**Методы контроля системы
 внутренних стандартов аудиторской
 деятельности в аудиторских
 организациях внешними
 контролерами качества. 78**

И.С. Егорова, С.В. Эрендженова

Оценка рисков в аудите 95

ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

Н.А. Казакова

**«Бизнес-аналитик»
 как современный востребованный
 профессиональный стандарт
 на рынке труда 106**

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

В.А. Ситникова

**Профессиональное суждение
 бухгалтера при выборе
 критериев существенности. 114**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

**Конференция по гармонизации
 усилий работодателей и вузов
 в подготовке новых кадров 121**

AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS*Igor R. Sukharev, Oksana A. Sukhareva***The Drawbacks of IFRS:****Disclosure of Information about Inventory 6***Valery L. Pozdeev***Acute Issues of the Analysis****of the Companies' Economic Security. 16***Tatyana Yu. Serebryakova***Integrated Accounting and Reporting:****Institutional Approach 24****THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL***Elena B. Gerasimova***Analysis of the Company Debtor's Solvency****as a Factor of Financial Sustainability****of a Trade Company. 34***Anton Ju. Kuzmin***The Concept of the Amortized Cost as the Basis****for the Modern System of International****Reporting Standards 42***Galina A. Skachko***The Problems of Tax Accounting in Russia 48***Svetlana A. Samusenko***Defining the Subject and Objects****of Management Accounting in the Context****of Accounting Theory Development. 54****REPORTING ORGANIZATIONS***Igor E. Mizikovskiy, Alexander A. Bazhenov***Accounting and Financial Reporting****as a Tool for Transparency of Economic Activity****of a Business Entity 69****TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES***Vadim Ya. Ovsyichuk, Valentina V. Ovsyichuk,**Yury A. Trusov***Methods of Control of the Internal****Auditing Standards System in Audit Companies****by External Quality Auditors. 78***Irina S. Egorova, Svetlana V. Erendzhenova***Risk Assessment in Auditing. 95****EDUCATIONAL TECHNOLOGIES***Nataliya A. Kazakova***Business Analyst as a Modern Professional****Standard which is in Demand****in the Labour Market. 106****PRACTICE ANALYSIS***Valentina A. Sitnikova***Professional Judgement of an Accountant****while Choosing the Criteria of Materiality 114****ACADEMIC LIFE****The conference on the harmonisation****of the efforts made by the employers****of the universities aimed at the new staff training . . . 121**

УДК 657

Недостатки МСФО: раскрытие информации о запасах в отчетности

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 серию статей, в которых раскрываются недостатки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Целью этой серии, с точки зрения авторов, является широкий обмен мнениями и организация дискуссии по актуальным вопросам совершенствования МСФО. Данная публикация завершает цикл из трех статей, в которых обсуждаются изъяны МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories). В первой статье внимание авторов сосредоточилось на проблемах определения запасов, во второй статье обсуждались проблемы их оценки. Теперь же предметом критики стали нормы МСФО (IAS) 2, касающиеся представления информации о запасах в финансовой отчетности.

Ключевые слова: недостатки МСФО, практика применения МСФО, запасы, затраты, себестоимость, расходы, раскрытие информации в отчетности.

The Drawbacks of IFRS: Disclosure of Information about Inventory

IGOR R. SUKHAREV,

Ph.D. 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 third in the cycle of articles about the drawbacks of the International Financial Reporting Standards (IFRS). This cycle aims at exchanging opinions and discussing the possible ways to improve the IFRS.

This article is the last in the cycle of articles about the drawbacks of IAS 2 “Inventories”. The first article focused on defining what inventory is, the second one discusses the problem of their valuation. In this paper the authors criticize the recommendations of IAS 2 “Inventories” about disclosing information about inventory in financial reporting.

Keywords: *drawbacks of IFRS, practice of IFRS application, inventory, expenses, cost price, costs, disclosure of information.*

Продолжаем обсуждение недостатков Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В двух предыдущих номерах журнала предметом нашей критики был международный стандарт МСФО (IAS) 2 «Запасы» (Inventories). Сначала мы сосредоточились на проблемах, вызванных неопределенностями в понятии запасов [1]. Затем мы перешли к вопросам оценки запасов, и в этой части тоже обнаружили в МСФО (IAS) 2 массу изъянов [2]. Мы не собираемся долго продолжать публичное побитие стандарта и намерены его завершить этой третьей публикацией. Напоследок мы оставили самое слабое место МСФО (IAS) 2 — это положения, касающиеся раскрытий информации в финансовой отчетности. Здесь авторы формулировок явно подкачали. С раскрытиями в стандарте настоящая беда.

Список того, что должно раскрываться в финансовой отчетности в отношении запасов, приведен в п. 36 МСФО (IAS) 2. Этот список исчерпывающий и состоит из восьми пунктов, от подп. «а» до подп. «h» [3]. Список довольно странный. Глядя на него, сразу возникает ощущение какой-то недосказанности. Не хватает чего-то важного — связующих звеньев. Как будто выдернут кусок из чего-то цельного, и множество позиций куда-то пропало.

Посмотрим идущие ниже поясняющие пункты. В п. 37 МСФО (IAS) 2 говорится:

Информация о балансовых стоимостях в разбивке по различным видам запасов и степени изменений в этих активах полезна пользователям финансовой отчетности.	Information about the carrying amounts held in different classifications of inventories and the extent of the changes in these assets is useful to financial statement users.
--	---

Далее по тексту пункта называются обычные виды запасов: товары, сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция [3]. Все очень разумно и логично. Пользователь хочет видеть в отчетности балансовую стоимость запасов по видам и какие изменения в ней происходят. Сразу представляется что-то типа сверочной таблицы, в которой даются балансовые стоимости запасов в разбивке по видам на начало и конец периода, и вместе с этим видно, как эти стоимости менялись в течение периода. Примерно такая таблица есть в приложении к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015) (табл. 4.1 «Наличие и движение запасов» приложения № 3).

Если такая информация нужна пользователю, значит, ее нужно представить в финансовой отчетности. Но в требованиях МСФО ничего подобного нет! К сожалению, приведенная выше цитата из п. 37 МСФО (IAS) 2 — это единственная здравая мысль во всем разделе МСФО (IAS) 2, посвященном раскрытию информации в отчетности. В остальных пунктах этого раздела очень сложно отыскать какое-либо разумное зерно.

Начнем с того, что рассуждения о нуждах пользователя отчетности в п. 37 МСФО (IAS) 2 очень слабо коррелируют с требованиями к представлению информации в п. 36 МСФО (IAS) 2. Только подп. «b» требует представить балансовые стоимости запасов по их видам. О том, чтобы как-то раскрыть и объяснить изменения этих стоимостей за период, нет ни слова! Правда, три подпункта «d», «e» и «f» косвенно все-таки касаются изменений в балансовой стоимости запасов [3]. Но посмотрите, какая странная выборка. Все три подпункта говорят только о признании запасов в качестве расходов, причем общей суммой без разбивки по видам. Из этой суммы надо только обособить обесценение. И это все!

Можно представить себе пользователя отчетности — такого редкостного пессимиста. Его совсем не интересует «плюс». Ему интересен только «минус». Сколько запасов поступило за период и откуда, неважно. Как менялась структура запасов в течение периода, тоже неважно. Он хочет знать лишь о том, сколько запасов было израсходовано. Он уже увидел информацию о расходах в отчете о прибылях и убытках. Но этот пессимист настолько любит смотреть на расходы, что хочет увидеть их еще раз — в пояснениях к бухгалтерскому балансу к строчке «Запасы». Видимо, примерно такого пользователя отчетности представляли себе авторы п. 36 МСФО (IAS) 2 [4].

И это притом, что существует довольно распространенная практика учета запасов путем периодических инвентаризаций. Это значит, что из первичных учетных документов бухгалтер фиксирует и обобщает информацию только о суммах поступлений запасов. По итогам определенного периода, например месяца, подсчитывается количество остатков запасов. Это количество сопоставляется с теми же данными на начало периода, и, исходя из данных о запасах, поступивших за период, путем решения простого уравнения косвенно выводится показатель израсходованных за период запасов:

$$Res_0 + In - Out = Res_1 \rightarrow Out = Res_0 + In - Res_1$$

где Res_0 — остатки запасов на начало периода;

In — поступившие за период запасы;

Out — выбывшие за период запасы;

Res_1 — остатки запасов на конец периода.

Пользователь финансовой отчетности (как предполагается) предпочитает видеть в ней в первую очередь данные о фактах, а уж потом результаты умозаключений бухгалтера. Пользователь, на которого рассчитана финансовая отчетность, достаточно грамотный, чтобы сделать необходимые ему математические вычисления самостоятельно, тем более такие простые, как в рассматриваемой ситуации [5].

А что же требует раскрывать в отчетности рассматриваемый стандарт? Как это ни странно, не прямую информацию, полученную из первичных документов, а только косвенную, полученную расчетным путем. Причем это касается не только п. 36 МСФО (IAS) 2. Следующие пп. 38, 39 МСФО (IAS) 2 раздела, посвященного раскрытию информации в отчетности, тоже игнорируют нужды ее пользователей, заявленные в п. 37 МСФО (IAS) 2, и говорят только о признании расходов. И как говорят! Пункты 38 и 39 МСФО (IAS) 2 — это настоящий литературный шедевр. Поэтому мы оставим их «на сладкое» и перейдем к ним чуть позже.

А пока отметим, что в стандарте с расходами вообще полная неразбериха. Признание запасов в качестве расходов определено в п. 34 МСФО (IAS) 2 [3]. Здесь названо всего три вида расходов — списание балансовой стоимости запасов при их продаже, обесценение запасов и потери запасов:

<p>Когда запасы проданы, балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расхода в том периоде, в котором признана соответствующая выручка. Сумма любого списания запасов до чистой стоимости возможной продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расхода в том периоде, в котором произошло списание или потери.</p>	<p>When inventories are sold, the carrying amount of those inventories shall be recognised as an expense in the period in which the related revenue is recognised. The amount of any write-down of inventories to net realisable value and all losses of inventories shall be recognised as an expense in the period the write-down or loss occurs.</p>
--	---

К этим положениям стандарта нет никаких претензий с точки зрения того, что в них установлены правила признания расходов. Но в контексте раскрытия информации в отчетности очень важен вопрос классификации расходов [6]. А вопросы классификации элементов финансовой

отчетности всегда были и остаются слабым местом МСФО. Особенно это касается классификации расходов. И рассматриваемый стандарт это лишний раз подтверждает.

Так, процитированный п. 34 МСФО (IAS) 2, к сожалению, не уточняет, о каких видах расходов идет речь. Из него даже нельзя понять, идет ли речь о трех разных видах расхода или это два вида, или один вид. А это неплохо бы знать хотя бы в контексте последнего предложения этого пункта. Иначе непонятно, как его применить:

Сумма любого реверсирования прошлого обесценения запасов, обусловленного ростом чистой стоимости возможной продажи, должна признаваться как уменьшение суммы запасов, признанной в качестве расхода в том периоде, в котором произошло реверсирование.	The amount of any reversal of any write-down of inventories, arising from an increase in net realisable value, shall be recognised as a reduction in the amount of inventories recognised as an expense in the period in which the reversal occurs.
--	---

В отношении этой нормы сразу же возникает вопрос. Что делать, если реверсирование прошлого обесценения в данном периоде превысило сумму запасов, признанных в качестве расходов за этот же период? Признать доход? Или отложить реверсирование до следующих периодов, пока не наберется достаточной суммы списываемых запасов? Ответа в стандарте нет.

И это не все. Допустим, в большинстве случаев суммы хватит. С точки зрения классификации расходов в этой норме обращает на себя внимание словосочетание «сумма запасов, признанная в качестве расхода» (the amount of inventories recognised as an expense). Что это такое? Как понимать это словосочетание в контексте предыдущих двух предложений? Имеется в виду балансовая стоимость проданных запасов? Или это списание запасов до чистой стоимости возможной продажи или потери запасов? А может быть, и то, и другое, и третье вместе взятое?

Ведь реверсирование прошлого обесценения запасов надо вычитать из какой-то конкретной суммы. Если в одном и том же периоде одни запасы обесценились, а другие, ранее обесценившиеся, наоборот, выросли в цене, сворачивать оба показателя или вычитать реверсирование прошлого обесценения из списанной балансовой стоимости проданных запасов, не глядя на обесценение других запасов? К этому добавляются еще некие «потери запасов», которые вроде как не являются обесценением запасов, но указаны вместе с обесценением. Какое место определить этим потерям среди остальных названных расходов и «уменьшений расходов»?

Дальше в лес — больше дров. Следующий п. 35 МСФО (IAS) 2 сообщает нам о существовании еще одного вида расходов, в качестве которых признаются запасы:

Некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами. Запасы, отнесенные таким образом на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока использования соответствующего актива.	Some inventories may be allocated to other asset accounts, for example, inventory used as a component of self-constructed property, plant or equipment. Inventories allocated to another asset in this way are recognised as an expense during the useful life of that asset.
--	---

Данный пункт просто поражает своей несогласованностью с другими положениями этого же стандарта и с положениями других МСФО и количеством порождаемых им противоречий.

Во-первых, о каких таких запасах, относимых на другие счета активов, может идти речь? В частности, что это за пример запасов, использованных в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами? Пункт 6 этого же стандарта не предусматривает признание в качестве запасов активов, которые предполагается использовать в качестве компонента основных средств или компонента любого другого актива, кроме собственно самих запасов [1]. Если что-то (пусть даже сырье и материалы) приобретено с целью создания основных средств или других

активов, то оно априори не может признаваться в качестве запасов исходя из п. 6. Поэтому п. 35 МСФО (IAS) 2 говорит неправду, заявляя, что «некоторые запасы могут относиться на другие счета активов». По крайней мере, если под запасами понимать то, что определено в МСФО (IAS) 2.

Во-вторых, неожиданно появляется еще один четвертый элемент запасов, признаваемых в качестве расходов. И с ним связан еще ворох вопросов, аналогичных тем, что уже отмечены выше. Включаются ли запасы, признаваемые расходом на протяжении срока использования другого актива, в понятие «сумма запасов, признанная в качестве расхода»? Или это особый отдельный вид расходов? Должно ли реверсирование прошлого обесценения запасов вычитаться из суммы запасов, признаваемой расходом на протяжении срока использования другого актива? Или, может быть, этот вычет производить в какой-то очередности? Тогда в первую очередь должна уменьшаться списанная на расходы балансовая стоимость проданных запасов? Или что-то другое?

В-третьих, п. 35 МСФО (IAS) 2 вероломно вторгается в сферу применения других стандартов, в частности МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Коль скоро что-то уже стало компонентом другого актива, то дальнейший учет должен происходить в соответствии с правилами учета этого актива [7]. Все элементы себестоимости основных средств учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16, а не МСФО (IAS) 2 [8]. Конечно, судя по использованному словосочетанию «на протяжении срока использования» можно предположить, что в п. 35 МСФО (IAS) 2 имеется в виду начисление амортизации по основным средствам. Но это предположение «притянута за уши», и для его подтверждения придется увидеть между строк много того, что не написано, и не замечать то, что написано. Так или иначе, никакого намека на амортизацию других активов в п. 35 не содержится. Формулировка недвусмысленно говорит о запасах, которые должны признаваться в качестве расхода (inventories are recognised as an expense). Единственная привязка к другим активам состоит лишь в том, что эти запасы должны признаваться расходами не

сразу, а на протяжении срока использования другого актива.

В-четвертых, (даже если условиться, что речь идет об амортизации других активов) п. 35 МСФО (IAS) 2 противоречит другим МСФО по существу содержащегося в нем требования. Он предусматривает безапелляционное признание запасов расходами на протяжении срока использования другого актива, в то время как другие стандарты не требуют обязательного признания амортизации расходом и допускают другие варианты. Например, п. 48 МСФО (IAS) 16 предусматривает включение амортизации в стоимость других активов, а п. 49 этого же стандарта приводит в качестве примера амортизацию «производственных установок и оборудования» (manufacturing plant and equipment), которая не признается расходом, а подлежит включению в себестоимость тех же запасов [8]. Вот круг и замкнулся! В самом МСФО (IAS) 2, в п. 12, тоже содержится пример производственных зданий и оборудования (factory buildings and equipment), амортизация которых может при определенных условиях включаться в себестоимость запасов [3]. Кроме того, далеко не все другие активы предполагают списание своей стоимости на протяжении их срока использования. Например, учет инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости вообще не предполагает начисление амортизации и никак не связывает признание расходов со сроком использования актива [9].

По идее все эти несурезицы с признанием расходов должен был бы прояснить раздел, посвященный представлению информации в отчетности. Но не тут-то было! Если пп. 34 и 35 МСФО (IAS) 2 сопоставить с п. 36 этого же стандарта, перечисляющим виды раскрываемой информации, то понимания станет еще меньше [3].

В подп. «d» п. 36 опять говорится о некоей «сумме запасов, признанной в качестве расхода в течение периода» (the amount of inventories recognised as an expense during the period). К сожалению, данный пункт лишь заявляет, что организация должна раскрыть эту сумму в финансовой отчетности. Но что это за сумма, не говорит. Получается, как в известной сказке: «Поди туда, не знаю куда, принеси то, не знаю

что». Подытожив все, что было сказано выше, в эту загадочную сумму могут включаться, а могут и не включаться, следующие элементы:

- балансовая стоимость запасов, списываемая в связи с их продажей;
- списание запасов до чистой стоимости возможной продажи;
- потери запасов;
- запасы, признанные в качестве расходов в течение срока использования соответствующего актива;
- реверсирование прошлого обесценения запасов, обусловленное ростом чистой стоимости их возможной продажи.

Ясность в стандарте есть только в отношении последнего элемента. Понятно, что реверсирование прошлого обесценения должно вычитаться из суммы запасов, признанных расходом. Об этом говорит подп. «f» п. 36 МСФО (IAS) 2, повторяя то, что мы с вами уже видели в п. 34 этого же стандарта.

В отношении других элементов никакой ясности нет. Все, что по этому поводу можно выудить из п. 36 МСФО (IAS) 2, это требование подп. «e» раскрывать в отчетности «сумму любого списания запасов, признанного в качестве расходов за период в соответствии с п. 34 (the amount of any write-down of inventories recognised as an expense in the period in accordance with paragraph 34).

Вот вам еще одна загадка. Что подразумевается под «списанием» (write-down)? В п. 34 МСФО (IAS) 2, как мы помним, названы три вида списания стоимости запасов на расходы. Для обозначения одного из них использовано словосочетание «списание запасов до чистой стоимости возможной продажи» (write-down of inventories to net realisable value). А в п. 36 МСФО (IAS) 2 говорится просто о списании (write-down). Это одно и то же? Имеет ли в виду подп. «e» п. 36 только обесценение запасов или обесценение вместе с потерями, или списание балансовой стоимости запасов при их продаже тоже сюда относится? Об этом остается только догадываться.

Но настоящий триумф хаоса наступит тогда, когда мы, пытаясь понять, что такое признание запасов расходом, заглянем в следующие пункты раздела «Раскрытия».

В п. 38 МСФО (IAS) 2 опять упоминается загадочный зверь по имени «сумма запасов, признанная в качестве расхода в течение периода». И здесь он предстает совершенно в новом свете:

<p>Сумма запасов, признанная в качестве расходов в течение периода, которая часто обозначается как себестоимость продаж, состоит из затрат, ранее включенных в оценку запасов, которые теперь были проданы, а также из нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативных расходов по производству запасов. Специфика деятельности организации может обусловить также включение других сумм, таких как коммерческие расходы.</p>	<p>The amount of inventories recognised as an expense during the period, which is often referred to as cost of sales, consists of those costs previously included in the measurement of inventory that has now been sold and unallocated production overheads and abnormal amounts of production costs of inventories. The circumstances of the entity may also warrant the inclusion of other amounts, such as distribution costs.</p>
---	---

Не правда ли, очень мало общего с тем, что мы видели до сих пор? Единственный элемент, в котором можно разглядеть что-то знакомое, — затраты, ранее включенные в оценку запасов, которые теперь были проданы. Если постараться абстрагироваться от неожиданно изменившейся терминологии, можно догадаться, что речь идет о том же самом, что в п. 34 МСФО (IAS) 2 называлось признанием балансовой стоимости запасов в качестве расхода, когда запасы проданы.

Но остальные элементы! Глядя на них, начинаешь сомневаться, о запасах ли вообще здесь идет речь. Пункт 38 МСФО (IAS) 2 замечателен тем, что он прямо противоречит сразу трем пунктам этого же стандарта — 13, 16 (a), 16 (d). Весь смысл главного раздела стандарта «Оценка запасов»

(пп. 9–33) состоит в том, чтобы регламентировать формирование себестоимости запасов, сказать о том, что далеко не все затраты в нее включаются [3]. Некоторые затраты, которые не являются непосредственно связанными и необходимыми для производства запасов, должны признаваться расходами немедленно — в том периоде, когда они понесены. Включать такие суммы в себестоимость запасов стандарт запрещает. Именно о таких расходах, в частности, идет речь в вышеупомянутых пунктах:

<p>13. Сумма постоянных накладных затрат, относимая на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низких объемов производства или простоев. Нераспределенные накладные затраты признаются в качестве расходов в периоде, в котором были понесены.</p> <p>...</p>	<p>13. The amount of fixed overhead allocated to each unit of production is not increased as a consequence of low production or idle plant. Unallocated overheads are recognised as an expense in the period in which they are incurred.</p> <p>...</p>
<p>16. Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в периоде, когда были понесены, являются:</p> <p>(a) сверхнормативные потери сырья, труда или прочих производственных затрат;</p> <p>...</p> <p>(d) затраты на продажу.</p>	<p>16. Examples of costs excluded from the cost of inventories and recognised as expenses in the period in which they are incurred are:</p> <p>(a) abnormal amounts of wasted materials, labour or other production costs;</p> <p>...</p> <p>(d) selling costs.</p>

Названные расходы не включаются в себестоимость запасов и относятся на прибыль/убыток сразу же, когда были понесены. То есть признание этих расходов вообще не должно каким-либо образом касаться учета запасов. Но, несмотря на это, п. 38 МСФО (IAS) 2 предписывает представлять эти расходы в финансовой отчетности не как-нибудь, а именно как «сумму запасов, признанную в качестве расхода в течение периода» (The amount of inventories recognised as an expense during the period). Это уже не просто пробел в требованиях к раскрытию необходимой для пользователя информации о запасах. Это преднамеренное целенаправленное введение пользователя отчетности в заблуждение путем подмены информации о движении запасов информацией о расходах, не имеющих к движению запасов отношения.

Следующий п. 39 этого же стандарта продвигает идею подмены понятий еще дальше, чтобы окончательно похоронить любую слабую надежду или даже намек на раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах. В нем опять, как это ни странно, речь идет не о запасах, а об отчете о прибылях и убытках:

<p>Некоторые организации используют формат отчета о прибылях и убытках, который предусматривает представление других сумм вместо себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение отчетного периода. В таком формате организация представляет анализ расходов, основанный на классификации расходов по их характеру. В этом случае организация раскрывает признанные в качестве расходов затраты сырья и материалов, затраты труда и другие затраты вместе с суммой чистого изменения в остатках запасов за период.</p>	<p>Some entities adopt a format for profit or loss that results in amounts being disclosed other than the cost of inventories recognised as an expense during the period. Under this format, an entity presents an analysis of expenses using a classification based on the nature of expenses. In this case, the entity discloses the costs recognised as an expense for raw materials and consumables, labour costs and other costs together with the amount of the net change in inventories for the period.</p>
--	---

Видимо здесь речь идет о двух альтернативных форматах анализа расходов, представляемых в отчете о прибылях и убытках или пояснениях в соответствии с пп. 99–105 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [10]. Положения МСФО (IAS) 1 в этой части тоже не лишены изъянов. Но это другая тема. О недостатках МСФО (IAS) 1 мы поговорим как-нибудь в следующий раз, а сейчас речь о запасах.

И в этом ракурсе рассуждения по поводу двух форматов анализа расходов выглядят как минимум странными. Вроде бы рассматриваемый нами стандарт МСФО (IAS) 2 озаглавлен «Запасы» (Inventories), а рассматриваемый раздел озаглавлен «Раскрытия» (Disclosures). И в нем мы ожидаем увидеть указания на то, какая именно информация о запасах и каким образом должна раскрываться. А вместо этого мы видим просто описание положений другого стандарта на другую тему — про то, как в отчете о прибылях и убытках представляется информация о расходах.

Создается впечатление, что пп. 38 и 39 МСФО (IAS) 2 написаны специально для того, чтобы нивелировать требования предыдущих пунктов по раскрытию информации о запасах за период. Для этого показатели, представляемые в отчете о прибылях и убытках, трактуются и изворачиваются так, как будто бы они сами являются информацией о запасах. Дескать, не надо ничего в отчетности о запасах раскрывать. Ведь в отчете о прибылях и убытках уже есть статьи расходов. Авторы стандарта призывают нас закрыть глаза и вообразить себе, что это и есть информация о запасах!

Конечно, можно вообразить все, что угодно, если так легко жонглировать терминами «затраты» (cost) и «расходы» (expenses), не чувствуя никакой разницы между признанием актива и признанием расхода [11]. В этой связи очень важно обратить внимание на то, с чего начинается МСФО (IAS) 2. Самый первый пункт стандарта определяет его цель и обозначает главный вопрос учета запасов [3]:

Первостепенный вопрос учета запасов — это определение величины затрат, которые должны признаваться в качестве актива и тем самым переноситься на будущее до признания соответствующей выручки.	A primary issue in accounting for inventories is the amount of cost to be recognised as an asset and carried forward until the related revenues are recognised.
--	---

Очень точно сказано! Задача стандарта — определить затраты, которые признаются в качестве актива! Их нужно отделить от затрат, которые сразу признаются в качестве расхода. То есть бухгалтер выбирает для каждой затраты ее бухгалтерскую судьбу — она может быть признана либо активом, либо расходом [12]. МСФО (IAS) 2 призван служить руководством для бухгалтера в выборе судьбы затрат. Именно эту дилемму решают нормы стандарта по существу. Признание затраты в качестве актива — это и есть признание запасов. В этом соль стандарта. Если упустить понимание принципиальной разницы между понятиями «затраты» и «расходы», то потеряется весь смысл МСФО (IAS) 2. Стандарт окажется бесполезной пустышкой.

К сожалению, именно так и случилось при формулировании требований к раскрытию информации о запасах. Основной вопрос учета запасов оказался напрочь забытым. Ведь, что такое затраты сырья и материалов, затраты труда и другие затраты, о которых речь идет в процитированном выше п. 39 МСФО (IAS) 2? Это как раз и есть затраты, подлежащие признанию в качестве актива. Для этого тут приводится сумма чистого изменения в остатках запасов за период. Она нужна для числовой увязки с прибылью или убытком за этот период. Так вот где, оказывается, замаскированы поступления запасов за период! Но как хорошо замаскированы! Чтобы никто не догадался, что речь идет о затратах, признаваемых в качестве актива, в п. 39 эти затраты специально названы «признаваемыми в качестве расхода» (the costs recognised as an expense). Что это, если не еще одно преднамеренное целенаправленное введение пользователя отчетности в заблуждение?

Попробуем резюмировать положения пп. 38 и 39 МСФО (IAS) 2. Из них мы делаем вывод, что информацию о движении запасов за период в отчетности раскрывать не нужно. Вместо этого организация должна убедить пользователя отчетности в том, что такая информация якобы представлена в отчете о прибылях и убытках. Для этого стандарт предлагает специальные валирующие средства. Так, если организация, выбрав формат анализа расходов «по функциям»,

представляет статьи расходов, которые запрещено включать в себестоимость запасов, то она должна их представить так, будто они были включены в себестоимость запасов (п. 38). И наоборот. Если организация, выбрав формат анализа расходов «по характеру», представляет статьи затрат, которые должны включаться в себестоимость запасов, то она должна их представить так, будто они были сразу признаны расходом (п. 39). Как говорится, без комментариев.

Литература

1. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6.
2. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Недостатки МСФО: оценка запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1.
3. Inventories / International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
4. *Sukharev I.* Stereo Accounting. М.: ИПЦ «Маска», 2015.
5. Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB General Information. Issued by the IASB in September 2010 / International Financial Reporting Standards Foundation, 2010.
6. *Сухарев И.Р., Сухарева О.А.* Налоговая классификация доходов и расходов // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. 2002. № 18.
7. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard (IAS) 8. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
8. Property, Plant and Equipment / International Accounting Standard (IAS) 16. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
9. Investment Property / International Accounting Standard (IAS) 40. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 13 January 2016 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2016.
10. Presentation of Financial Statements / International Accounting Standard (IAS) 1. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 6 September 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
11. *Сухарев И.Р.* Прощание с расходами будущих периодов и другие новшества в бухучете и отчетности: Из авторитетных источников // Главная книга. 2011. № 7 (263).
12. *Сухарев И.Р.* Сближение учета запасов // МСФО: практика применения. 2008. № 4.

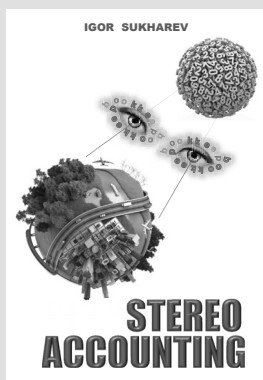
References

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. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Nedostatki MSFO: otsenka zapasov [The Drawbacks of IFRS: Inventory Valuation]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2016, no. 1 (in Russ.).
3. Inventories / International Accounting Standard (IAS) 2. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
4. *Sukharev I.* Stereo Accounting. Moscow, IPTs «Maska» — Private Publisher “Mask”, 2015 (in Russ.).

5. Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB General Information. Issued by the IASB in September 2010 / International Financial Reporting Standards Foundation, 2010.
6. *Sukharev I.R., Sukhareva O.A.* Nalogovaia klassifikatsiia dokhodov i raskhodov [Tax Classification of Revenues and Expenses]. *Novoe v bukhgalterskom uchete i otchetnosti – New in Accounting and Reporting*, 2002, no. 18 (in Russ.).
7. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard (IAS) 8. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
8. Property, Plant and Equipment / International Accounting Standard (IAS) 16. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
9. Investment Property / International Accounting Standard (IAS) 40. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 13 January 2016 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2016.
10. Presentation of Financial Statements / International Accounting Standard (IAS) 1. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 6 September 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
11. *Sukharev I.R.* Proshhanie s rashodami budushhih periodov i drugie novshestva v bukhchete i otchetnosti: Iz avtoritetnykh istochnikov [Saying Good Bye to the expenses of future periods and other innovations in accounting and reporting]. *Glavnaja kniga – “Main Book” Publishers*, 2011, no. 7 (263) (in Russ.).
12. *Sukharev I.R.* Sblizhenie ucheta zapasov [Inventory Accounting: Moving Closer]. *MSFO: praktika primeneniya – IFRS: Practice of Application*, 2008, no. 4 (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 338.2

Актуальные задачи анализа экономической безопасности предприятия

ПОЗДЕЕВ ВАЛЕРИЙ ЛЕОНИДОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет, налоги и экономическая безопасность» Поволжского государственного технологического университета, г. Йошкар-Ола, Республика Марий Эл, Россия

E-mail: Kbua@inbox.ru

АННОТАЦИЯ

Вопросы экономической безопасности предприятия становятся особо актуальными в настоящее время в связи с обострением международной обстановки и развитием кризисных явлений в экономике. Общее понимание экономической безопасности выражается как защищенность интересов предприятия от внешних и внутренних угроз. Вместе с тем в экономическом анализе понятие «угроза» пока не используется, что не позволяет дать объективную оценку возникновения и проявления угрозы. В статье предложен подход, позволяющий идентифицировать угрозу как стадию развития риска. Важнейшей характеристикой экономической безопасности предприятия выступают пороговые значения показателей хозяйственной деятельности. Сравнение достигнутых показателей развития с пороговыми уровнями позволит, во-первых, дать оценку деятельности предприятия, во-вторых, определить зоны безопасности. В статье рассматриваются методы определения пороговых уровней показателей и раскрываются их области применения. Наконец, необходимым условием анализа экономической безопасности считается стандартизация правил ведения анализа, что позволит использовать наиболее эффективные методики в практике работы предприятий.

Ключевые слова: хозяйственная деятельность, безопасность, угрозы, анализ, показатели, пороговые значения, стандартизация.

Acute Issues of the Analysis of the Companies' Economic Security

VALERY L. POZDEEV,

Doctor of Economics, Professor of "Accounting, Taxes and Economic security" Department, Volga State Technology University, Yoshkar-Ola, the Republic of Mari El, Russia

E-mail: Kbua@inbox.ru

ABSTRACT

Questions about economic security of the enterprise are becoming particularly relevant nowadays, due to the deterioration of external and international situation and as the result of the crisis in the economy. The general understanding of economic security is understood as the protection against external and internal threats. However, the economic analysis of the "threat" as a concept is not used yet, which does not allow us to give an objective assessment of the origin and manifestation of the threat. This article proposes an approach which allows us to identify the threat as a stage of risk development. The most important characteristic feature of

economic security is expressed in the indicators of the materiality threshold values of the economic activity. The comparison between the achieved development indicators and the threshold values will first of all allow to assess the activities of the enterprise, and secondly, to determine the safety limits within which the company should operate. The article stipulates the methods of determining indicators of the threshold values as well as the area of their application. Finally, an obligatory condition for the economic security analysis is considered to be the standardization of the rules of analysis, which will allow us to use the most effective techniques in the practice of enterprises.

Keywords: *economic activity, security, threat analysis, metrics and indicators, threshold values, standardization.*

Необходимость разработки методических основ анализа экономической безопасности предприятия вызвана тем, что в ряде университетов страны открыт набор студентов на специальность «Экономическая безопасность». В процессе обучения студенты изучают дисциплину «Экономический анализ», которая должна преподаваться с учетом специфики специальности. Поэтому важно определить особенности экономической безопасности предприятия, для того чтобы наметить основные подходы к анализу.

Основные требования к национальной безопасности изложены в Федеральном законе от 28.12.2010 № 390-ФЗ «О безопасности» (в ред. от 05.10.2015), который предусматривает анализ и оценку угроз безопасности. Однако закон не дает понятия «экономическая безопасность» — составной части национальной безопасности. Понимания экономической безопасности не дает и Государственная стратегия экономической безопасности Российской Федерации, одобренная Указом Президента Российской Федерации от 29.04.1996 № 608 «О Государственной стратегии экономической безопасности Российской Федерации (Основных положениях)».

Поэтому появилась определенная свобода для ученых в трактовке термина «экономическая безопасность», что не позволяет выразить единую точку зрения на содержание этого термина.

Обобщая точки зрения ученых, выразим приемлемую интерпретацию понятия «экономическая безопасность» как состояния организации, обеспечивающего достаточный уровень ее прогрессивного развития, неуязвимости и независимости ее экономических интересов по отношению к возможным внешним и внутренним угрозам и воздействиям [1]. Многие авторы об экономической безопасности говорят с точки зрения предотвращения угроз, что является неотделимым элементом безопасности любого уровня. Однако в экономическом анализе исследуются риски хозяйственной деятельности, но не угрозы, поэтому *первой задачей анализа является понимание сути угроз хозяйственной деятельности предприятия и их оценка.*

Для этого необходимо рассмотреть подходы к оценке уровня экономической безопасности предприятия, представленные в экономической литературе (рис. 1).

Ресурсный подход основан на оценке уровня экономической безопасности предприятия на

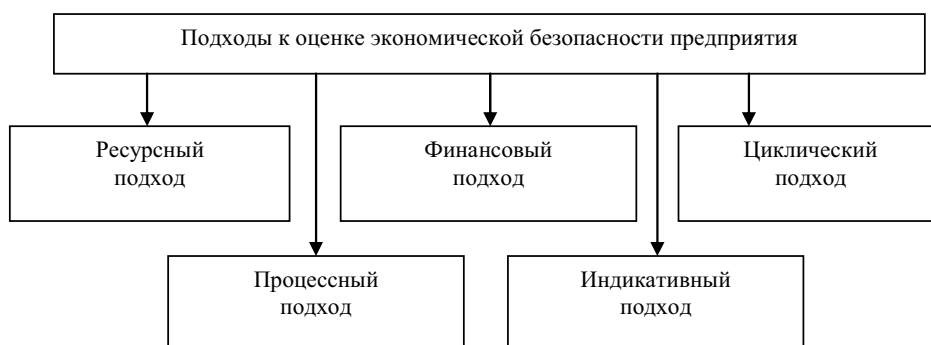


Рис. 1. Основные подходы к оценке экономической безопасности предприятия

основе аналитических исследований использования ресурсов предприятия по специальным критериям. При этом декларируется необходимость оценивать каждую составляющую ресурсов, а общее мнение о безопасности выражать комплексным (интегральным) показателем использования ресурсов. Следует согласиться с Н.Б. Головановой, что ресурсы и способности становятся основными детерминантами эффективной деятельности, основным фактором получения прибыли [2]. Но как обосновать угрозы хозяйственной деятельности, если ресурсы являются входным объектом в процессы производства и реализации продукции, и можно ли говорить об эффективности использования ресурсов, если готовая продукция скапливается на складах предприятия и не находит реализации?

Финансовый подход оценивает экономическую безопасность предприятия по финансовым (выходным) результатам — чистой прибыли и прибыли до уплаты налога на прибыль, процентов и амортизации (ЕБИТДА) [3]. Безусловно, если предприятие не получает прибыли, трудно обосновывать, что оно находится в зоне экономической безопасности. Но один показатель не может характеризовать хозяйственную ситуацию, поскольку многие события, связанные с инвестициями и инновациями, не дают быстрого эффекта, следовательно, и прибыли. Этому же не способствует кризисная ситуация в экономике страны, которая ставит предприятия в условия выживаемости, не всегда согласующиеся с требованиями экономической безопасности.

Циклический подход основан на колебательных процессах хозяйственной деятельности, которые обусловлены чередованием подъемов и спадов производства. Утверждается, что угрозы экономической безопасности возникают на стыке циклов [4], однако правильнее, по нашему мнению, полагать, что угрозы в большей степени проявляются в переходные моменты — от роста к спаду и наоборот [5]. Данный подход позволяет задействовать в анализе экономической безопасности показатели использования ресурсов, объемов продаж и прибыли, что позволяет дать комплексную оценку уровня экономической безопасности.

Процессный подход направлен на обеспечение бесперебойного функционирования всех этапов

бизнес-процесса (вход — операционный цикл — выход), извлечение прибыли из функционирования бизнеса, а также его постоянное развитие [6]. Процессный подход позволяет детализировать анализ всех составляющих процесса производства с учетом взаимосвязей и взаимозависимостей между ними.

Все рассмотренные подходы не дают возможности определить уровень экономической безопасности предприятия, поскольку не предоставляют количественную оценку угроз, связанных с анализом тех или иных показателей. Поскольку в экономическом анализе более разработанным объектом анализа является риск, поэтому к угрозам можно перейти через рассмотрение рисков. Риск является причиной угроз, что делает его применимым к экономической безопасности. Риск является более изученным элементом хозяйственной практики, и развитие исследований в области угроз предприятия будет постоянно переплетаться с анализом рисков. Таким образом, можно сделать вывод, что *угроза — это вариант (или стадия) развития риска*. Покажем это на *рис. 2*.

На *рис. 2* наглядно показано, что угроза деятельности предприятия возникает, когда деятельность предприятия достигает зоны катастрофического риска.

Более применимым к анализу экономической безопасности можно считать индикативный подход.

Индикативный (индикаторный) подход предусматривает сравнительный анализ фактических показателей хозяйственной деятельности предприятия с их пороговыми уровнями. При этом под пороговым уровнем экономической безопасности понимаются предельные значения показателей, превышение или достижение которых будет свидетельствовать о наличии угроз экономической безопасности. Поскольку показатели в этом случае способны сигнализировать об угрозах, они выступают индикаторами, откуда и произошло название подхода.

Индикативный подход усилиями видных экономистов Л.И. Абалкина, С.Ю. Глазьева, В.К. Сенчагова был реализован на уровне макроэкономики, где по ряду ключевых индикаторов определены пороговые уровни, которые

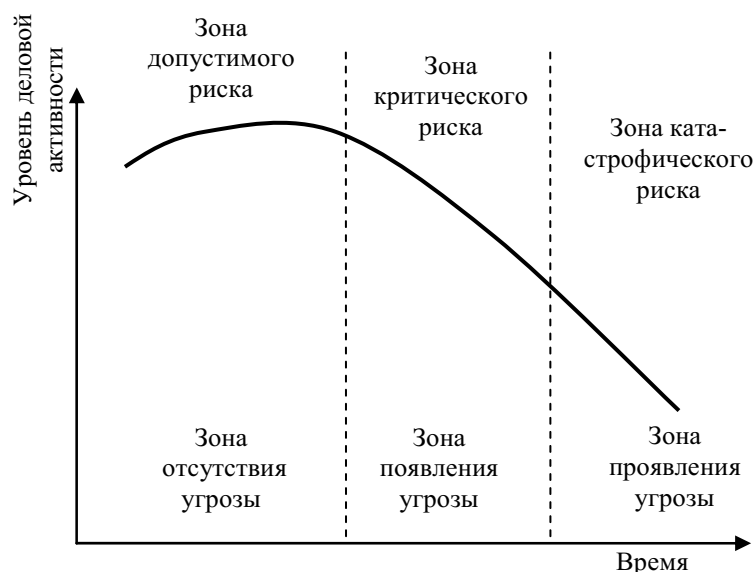


Рис. 2. Зоны рисков и угроз в развитии кризисных явлений предприятия [7, с. 18]

позволяют давать оценку безопасного развития экономики страны. Однако на уровне отдельных хозяйствующих субъектов пороговые значения показателей пока не представлены. Вместо пороговых значений в анализе и оценке экономической безопасности применяются либо плановые показатели, либо среднеотраслевые, либо показатели, имеющие нормативный уровень. Но все эти показатели, в отличие от пороговых индикаторов, ограничиваются одним значением, тогда как пороговые имеют два предела — нижний и верхний уровни. Отсюда возникает *вторая задача анализа экономической*

безопасности — определение пороговых значений показателей.

Рассмотрим, какие методы можно использовать для определения пороговых уровней показателей (рис. 3).

Дифференциальное исчисление сводится к нахождению экстремума (максимума или минимума) функции одной переменной с помощью производной. Например, имеем данные о темпах продаж за 11 кварталов (см. таблицу).

По указанным данным были построены линейная, экспоненциальная, логарифмическая, степенная и полиномиальная функции, из ко-

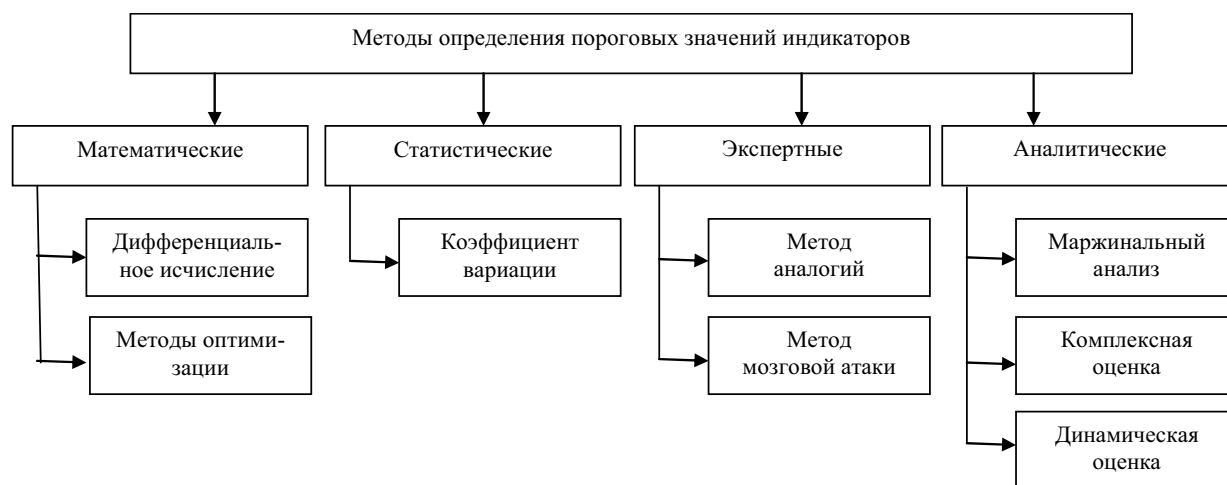


Рис. 3. Методы определения пороговых значений индикаторов

Темпы продаж, млн руб.

Квартал	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й	6-й	7-й	8-й	9-й	10-й	11-й
Объем продаж	102,1	115,2	113,2	115,5	94,6	78,0	98,2	91,7	82,8	120,7	121,2

торых по наибольшему значению коэффициента детерминации была отобрана полиномиальная функция

$$y = -0,0022x^6 + 0,0735x^5 - 1,0222x^4 + 7,8612x^3 - 35,691x^2 + 80,079x + 50,307.$$

Для нахождения критического значения производную приравняем к нулю: $y' = 0$. Получилось уравнение 5-й степени. Задача решается численными методами с помощью встроенного приложения в Excel — поиск решения. В результате решения были получены пороговые значения объемов продаж: максимальное — 117,1 млн руб., минимальное — 80,57 млн руб. Такие пороговые уровни продаж могут быть стабильными, если хозяйственная ситуация на предприятии не претерпит существенных изменений.

Методы оптимизации, среди которых можно выделить линейное программирование, теорию игр, позволяют получить оптимальные значения ряда показателей хозяйственной деятельности (затрат, прибыли, объемов производства). Пороговые уровни показателей могут находиться в окрестностях оптимальных значений.

Статистический метод на основе расчета коэффициента вариации позволяет определить уровень колеблемости показателя. Этот вид анализа позволяет анализировать стабильность, например, продаж, что позволяет по значению коэффициента v судить об уровне экономической безопасности:

$$v = \frac{\sigma}{\bar{y}},$$

где σ — среднеквадратическое отклонение;

\bar{y} — среднеарифметическое значение показателя.

Среднеквадратическое отклонение рассчитывается как

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum (y_i - \bar{y})^2}{n}},$$

где n — количество значений в статистическом ряде;

y_i — i -е значение статистического ряда.

Среднеарифметическое значение показателя рассчитывается следующим образом:

$$\bar{y} = \frac{\sum y_i}{n}.$$

На основе значений коэффициента вариации можно прийти к следующим решениям:

- до 10% — колебания незначительны, что обуславливает безопасный уровень развития предприятия;
- от 10 до 25% — колебания значительны, что характеризует критический уровень безопасности;
- свыше 25% — сильные колебания, что создает угрозы предприятию.

Метод экспертных оценок основан на суждениях экспертов-профессионалов, способных дать объективные оценки по рассматриваемому вопросу. Работа с экспертами может выстраиваться индивидуально или в группах, при помощи так называемой мозговой атаки или других методов, результатом которых могут быть не только выделение угроз деятельности предприятия, но и предельные уровни угроз. Методы экспертных оценок используются при разработке SWOT-анализа, где выделяются внутренние угрозы (слабые стороны) и внешние (рыночные угрозы).

В экономическом анализе есть разработанные методы определения пороговых уровней. К ним относятся маржинальный анализ, методики комплексной и динамической оценки.

Маржинальный анализ позволяет фиксировать точку безубыточности производства или порог рентабельности, т.е. минимальную границу безопасности, ниже которой производственная деятельность предприятия будет приводить к убытку. Верхнюю границу можно определить, например, плановыми показателями объема производства и достижения прибыли.

Комплексная оценка связана с использованием системы показателей, характеризующих различные сферы деятельности предприятия. Среди методов комплексной оценки можно назвать метод расстояний, позволяющий выделять эталонные уровни показателей по годам (кварталам) анализируемого периода. Эталонные уровни можно считать пороговыми индикаторами верхнего уровня, поскольку предприятие за анализируемый период не смогло достичь более высоких показателей. Соответственно самые низкие показатели будут выражать порог нижнего уровня.

Динамическая оценка связана с расчетом темпов роста анализируемых показателей и оценкой соотношений темпов роста. Для этого формируется эталонный ряд темпов роста (динамический норматив), который в последующем при помощи коэффициентов ранговой корреляции сравнивается с фактическим рядом соотношений темпов роста. Методика динамической оценки позволяет рассчитать коэффициент развития, значения которого устанавливают нижний (0,3) и верхний (1,0) пороговый уровень успешного функционирования предприятия.

Предложим методические рекомендации оценки уровня экономической безопасности в статике и динамике развития предприятия.

Статический подход позволяет объединить размах вариации изучаемого показателя и его

пороговые уровни. Возьмем для примера коэффициент текучести кадров, при котором устанавливаются нижний предел безопасности 0,0, верхний предел выражается значением 10%. Допустим, при расчете коэффициента текучести по данным показателя получены значения коэффициента вариации 13%, а коэффициента текучести — 8%. Полученная информация отражается в матрице (рис. 4).

На рис. 4 выделены зоны:

А — зона допустимого риска;

В — зона критического риска;

С — зона угрозы экономической безопасности предприятия (катастрофический риск).

Несмотря на то что коэффициент текучести укладывается в пороговые значения, его необходимо отнести в зону критического риска (зона появления угрозы экономической безопасности), поскольку демонстрируются значительные колебания текучести, что характеризует проблемы при проведении кадровой политики предприятия. Если в перспективе колебания коэффициента сохранятся на таком же уровне или будут возрастать, это приведет к росту текучести кадров и снижению уровня безопасности относительно кадровой составляющей. Отсюда несложно спрогнозировать объемы производства продукции и финансовые результаты деятельности.

Динамический подход к оценке экономической безопасности направлен на оценку

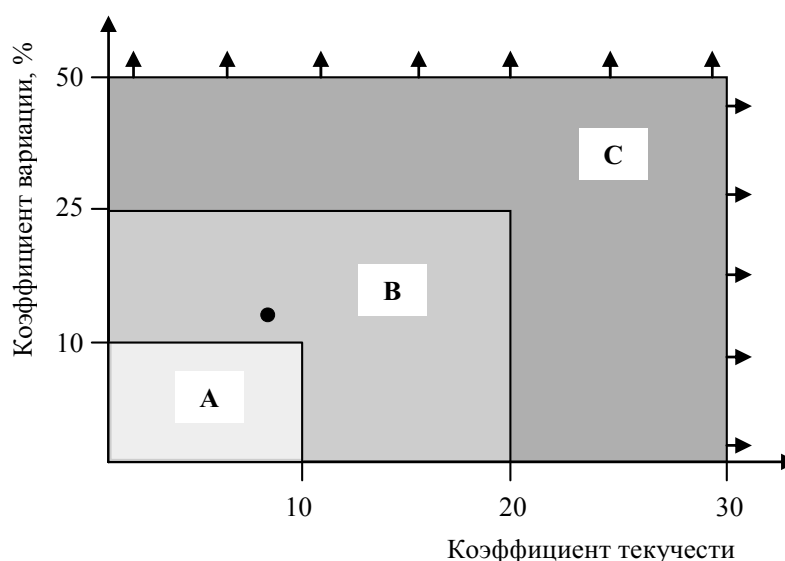


Рис. 4. Зоны экономической безопасности, связанные с текучестью кадров предприятия [7, с. 99]

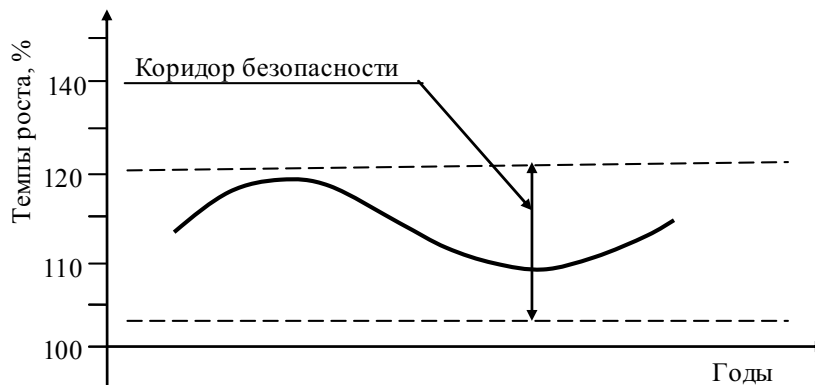


Рис. 5. Динамика темпов роста объемов продаж в коридоре безопасности

динамики развития предприятия. Для этого формируются пороговые уровни темпов роста показателя, в качестве которого целесообразно использовать объем продаж. Поскольку речь идет о динамике показателя, возникает понятие «коридор безопасности» в пределах пороговых значений. Экспертно можно оценить коридор экономической безопасности предприятия в пределах темпов роста объемов продаж 103–120% [8]. Тогда можно представить графическое изображение коридора безопасности развития объемов продаж (рис. 5).

Быстрый рост продаж связан с экстенсивным характером развития предприятия. При этом активно используются заемные и привлеченные средства, так как основная задача заключается в финансировании роста. Но возможности экстенсивного роста всегда бывают ограниченными, и в какой-то момент времени темпы роста начинают замедляться. Практика наблюдения за колебательными процессами свидетельствует о том, что чем выше амплитуда подъема деятельности, тем больше амплитуда спада, т.е. бесконтрольный рост производства может вызвать глубокий спад. Поэтому важно не только контролировать спад деятельности, но и подъем производства. Динамику продаж можно прогнозировать, что позволит постоянно оценивать

возможность возникновения угрозы из-за выхода показателя из коридора безопасности и принимать превентивные меры для сохранения экономической безопасности.

Третья задача анализа экономической безопасности связана с необходимостью стандартизации правил ведения экономического анализа. Применительно к анализу экономической безопасности можно отметить, что стандартизация — это деятельность по установлению правил ведения анализа в целях их регулярного использования для обеспечения управления экономической безопасностью предприятия объективной аналитической информацией.

Анализ экономической безопасности содержит ряд элементов, которые могут выступать объектами стандартизации. Это, прежде всего, виды экономического анализа, методики анализа. Стандарт анализа экономической безопасности может включать вид экономического анализа с отражением методик и показателей, характерных для этого вида, или может быть посвящен отдельным показателям, характеризующим экономическую безопасность предприятия. Разработка стандарта позволит унифицировать аналитическую деятельность, что создаст предпосылки оценки угроз безопасности на ранних стадиях их проявления.

Литература

1. Нечаев В.И., Михайлушкин П.В. Экономический словарь: справочное издание. Краснодар: Просвещение-Юг, 2011. 464 с.
2. Голованова Н.Б. Формирование подходов к оценке экономической безопасности субъекта хозяйствования // Доклады ТУСУР. 2014. № 2 (32). Июнь. С. 294–300.

3. Журавлева Н.А., Костылев А.В. Оценка пороговых значений экономической безопасности компаний инфраструктурного комплекса // ЭТАП: Экономическая Теория, Анализ, Практика. 2010. № 1. С. 39–56.
4. Краснощек А.А., Динец Д.А. Современные аспекты анализа и оценки экономической безопасности организаций // Корпоративные ресурсы. 2010. № 4 (16). С. 73–83.
5. Поздеев В.Л., Леухина Т.Л. Непрерывность деятельности в аудите и циклическое развитие предприятия (организации) // Управленческий учет. 2008. № 7. С. 94–98.
6. Павлов А.Ю., Батова В.Н. Экономическая безопасность бизнес-процессов в условиях реализации концепции устойчивого развития // Российское предпринимательство. 2014. № 23 (269). Дек. С. 113–119.
7. Азарская М.А., Поздеев В.Л. Экономическая безопасность предприятия: учетно-аналитическое обеспечение: монография. Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2015. 216 с.
8. Поздеев В.Л. Анализ в системе экономической безопасности // Инновационное развитие экономики. 2014. № 2. С. 38–47.

References

1. *Nechaev V.I., Mikhailushkin P.V. Ekonomicheskii slovar': spravocnoe izdanie* [The Economic Dictionary: reference book edition]. Krasnodar, Prosveshchenie-Iug — Enlightenment-South, 2011, 464 p. (in Russ.).
2. *Golovanova N.B. Formirovanie podkhodov k otsenke ekonomicheskoi bezopasnosti sub"ekta khoziaistvovaniia* [The formation of the approaches to the assessment of the economic security of the managing subject]. Doklady TUSUR — Reports TUSUR, 2014, no. 2 (32), June, pp. 294–300 (in Russ.).
3. *Zhuravleva N.A., Kostylev A.V. Otsenka porogovykh znachenii ekonomicheskoi bezopasnosti kompanii infrastruktornogo kompleksa* [The assessment of the economic security threshold values of the companies of the infrastructural complex]. ETAP: Ekonomicheskaiia Teoriia, Analiz, Praktika — STEP: Economic Theory, Analysis, Practice, 2010, no. 1, pp. 39–56 (in Russ.).
4. *Krasnoshchek A.A., Dinets D.A. Sovremennye aspekty analiza i otsenki ekonomicheskoi bezopasnosti organizatsii* [Modern aspects of the analysis and the assessment of the economic safety of the organizations]. Korporativnye resursy — Corporate Resources, 2010, no. 4 (16), pp. 73–83 (in Russ.).
5. *Pozdeev V.L., Leukhina T.L. Nepreryvnost' deiatel'nosti v audite i tsiklichesкое razvitie predpriatiia (organizatsii)* [The going concern in auditing and the cyclical development of the enterprise]. Upravlencheskii uchet — Managerial Accounting, 2008, no. 7, pp. 94–98 (in Russ.).
6. *Pavlov A.Iu., Batova V.N. Ekonomicheskaiia bezopasnost' biznes-protsessov v usloviakh realizatsii kontseptsii ustoichivogo razvitiia* [The economic security of business processes under the conditions of the sustainable development concept implementation]. Rossiiskoe predprinimatel'stvo — Russian Entrepreneurship, 2014, no. 23 (269), Dec., pp. 113–119 (in Russ.).
7. *Azarskaia M.A., Pozdeev V.L. Ekonomicheskaiia bezopasnost' predpriatiia: uchetno-analiticheskoe obespechenie: monografiia* [The economic safety of the enterprise: accounting and analytical support: a monograph]. Ioshkar-Ola, Povolzhskii gosudarstvennyi tekhnologicheskii universitet — Volga State University of Technology, 2015, 216 p. (in Russ.).
8. *Pozdeev V.L. Analiz v sisteme ekonomicheskoi bezopasnosti* [Analysis in the system of economic security]. Innovatsionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy, 2014, no. 2, pp. 38–47 (in Russ.).

УДК 657.01

Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход

СЕРЕБРЯКОВА ТАТЬЯНА ЮРЬЕВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации, г. Чебоксары, Россия
E-mail: tserebryakova@rucoop.ru

АННОТАЦИЯ

Интегрированная отчетность и интегрированный учет – вновь введенные профессиональными сообществами категории, требующие научного обоснования и систематизации. Какова их связь с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, с бухгалтерским учетом, какое место в информационной системе организаций? В статье рассмотрена необходимость введения в бухгалтерскую науку категорий «интегрированный учет» и «интегрированная отчетность» и степень взаимосвязей бухгалтерского учета и отчетности с вновь вводимыми категориями. В статье теоретические определения категорий «бухгалтерский учет» и «бухгалтерская отчетность» сопоставлены с принципами интегрированной отчетности, опубликованными Международным советом по интегрированной отчетности, и критически оценены положения интегрированной отчетности в понимании профессионального сообщества. В итоге обоснован вывод о недостаточной объективности упреков к финансовой отчетности, связанных с отсутствием ее должной информативности. Автор высказал сомнение в объективности интегрированной отчетности, основанной на принципах, разработанных Международным советом по интегрированной отчетности. В то же время обосновал, что интегрированная отчетность как результат интегрированного учета имеет право на жизнь, но в полной мере не сможет в таком случае соответствовать международным принципам, разработанным в документе Международного совета по интегрированной отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, интегрированный учет, управленческий учет, контроллинг, интегрированная отчетность, стоимость компании, ценность.

Integrated Accounting and Reporting: Institutional Approach

TATYANA Yu. SEREBRYAKOVA,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Cheboksary Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
E-mail: tserebryakova@rucoop.ru

ABSTRACT

Integrated reporting and integrated accounting are the categories recently introduced by professional communities which call for scientific research and systematization. How are they related to the accounting (financial) reporting, accounting itself, what is their position within the information system of organizations? The article justifies the necessity of introducing into accounting science such categories as “integrated accounting” and “integrated reporting” and shows the extent of interrelation between accounting and reporting and the newly introduced categories. The article also compares the theoretical definitions of the categories of accounting and reporting with the principles of integrated reporting published by the International Integrated Reporting Council and critically

evaluated the provisions of integrated reporting as professional community see it. Finally, the conclusion is drawn of insufficient objectivity in criticizing financial reporting for the lack of information provided. The author questions the objectivity of integrated reporting based on the principles developed by the International Integrated Reporting Council. At the same time the author proves that integrated reporting as a result of integrated accounting has the right to live, but in this case it won't be able to fully comply with the international principles developed by the International Integrated Reporting Council.

Keywords: *accounting, integrated accounting, management accounting, controlling, integrated reporting, the value of the company, the value.*

Развитию темы интегрированного учета, широко обсуждающейся научным сообществом на страницах специализированных журналов и монографий, затронутой автором в работе «Методология интегрированного учета и контроля» [1], посвящена и эта публикация. Напомню основные выводы предыдущей статьи. Первое и, пожалуй, основное: практическая деятельность зарубежных и международных бухгалтерских сообществ приводит к появлению новой терминологии в отношении необычных учетно-аналитических концепций и моделей, не укладывающейся в классический институциональный аппарат российского бухгалтерского учета. Помимо этого, различия в терминологии, применяемой в России и за рубежом к одним и тем же категориям и методам, порождают неверным или подстрочным переводом, не отражающим их сути. А это в дальнейшем приводит к многолетним спорам и полемике в научной среде. Ярким примером является управленческий учет, подстрочный перевод названия которого «Management Accounting» привел к появлению в нашей стране и широкой пропаганде точки зрения на учет для управления как совокупность бюджетирования, учета и анализа [2], что не вполне оправдано. В этом смысле опыт наших европейских коллег более прагматичен и теоретически более логичен. Например, в Германии то, что в США называется «управленческим учетом», именуется собственным термином — «контроллинг» [3].

Любопытно, что изначально американская модель управленческого учета базировалась на принципах бухгалтерского учета и заключалась в сборе информации для понимания себестоимости готового продукта именно в системе бухгалтерского учета. Правда, это происходило во времена, когда во главу угла ставилась

задача управления себестоимостью. В нынешних условиях центральной задачей управления чаще всего провозглашается достижение наибольшей ценности и конкурентоспособности организации [4], что несколько меняет дело и делает необходимым научиться собирать (учитывать) нефинансовые данные о бизнесе (предприятии). В опубликованных в декабре 2014 г. Институтом присяжных бухгалтеров по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants) совместно с Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Chartered Public Accountants) «Глобальных принципах управленческого учета» говорится среди прочего о том, что управленческий учет находится на стыке финансов и менеджмента и направлен на управление ценностью компании [4]. Все это подводит к тому же вопросу, является ли совокупность процессов планирования, бюджетирования, контроля, сбора информации, анализа в рамках управленческого учета собственно учетом или все же их объединение — это иная категория, более сложная и требующая другого названия. Обращает внимание на себя тот факт, что в упомянутом документе довольно часто используется понятие «интегрированное мышление», а в глоссарии к документу даже приводится его определение: «Интегрированное мышление — это активное изучение взаимосвязей между различными операционными и функциональными подразделениями и капиталом, которые используются в организации или на которые она влияет» [5].

Интересно также и то, что термин «бухгалтерский учет» в нашей стране пришел из немецкого языка, хотя в самой Германии он в настоящее время применяется в отношении некоторых учетных систем.

Под бухгалтерским учетом нами понимается учетная система по сбору информации о фактах хозяйственной жизни, активах, обязательствах и капитале с использованием основополагающих элементов: двойной записи, счетов, балансового обобщения, документирования, отчетности. В Германии термин «бухгалтерский учет» более соответствует нашему пониманию хозяйственного учета, поскольку не всегда основан на принципе двойной записи. Бухгалтерия (Buchhaltung) занимается ведением бухгалтерских книг, основанных либо на простой, либо на двойной записи, в зависимости от типа экономического субъекта, причем основываясь на внутренних, национальных плане счетов и правилах. Учет для управления в Германии называется *Kosten-und Leistungsrechnung*, что в дословном переводе означает «определение стоимости и результатов».

Вернемся к рассмотрению интегрированного учета и отчетности. Результатом любого учета является набор данных, систематизированных в виде отчета. Итогом бухгалтерского учета является бухгалтерская отчетность, финансового учета — финансовая, налогового — налоговая. Естественно предположить, что интегрированная отчетность должна соотноситься с интегрированным учетом именно таким образом. Однако это не совсем так, а скорее всего совсем не так. Рассмотрим определения интегрированной отчетности, содержащиеся в документах Международного совета по интегрированной отчетности и в научных публикациях (табл. 1).

Как видим, в определении родоначальника понятия «интегрированная отчетность» не присутствует упоминание финансовой отчетности как части интегрированной. Наоборот, говорится о том, что это прогнозная отчетность,

Таблица 1

Обзор определений категории «интегрированная отчетность»

№ п/п	Название организации, автор	Источник	Определение
1	Международный совет по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council) (далее – МСИО)	Сайт МСИО. URL: http://ir.org.ru/	Интегрированная отчетность (ИО) сводит воедино финансовую и нефинансовую информацию и отражает способность организации создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном периоде
2	МСИО	Сайт МСИО. URL: http://ir.org.ru/mass-media/intervyu/32-intervyu-s-khenningom-dragerom	Интегрированная отчетность – это отчетность, которая информирует о стратегическом направлении развития компании и о том, как она работает с ресурсами; отчетность должна показывать, насколько прибыльна, социально и экологически ответственна компания. Это прогнозная, дорожная карта по распределению ресурсов, показывающая, как считает Хеннинг Драгер, куда компания планирует прийти в средне- и долгосрочной перспективе
3	В.Г. Когденко, М.В. Мельник	Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализ // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 10 [6]	Краткое сообщение о том, как стратегия организации, методы управления, результаты и перспективы, в контексте внешней среды, приводят к созданию стоимости в кратко-, средне- и в долгосрочной перспективе
4	Компания EY	Сайт компании EY: Интегрированная отчетность: а вы готовы? URL: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-rus/\$FILE/EY-integrated-reporting-rus.pdf	Интегрированная отчетность – это процесс сбора, консолидации и анализа количественных и качественных показателей деятельности компании в отчетном периоде в рамках подготовки интегрированного отчета. Данный процесс основан на концепции «интегрированного мышления», которое отражает возможности организации создавать ценность на протяжении длительного периода времени

Окончание табл. 1

№ п/п	Название организации, автор	Источник	Определение
5	Н.В. Малиновская	Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 38 [7]	Интегрированная отчетность – это новая модель корпоративной отчетности, в основе которой лежит концепция интегрированного мышления, предполагающая взаимосвязь финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития
6	Н.В. Малиновская	Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 38 [7]	Интегрированная отчетность – это непрерывный процесс, который позволяет не только сформировать видение компанией своего будущего в средне- и долгосрочной перспективе, но и разработать план действий по его достижению. Этот процесс ведет к интеграции и коммуникации финансового департамента с другими департаментами, например департаментами, занимающимися вопросами устойчивого развития, внутреннего аудита, информационных технологий, маркетинга и др. Результатом данного процесса является периодически представляемый интегрированный отчет
7	В.Г. Гетьман	О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 44 [8]	Интегрированная отчетность существенно отличается от обычной, т.е. финансовой. В отличие от последней она содержит информацию, важную для управления не только финансовым, но и другими указанными видами капитала, имеет более высокий уровень прозрачности, раскрывает, помимо сведений, относящихся к отчетному периоду и краткосрочных перспектив компании, также возможности, связанные со среднесрочной и долгосрочной деятельностью
8	О.В. Соловьева	Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 35 [9]	Интегрированная отчетность – это новый способ информирования всех заинтересованных сторон о деятельности корпораций, который, предположительно, придет на смену традиционной финансовой отчетности
9	Компания «Делойтт»	Сайт компании «Делойтт». URL: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-United-States/Local%20Assets/Documents/Deloitte%20Review/Deloitte%20Review%2010%20-%20Summer%202012/US_deloitte%20review_Integrated_Reporting_The_New_Big_Picture_Jan12.pdf	Интегрированная отчетность объединяет различные виды отчетности (финансовую отчетность, комментарии менеджмента, информацию об управлении и вознаграждениях, отчетность об устойчивости) в единое целое, которое объясняет способность организации создавать и поддерживать стоимость; основной результат интегрированной отчетности – это интегрированный отчет

своеобразная дорожная карта (см. табл. 1, п. 2). Смысл интегрированной отчетности состоит в том, чтобы раскрыть стратегические данные компании с учетом необходимости не только

увеличения ценности компании, но и полезности для общества. По нашему мнению, не следует преувеличивать ее связь с бухгалтерской, финансовой и даже управленческой отчетностью.

В статье профессоров М.В. Мельник и В.Г. Когденко «Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализ» приведены высказывания менеджеров крупных компаний и создателей самой концепции о необходимости интегрированной отчетности, раскрывающие ее источники, задачи и преимущества [6]. Интегрированная отчетность, с одной стороны, позиционируется как корпоративная, а с другой — с точки зрения целей и задач она больше соответствует управленческой отчетности. В любом случае сравнивать финансовую (бухгалтерскую) отчетность и интегрированную не следует, любое сравнение будет не вполне корректным. Например, по мнению разработчиков Международного стандарта интегрированной отчетности, «нередко эта информация (содержащаяся в финансовой отчетности — *Прим. автора*) разобщена, из нее не ясны перспективы развития бизнеса, что не позволяет сформировать достоверную прогнозную отчетность и обосновать управленческие решения. Кроме того, по мнению Хеннинга Драгера, “существующий механизм отчетности не совсем адекватен сегодняшней ситуации, потому что он рассказывает о том, хорошо или нет идут дела у компании с финансовой стороны”. Еще один изъян существующей отчетности заключается в том, что она недостаточно достоверна. В частности, искажается стоимость отдельных активов, а часть активов, например, отдельные виды нематериальных активов, совсем не отражаются в отчетности. Назначение же интегрированной отчетности состоит в том, чтобы удовлетворить информационные запросы лиц, принимающих управленческие решения, поэтому она должна более адекватно отражать не только текущее, но и будущее состояние компании» [6, с. 3]. Автору этой статьи, конечно, трудно спорить с руководителями крупного бизнеса о том, нужны ли им сведения о финансовых показателях организации, однако думается, что без знаний о них невозможна и прогнозная информация, а также трудно будет принимать любые решения в отношении социальной, экологической и других миссий организаций. Одновременно весьма спорным представляется довод о том, что финансовая отчетность недостаточно полно отражает некоторые виды активов, например

нематериальных, а также в ней представлена недостоверная величина активов. Все эти изъяны, по мнению ее разработчиков, ликвидированы в интегрированной отчетности, формируемой согласно предлагаемой концепции. Однако это весьма спорное утверждение. Механизмы, предусматривающие единообразие и точность оценок, в Международный стандарт интегрированной отчетности не заложены. По материалам МСИО профессорами М.В. Мельник и В.Г. Когденко обобщена информация о сходстве и различиях финансовой и интегрированной отчетности [6], как это видится создателям концепции. Однако все различия носят декларативный характер. Например, рассматривая различия, приведенные в *табл. 2*, составленной уважаемыми профессорами М.В. Мельник и В.Г. Когденко [6], нельзя удержаться от возражений в адрес МСИО (см. примечания в *табл. 2*).

Вызывает определенное сомнение идея формирования подобной отчетности в целях достижения большей прозрачности информации о ценности компании. Может ли эта отчетность вызывать доверие у профессиональных заинтересованных пользователей для принятия серьезных решений или ее идея выдвинута для массового использования неподготовленными читателями? На сайте МСИО представлены образцы такой отчетности, составленные компаниями, присоединившимися к данному проекту. Они напоминают рекламные буклеты. С точки зрения классического бухгалтера и, соответственно, бухгалтерского учета, а следовательно профессионала, даже манера раскрытия информации не вызывает доверия. Между тем, информация о создании ценности компании с успехом может формироваться в рамках бухгалтерского учета, о чем свидетельствуют публикации на эту тему [10, 11]. Развивая выводы указанных публикаций, можно предположить, что как раз в системе интегрированного учета и можно получить информацию о стоимости компании через формирование на счетах интегрированного учета необходимых для этого данных. Соответственно этими сведениями можно при желании дополнить корпоративную отчетность.

В статье О.В. Соловьевой [9] приведены данные о сформировавшихся тенденциях критического осмысления содержания финансовой

Таблица 2

Оценка различий между финансовой и интегрированной отчетностью

Критерий сравнения	Традиционная отчетность	Интегрированная отчетность	Примечание
Капитал	Финансовый капитал	Финансовый, промышленный, интеллектуальный, человеческий, социальный, природный капиталы	Отсутствуют подходы к точным или даже приблизительным оценкам и методам измерения и идентификации
Состав информации	О финансовых результатах, достигнутых компанией	О финансовых результатах, об экстерналиях бизнеса, в частности экологическом и социальном внешних эффектах	Традиционная отчетность [бухгалтерская (финансовая)] содержит помимо финансового результата информацию еще и о составе и стоимости активов, обязательствах, структуре капитала, денежных потоках, затратах, исчисленную понятными методами с использованием прозрачных принципов, чего не скажешь об измерении и идентификации таких категорий, как «экстерналии бизнеса, в частности экологические и социальные внешние эффекты»
Периметр отчетности	Определяется стандартами отчетности, которые регламентируют понятие контроля или значительного влияния	Определяется рисками, возможностями и результатами, которые существенно влияют на способность организации создавать стоимость	Если в отношении финансовой отчетности всегда понятно, какие данные и скольких организаций она должна включать, то в отношении интегрированной отчетности никакой определенности нет, поскольку понятия, применяемые для описания состава информации, входящей в отчетность, и круга компаний, подлежащих включению в такую отчетность, являются нерегламентированными, относительными: риски, возможности, способности. Это такие категории, которые могут различно трактоваться в зависимости от подготовки, знаний и учений менеджмента, в основном базируются на профессиональном суждении
Точность отражения элементов отчетности	Недостаточно точно и полно отражает отдельные элементы отчетности	Более достоверно отражает ресурсы и результаты деятельности компании	Весьма спорное различие. Финансовая, особенно бухгалтерская, отчетность настолько достоверна, что служит основой для судебных доказательств, налогообложения, особенно в европейских странах. В то же время интегрированная отчетность, исходя из ее стратегической направленности, неопределенности терминологии, отсутствия конкретного перечня показателей и принципов их оценки, просто не может быть достоверной в силу ее прогнозной направленности и свободного подхода к набору критериев. Возможно определенная часть, отражающая данные бухгалтерского учета, может считаться достоверной, например раскрывающая финансовый капитал, в отношении прошлых событий
Взаимосвязанность информации	Представляет разобщенную информацию в части финансовой отчетности компании и комментария руководства	Представляет взаимосвязанную информацию	Не вполне понятны причины, по которым финансовая отчетность считается недостаточно увязанной с комментариями руководства. Ведь все зависит от самих комментариев, их следует увязать. Одновременно с этим не вполне понятно, как можно увязать воедино информацию, которая представляет собой смесь фактических и прогнозных данных о финансовом капитале, измеряющемся в денежном выражении, и нефинансовых данных, неподвластных менеджменту на 100%, к тому же выраженную в различных единицах измерения. Именно такая информация плохо увязывается между собой, требуется фантазия (это всегда субъективно)

Окончание табл. 2

Критерий сравнения	Традиционная отчетность	Интегрированная отчетность	Примечание
Возможность прогнозирования	Ориентируется на прошлые показатели и финансовые риски, не позволяет прогнозировать развитие компании с достаточной степенью точности	Ориентируется на будущее с учетом стратегических целей и всех видов рисков, позволяет прогнозировать развитие компании в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе	Прогнозы всегда более или менее точны, и их точность не зависит от вида отчетности, а зависит от правильной оценки вероятности, применения методов прогнозирования и определения трендов
Прозрачность	Характеризуется невысокой прозрачностью из-за раскрытия ограниченного числа обязательных показателей	Характеризуется высокой прозрачностью вследствие раскрытия большого числа показателей, а также положительных и отрицательных аспектов деятельности компании	Весьма спорное утверждение. Прозрачность раскрытия и ограниченность показателей – различные вещи. Не вполне понятно, как коммерческие данные следует раскрывать, в каком объеме. И вообще нужно ли их раскрывать? И если нужно, то кому и для каких целей? Следует ли всем знать о преимуществах или недостатках компании и их областях деятельности?
Соблюдение требований законодательства	Ограничена необходимостью соблюдения требований законодательства	Ориентирована на раскрытие существенных аспектов, меняющихся в зависимости от обстоятельств	Самое слабое место данной концепции как раз и состоит в том, что обстоятельства, а не закон рассматриваются главным ограничивающим или стимулирующим фактором. Когда же речь идет о сопоставимости, прозрачности, достоверности, то должны быть и законодательно установленные правила формирования и раскрытия информации

отчетности, в частности об упреках в сложности, недостаточности, трудности ее восприятия непрофессиональными пользователями. Безусловно, финансовая отчетность имеет недостатки, и их нивелирование происходит постоянно, совершенствуя и оттачивая ее информативность. Однако это не означает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна стать примитивной за счет потери качества и информативности для финансовых специалистов. Как упреки преподносится отсутствие в отчетности данных о природном, социальном и других видах капитала, а также некоторые другие принципы и ограничения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понятно, что этим обосновывается необходимость создания некоего другого набора показателей, при этом игнорируется то обстоятельство, что каждая конкретная организация может отчитываться только за ту составляющую, на которую имеет право, а не за то, в каких экономических процессах она участвует и контролирует свои

достижения. Само по себе понятие «капитал» означает совокупность ресурсов, применяемых в бизнесе [12]. Для организаций стоимость ресурсов определяется ценой, за которую они приобретаются. Не более того. Для ее определения не нужно создавать некую виртуальную стоимость в виде нематериальных активов, отражающих ценность кадрового состава, коллектива людей, технологий и подобных категорий, не имеющих вещественно-стоимостного выражения. Дополним таблицу, приведенную в статье «Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализ» [6], в которой третьей графой дадим пояснения о наличии информации о видах капитала, упомянутых в графе 1, в бухгалтерском (финансовом) учете (табл. 3).

Таким образом, в том виде, как это пропагандируется в настоящее время в Международном стандарте интегрированной отчетности, интегрированный отчет не является документом, заслуживающим доверия, и очевидно не будет являться таковым до тех пор, пока не

Таблица 3

**Краткая характеристика видов капитала и источников информации
о них в бухгалтерском (финансовом) учете**

Вид капитала	Характеристика	Наличие информации в бухгалтерском (финансовом) учете
Финансовый капитал	Средства инвесторов и кредиторов, инвестированные на длительный период в компанию	Объект учета бухгалтерского учета
Промышленный капитал	Средства производства, которые непосредственно участвуют в осуществлении операционной деятельности	Объекты учета бухгалтерского учета
Интеллектуальный капитал	Совокупность идентифицируемых и неидентифицируемых нематериальных активов, являющихся источником интеллектуальной собственности и организационного капитала	Не вполне явны носители объекта учета: идентифицируемые – это права использования на патенты, товарные знаки, ноу-хау, на которые были затрачены средства инвесторов и кредиторов (см. финансовый капитал). Неидентифицируемые – это что? Если на это не потрачены деньги, то как это учесть? В какой системе? Как определить стоимость для учета или количество, или что? Ведь для учета нужен какой-то идентифицируемый объект
Человеческий капитал	Совокупность знаний, опыта, навыков, квалификации сотрудников компании, их способностей, возможностей в реализации стратегии бизнеса, инициативность, мотивация на инновации	Не вполне явны носители объекта учета, стоимость сотрудников – это часть финансового капитала, причем инициативность, профессионализм и другие аспекты влияют на цену сотрудника и учитываются через величину заработной платы. Как учесть и в каких единицах и оценке мотивацию, инициативность как таковые?
Социальный и сетевой капитал	Репутация компании в обществе, социальные связи с клиентами, поставщиками, партнерами, персоналом, государственными органами и т. д., являющиеся ресурсом для получения выгод	Не вполне явны носители объекта учета, особенно некорректно звучит «социальные связи с... государственными органами и т. д., являющиеся ресурсом для получения выгод». Если, конечно, у компании имеются реальные расходы в связи с имиджевыми мероприятиями и налаживанием социальных связей, то это будет иметь отражение в финансовом капитале. Если расходов как таковых нет, то виртуальное значение капитала каким образом учесть, в каких единицах и оценке?
Природный капитал	Возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы, которые вовлечены в хозяйственную деятельность компании	Не вполне явны носители объекта учета. Реальные расходы найдут отражение в движении финансового и промышленного капиталов, виртуальное значение капитала каким образом учесть, в каких единицах и оценке?

будет определен носитель информации для интегрированной отчетности, а именно интегрированный учет с его объектами, субъектами, методами, ограничениями, допущениями, т.е. рамками, в пределах которых заинтересованные в составлении такой отчетности субъекты смогут действовать.

Финансисту довольно сложно абстрагироваться от денежных потоков, т.е. от финансового капитала, но ведь он включает в себя и промышленный, и человеческий, и социальный, и

природный в той части, которая представляет собой реальные доходы и расходы организации.

В связи с чем было бы более целесообразно и логично определить, какие индикаторы характеризуют использование и его эффективность в разрезе видов капитала, являющихся элементами финансового капитала, любые данные о движении которого можно исчислить в рамках специально настроенных учетных систем в натуральных и денежных единицах измерения. Причем эти показатели вполне могут стать

объектами интегрированного учета. Напомню, что под интегрированным учетом нами понимается модель учета, включающая все возможные учетные методики для определения необходимых показателей для различных заинтересованных пользователей на основе единой первичной документации в условиях автоматизированного обобщения информации. Этот блок представляет реально существующие доходы и расходы организации. Сюда же следует отнести и прогнозную информацию по указанным индикаторам.

Второй блок — те данные, которые не связаны с собственными денежными потоками организации и для нее являются нефинансовыми данными — виртуальными. Это фантазийные данные, которые, может быть, и могут быть озвучены, только не вполне понятен круг пользователей. Не поднимается рука написать «заинтересованных пользователей», поскольку в фантазиях, не основанных на реальных финансовых расчетах, заинтересованных лиц не может быть. В противном случае всегда можно найти определенные формулы и зависимости, а значит, и финансовые показатели.

Основной характеристикой как интегрированного учета, так и основанной на нем интегрированной отчетности является принцип комплексности, который означает комплексный

подход к использованию единой введенной информации по различным учетным направлениям, в разных системах учета, в различных частях и измерителях первичного документа. По нашему мнению, интегрированная отчетность не есть совокупность финансовой, нефинансовой, корпоративной отчетности, а есть результат интегрированного учета, т.е. представление информации, собранной, учтенной и обобщенной в системе интегрированного учета, в определенном виде, обеспечивающее раскрытие информации об эффективности функционирования финансового капитала для создания и поддержания стоимости компании в разрезе его элементов в кратко-, средне- и долгосрочном периоде.

Идея интегрированного учета и отчетности созвучна времени, уровню развития информационных технологий, концентрации капитала, степени ответственности бизнеса перед обществом, поэтому заслуживает внимания и всесторонней проработки. К сожалению, научное сообщество нашей страны слабо влияет на выработку теоретических и методических принципов новейших научных категорий по вполне объективным причинам. Будем надеяться, что интегрированная отчетность в конечном итоге будет наполнена реальными данными, помогающими правильно понять и оценить бизнес компаний.

Литература

1. *Серебрякова Т.Ю.* Методология интегрированного учета и контроля // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1. С. 31–39.
2. *Вахрушина М.А.* Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–23.
3. *Красова О.С.* Управленческий учет в США. URL: http://www.e-reading.club/bookreader.php/94173/Krasova_Upravlencheskiii_uchet_v_SShA.html (дата обращения: 09.01.2016).
4. Глобальные принципы управленческого учета. URL: <http://www.cimaglobal.com/principles> (дата обращения: 09.01.2016).
5. Международный стандарт интегрированной отчетности / Международный совет по интегрированной отчетности. URL: http://edu.inesnet.ru/wp-content/uploads/2014/05/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 09.01.2016).
6. *Когденко В.Г., Мельник М.В.* Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализ // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 10. С. 2–15.
7. *Малиновская Н.В.* Интегрированная отчетность — инновационная модель корпоративной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 38. С. 12–18.
8. *Гетьман В.Г.* О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 44. С. 2–15.
9. *Соловьева О.В.* Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 35. С. 2–16.

10. Когденко В.Г., Мельник М.В. Управление стоимостью компании. Ценностно-ориентированный менеджмент: учебник для бакалавров и магистров, обучающихся по направлениям «Экономика», «Менеджмент». М.: Юнити-Дана, 2012. 447 с.
11. Серебрякова Т.Ю., Гордеева О.Г. Учет и анализ в условиях ценностно-ориентированного управления. М.: Инфра-М, 2015. 135 с.
12. Коноплицкий В.А., Филина А.И. Экономический словарь. Толково-терминологический. М.: КНТ, 2007. 624 с.

References

1. Serebriakova T.Iu. Metodologiya integrirovannogo ucheta i kontrolia [Methodology of integrated accounting and control]. Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing, 2016, no. 1, pp. 31–39 (in Russ.).
2. Vakhrushina M.A. Problemy i perspektivy razvitiia rossiiskogo upravlencheskogo ucheta [Problems and prospects of development of Russia's management accounting]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting, 2014, no. 33, pp. 12–23 (in Russ.).
3. Krasova O.S. Upravlencheskii uchet v SShA [Management accounting in the USA]. URL: http://www.e-reading.club/bookreader.php/94173/Krasova_-_Upravlencheskii_uchet_v_SShA.html (accessed: 09.01.2016) (in Russ.).
4. Global'nye printsipy upravlencheskogo ucheta [Global management accounting principles]. Electronic resource. URL: <http://www.cimaglobal.com/principles> (accessed: 09.01.2016) (in Russ.).
5. Mezhdunarodnyi standart integrirovannoi otchetnosti / Mezhdunarodnyi sovet po integrirovannoi otchetnosti. [Standard of integrated reporting. The International Integrated Reporting Council (IIRC)]. Electronic resource. URL: http://edu.inesnet.ru/wp-content/uploads/2014/05/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (accessed: 09.01.2016) (in Russ.).
6. Kogdenko V.G., Mel'nik M. V. Integrirovannaia otchetnost': voprosy formirovaniia i analiz [Integrated reporting: the issues of formation and analysis]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting, 2014, no. 10, pp. 2–15 (in Russ.).
7. Malinovskaia N. V. Integrirovannaia otchetnost' – innovatsionnaia model' korporativnoi otchetnosti [Integrated reporting – an innovative model of corporate reporting]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting, 2013, no. 38, pp. 12–18 (in Russ.).
8. Get'man V.G. O kontseptual'nykh osnovakh i strukture mezhdunarodnogo standarta po integrirovannoi otchetnosti [About the conceptual framework and structure of the international standard for integrated reporting]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting, 2014, no. 44, pp. 2–15 (in Russ.).
9. Solov'eva O. V. Tendentsii razvitiia korporativnoi otchetnosti: integrirovannaia otchetnost' [Tendencies in development of corporate reporting: integrated reporting]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting, 2013, no. 35, pp. 2–16 (in Russ.).
10. Kogdenko V. G., Mel'nik M. V. Upravlenie stoimost'iu kompanii. Tsennostno-orientirovannyi menedzhment: ucheb. dlia bakalavrov i magistrov, obuchaiushchikhsia po napravleniiam «Ekonomika», «Menedzhment» [Management of company's value. Value based management: a textbook for bachelor and master degree students specializing in “Economics” and “Management”]. Moscow, Unity-Dana – Unity-Dana, 2012, 447 p. (in Russ.).
11. Serebriakova T.Iu., Gordeeva O.G. Uchet i analiz v usloviakh tsennostno-orientirovannogo upravleniia [Accounting and analysis in terms of value-oriented management]. Moscow, Infra-M – Infra-M, 2015, 135 p. (in Russ.).
12. Konoplitiskii V. A., Filina A.I. Ekonomicheskii slovar'. Tolkovo-terminologicheskii [Explanatory Dictionary of Economic Terms]. Moscow, CST – CST, 2007, 624 p. (in Russ.).

УДК 338.434

Анализ платежеспособности компании-дебитора как фактора финансовой устойчивости торговой организации

ГЕРАСИМОВА ЕЛЕНА БОРИСОВНА,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Экономический анализ»
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации», г. Москва, Россия
E-mail: egerasimova@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются подходы к проведению анализа платежеспособности компаний-дебиторов, приводится система показателей для анализа финансового состояния компании-дебитора.

Тема кредитного анализа тесно связана с проблемами эффективного управления компанией. Качество кредитного анализа зависит от степени тесноты связи между компанией и ее стейкхолдерами. Взаимовыгодные отношения обеспечивают контроль качества продукции и процесса ценообразования. Выстраивание взаимоотношений с клиентами предполагает достижение приемлемого уровня их удовлетворенности, а также повышение эффективности управления клиентской базой. Залогом успешности кредитного анализа является первоначальная группировка компаний-дебиторов с целью выявления тех объектов анализа, взаимоотношения с которыми отличаются от стандартных. Методика анализа платежеспособности дебиторов представлена в двух вариантах: полная (комплексная) и сокращенная (экспресс-диагностика). Предлагаем применять комплекс мероприятий по контролю состояния дебиторской задолженности. Перед менеджерами компании стоят задачи формализации процедур анализа дебиторов, регламента работы с дебиторской задолженностью, включающие возможности их адаптации к изменениям внутренней и внешней среды бизнеса.

Ключевые слова: платежеспособность, кредитоспособность, анализ финансовой устойчивости, группировка дебиторов, стейкхолдерский подход, анализ взаимоотношений с клиентами, система контроля состояния дебиторской задолженности.

Analysis of the Company Debtor's Solvency as a Factor of Financial Sustainability of a Trade Company

ELENA B. GERASIMOVA,

Doctor of Economics, Professor of Economic Analysis Department,
Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: egerasimova@fa.ru

ABSTRACT

The article is devoted to the approaches to analyze the solvency of companies debtors. The system of indicators and ratios is proposed to analyze the financial position of companies debtors.

The subject of credit analysis is closely related to the problems of effective management of the company. The

quality of credit analysis depends on how close the relationship between a company and its stakeholders is. Mutually beneficial relationships ensure the control over the quality of products and the pricing process. Building relationships with customers implies the achievement of an acceptable level of customer satisfaction and increases the efficiency of client base management. The key to the success of credit analysis is the initial grouping of companies debtors to identify those objects of analysis relationship which differ from the pattern. The method of analysis of creditworthiness of debtors is presented in two versions: full (integrated) and abridged (express diagnostics). The author proposes to use the complex of measures to control the status of accounts receivable. Managers of the company face the problem of formalizing the debtor analysis procedures, regulating the work with receivables, including the possibility of their adaptation to the internal and external business environment changes.

Keywords: solvency, creditworthiness, financial sustainability analysis, debtors grouping, stakeholder approach, client relationship analysis, debt control.

Тема кредитного анализа тесно связана с проблемами эффективного управления компанией. Она выступает конечной формой воплощения нескольких современных подходов к управлению: стейкхолдерского подхода, управления качеством, управления взаимоотношениями с клиентами.

Согласно стейкхолдерскому подходу (рис. 1) компания-кредитор относится к стейкхолдерам второго уровня.

Опуская общеизвестные аспекты взаимоотношения компании с поставщиками, остановимся на дискуссионных вопросах.

Качество кредитного анализа зависит от степени тесноты связи между компанией и стейкхолдерами второго уровня. Сравним аналитические возможности банка (составление управленческого баланса) и других компаний-поставщиков.

Стейкхолдеры



Рис. 1. Система заинтересованных сторон организации

Взаимоотношения с поставщиками можно рассматривать в двух аспектах:

1) на базе принципа TQM (Total Quality Management) — взаимовыгодные отношения с поставщиками (рис. 2). Он реализуется в создании производственных цепочек, объединении усилий, создании групп компаний; по сути, ведет не к информационной прозрачности, а к установлению контроля над деятельностью поставщика. Другими словами, его применение снимает одни вопросы в области кредитного анализа (его объективность и действенность), но поднимает другие (рациональность проведения кредитного анализа, от которого, по сути, не зависит решение по подбору поставщика товаров и услуг).

Взаимовыгодные отношения торговой организации со своими поставщиками успешно реализуют как крупные торговые сети, так и малые предприятия и индивидуальные предприниматели, обеспечивающие «шаговую» доступность товаров и услуг. Торговые сети непосредственно у производителя заказывают ряд товаров, часто под своей торговой маркой. Взаимовыгодные отношения обеспечивают контроль качества продукции и процесса ценообразования;

2) в рамках системы CRM (Customer Relationship Management) (рис. 3), которая предполагает достижение приемлемого уровня удовлетворенности клиентов. Это ставит новые проблемы — что есть функция, а что аргумент? Клиент (дебитор) диктует нам качество продукции, услуги и сервиса или мы убеждаем клиента и активно формируем его ожидания, достигая минимального разрыва между ожиданиями и



Рис. 2. Система управления взаимовыгодными отношениями с поставщиками в рамках цикла PDCA (Plan-Do-Check-Act)



Рис. 3. Система управления взаимоотношениями с клиентами в рамках кредитного анализа дебиторов

восприятием качества бизнеса? Добиваясь лояльности клиента, учитывается ли его финансовая устойчивость, оценка которой может существенно сузить клиентскую базу.

Отчасти эта проблема решается внедрением системы KPI (Key Performance Indicators), скажем, одного KPI — период оборачиваемости дебиторской задолженности — для менеджера по продажам и бухгалтера, контролирующего

оплату счетов. Однако сама система KPI — достаточно инновационная управленческая технология, широко распространившаяся разве что в теории менеджмента и анализа и в практике крупных системообразующих компаний, да и в них есть разрыв между ожиданиями от системы и реальными результатами.

Второй блок проблем — методологические проблемы собственно кредитного анализа.

Залогом успешности кредитного анализа является первоначальная группировка компаний-дебиторов. Существуют разные подходы к выделению групп клиентов [1]. Мы предлагаем аналитический метод группировки с целью выявления тех объектов анализа, взаимоотношения с которыми отличаются от стандартных. Особенности характерны не только для анализа платежеспособности дебиторов, но и для методов управления дебиторской задолженностью группы:

- группа А «Банкроты». Сюда относятся дебиторы, находящиеся под арбитражным управлением, в том числе банкроты;
- группа Б «Связанные стороны». К этой группе относятся дебиторы в лице дочерних или зависимых обществ, а также компании-дебиторы,

находящиеся с компанией-кредитором в одной группе компаний или холдинге;

- группа В «Микродебиторы». К этой группе относятся дебиторы с небольшим объемом задолженности. Некоторые авторы считают, что к таким дебиторам можно отнести компании с достаточно малой задолженностью, например, объемом до 500 минимальных размеров оплаты труда [2]. Предполагаем, что сумма составит 50 000 руб. Такие задолженности можно оценивать портфелем, лимит портфеля задолженностей компания определяет самостоятельно;

- группа Г «Нулевые обороты». Сюда относятся дебиторы с нулевыми оборотами. Такие дебиторы интересны менеджерам по продажам как потенциальные клиенты. С точки зрения анализа финансовой устойчивости торговой компании влияние этой группы дебиторов в соответствии с ее названием нулевое;

- группа Д «Новые клиенты». Как правило, в эту группу следует отнести клиентов,

сотрудничество с которыми длится менее одного года. Несмотря на то что операционный цикл разный у различных торговых организаций, финансовый год в данном случае выступает не мерилем оборачиваемости активов компании-дебитора, а тем периодом, за который подводятся итоги результативности и эффективности работы. Только по прошествии года можно судить об устойчивости компании-дебитора и ее привлекательности в качестве постоянного клиента;

- группа Е «Стандарт». В эту группу входят дебиторы, лишённые каких-либо особенностей. В нее включаем «нормальных» клиентов, проверенных в длительной работе, имеющих постоянный оборот и устойчиво функционирующий бизнес.

Группировка дебиторов позволяет разработать методику анализа платежеспособности дебиторов с учетом особенностей их поведения (рис. 4).

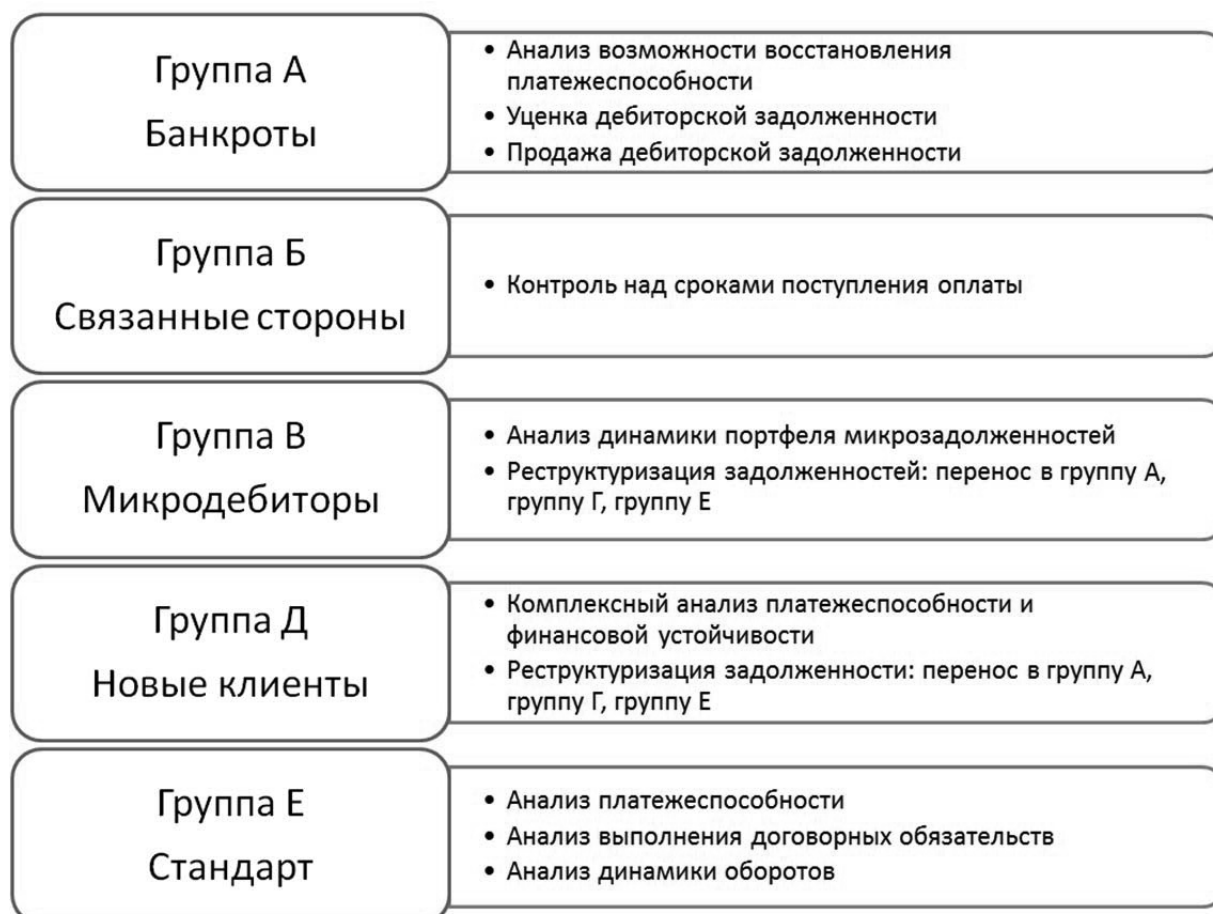


Рис. 4. Методика анализа дебиторской задолженности по группам клиентов торговой организации

Методику анализа платежеспособности дебиторов следует представить в двух вариантах: полная (комплексная) и сокращенная (экспресс-диагностика).

Комплексную методику предлагаем использовать для новых клиентов (группа Д). В нее включаем систему показателей, призванную всесторонне оценить финансовую устойчивость компании-дебитора (рис. 5, таблица), поскольку от этого напрямую зависит финансовая устойчивость компании-кредитора. Также по этой методике следует оценивать крупных клиентов, доля которых в обороте торговой организации превышает 10–15% независимо от истории взаимоотношений с клиентом.

Часть показателей, используемых для анализа, целесообразно считать только по итогам финансового года. Поэтому для текущей оценки платежеспособности и финансовой устойчивости предлагаем применять экспресс-диагностику.

Методика **экспресс-диагностики** включает различные аналитические и контрольные процедуры.

На *первом этапе* проводим экспресс-анализ платежеспособности дебитора. Для этого рассчитываем несколько финансовых коэффициентов: коэффициент быстрой ликвидности; коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности; коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности в днях; коэффициент финансового рычага. Коэффициенты изучаем в динамике за ряд периодов. Поскольку нас интересует текущая платежеспособность, коэффициенты анализируем по данным работы компании за месяц/квартал. Хотя снижение платежеспособности возможно вследствие временных сбоев в деятельности компании, аналитика компании-кредитора должна насторожить повторяющиеся на протяжении нескольких периодов негативные тенденции. Периодически следует



Рис. 5. Система показателей анализа платежеспособности компании-дебитора

Показатели платежеспособности компании-дебитора

Наименование показателя	Условное обозначение	Формула расчета
<i>Ликвидность</i>		
1. Коэффициент текущей ликвидности	$K_{\text{тл}}$	OA / KO^*
2. Коэффициент быстрой ликвидности	$K_{\text{бл}}$	$(OA - З - A_{\text{в}}) / KO$
3. Коэффициент покрытия краткосрочных обязательств	$K_{\text{пко}}$	$ЧДПТД / KO_{\text{ср}}$
<i>Оборачиваемость</i>		
4. Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	$K_{\text{одз}}$	$B / ДЗ_{\text{ср}}$
5. Длительность одного оборота дебиторской задолженности	$O_{\text{дз}}$	$Дн / K_{\text{одз}}$
6. Коэффициент оборачиваемости запасов	$K_{\text{оз}}$	$СРП / З_{\text{ср}}$
7. Длительность одного оборота запасов	$O_{\text{з}}$	$Дн / K_{\text{оз}}$
8. Операционный цикл	$ОЦ$	$O_{\text{дз}} + O_{\text{з}}$
<i>Финансовая независимость</i>		
9. Коэффициент финансовой зависимости	$K_{\text{фз}}$	O / A
10. Коэффициент финансового рычага	$K_{\text{фр}}$	$O / СК$
11. Коэффициент покрытия процентов	$K_{\text{ппр}}$	$(ЧП + ПР + НП) / ПР$
<i>Результативность</i>		
12. Уровень прибыли в выручке	$УП$	$ПРПР / B$
13. Рентабельность активов	$P_{\text{а}}$	$(ЧП + ПР (1 - Н)) / A_{\text{ср}}$
14. Рентабельность собственного капитала	$P_{\text{ск}}$	$(ЧП - D_{\text{прив}}) / СК_{\text{ср}}$

* В таблице используются следующие условные обозначения:

OA – оборотные активы; KO – краткосрочные обязательства; З – запасы; $A_{\text{в}}$ – авансы выданные; ЧДПТД – чистый денежный поток от текущей деятельности; $KO_{\text{ср}}$ – средние краткосрочные обязательства; B – выручка; $ДЗ_{\text{ср}}$ – средняя дебиторская задолженность; Дн – дней в периоде, для годового оборота 365 дней и т.д.; СРП – себестоимость реализованной продукции; $З_{\text{ср}}$ – средние запасы; O – обязательства, включая долгосрочные и краткосрочные, за исключением кредиторской задолженности; A – активы; СК – собственный капитал; ЧП – чистая прибыль; ПР – процентные расходы; НП – налог на прибыль; ПРПР – прибыль от продаж; B – выручка; Н – ставка налога на прибыль; $A_{\text{ср}}$ – активы средние; $D_{\text{прив}}$ – дивиденды по привилегированным акциям; $СК_{\text{ср}}$ – средняя стоимость собственного капитала.

оценивать вероятность наступления банкротства [3]. Экспресс-анализ должен учитывать особенности деятельности компании-дебитора, например специфические риски аграрного сектора [4].

Анализ является частью механизма управления дебиторской задолженностью [5], включающего систему внутреннего контроля дебиторской задолженности [6].

На *втором этапе* предлагаем применять комплекс мероприятий по контролю состояния дебиторской задолженности:

- лимитирование объема дебиторской задолженности для группы Д «Новые клиенты»;
- систему регулярного оповещения о приближении и наступлении срока платежа;
- регулярную сверку объемов и сроков дебиторской задолженности;
- ежедневный анализ выполнения плана погашения каждого счета дебиторской задолженности;
- стимулирование досрочного погашения дебиторской задолженности (скидки, подарки);

- взыскание просроченной дебиторской задолженности (использование средств связи, судебного иска, права инициализации процесса банкротства);

- минимизацию убытков по безнадежной дебиторской задолженности (взыскание части задолженности, факторинг [7], получение возмещения в неденежной форме);

- закрепление каждого клиента за определенным менеджером по продажам в целях повышения ответственности за своевременное погашение дебиторской задолженности.

Методика кредитного анализа достаточно известна, однако на практике аналитики сталкиваются с рядом проблем.

Нет рекомендаций по применению финансовых коэффициентов к анализу кредитного качества конкретной организации-дебитора с учетом особенностей бизнеса. Здесь помогает лишь опыт аналитика. Но неформализованное знание не становится фактором повышения эффективности и стоимости бизнеса, оно летуче, уходит вместе с компетентным сотрудником.

Вторая важная проблема — информационная база анализа: какой информацией пользоваться, чтобы получить достоверную оценку финансовой устойчивости компании хотя бы в краткосрочной (год) перспективе и желательно в среднесрочной (для возможности планирования на 3–4 года).

Единственным инструментом подтверждения качества информации является внешний финансовый аудит. Однако и здесь не обходится без вопросов:

а) внешний финансовый аудит охватывает далеко не все экономические субъекты. Согласно Федеральному закону от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014) обязательному аудиту подвергаются акционерные общества, организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, банки и другие финансовые институты, организации с балансом более 60 млн руб. или выручкой за год более 400 млн руб.;

б) внешний финансовый аудит решает конкретную задачу — подтверждает соответствие учета и отчетности компании требованиям законодательства. Причем мнение аудитор формулирует, опираясь на оценку всех существенных аспектов деятельности организации [8]. Оценка эффективности деятельности не входит в круг обязанностей аудиторов. Оценка рисков ограничивается формальной проверкой применимости допущения непрерывности деятельности компании. К сожалению, ответственности за такую оценку аудиторы не несут, иллюстрацией чего являются события последних нескольких лет — многочисленные отзывы лицензий у банков, которым за несколько месяцев до этого были предоставлены безоговорочно положительные аудиторские заключения.

Таким образом, перед менеджерами компании стоят задачи формализации процедур анализа дебиторов, регламента работы с дебиторской задолженностью, включающие возможности их адаптации к изменениям внутренней и внешней среды бизнеса.

Литература

1. Кузнецова А.А. Матричный метод управления дебиторской задолженностью предприятия // Вестник Финансового университета. 2013. № 5. С. 62–68.
2. Зимин Н.Е., Дидманидзе Н.О. Совершенствование кредитной политики предприятий путем управления дебиторской задолженностью // Вестник Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Московский государственный агроинженерный университет имени В.П. Горячкина». 2009. № 7. С. 97–100.
3. Хасанов Р.Х., Каштанов Н.Н., Маргарян Л.Г. Модель оценки вероятности банкротства Э. Альтмана: применимость в Российской Федерации и использование при рейтинговой оценке кредитоспособности // Вестник Финансового университета. 2013. № 5. С. 44–53.
4. Агibalов А.В., Запорожцева Л.А., Гончаров А.Н. Современная модель оценки риска инвестирования в аграрную сферу // Современная экономика: проблемы и решения. 2012. № 5. С. 14–19.
5. Сулягин В.Ю., Шепелев О.М. Формирование механизма управления дебиторской задолженностью на предприятии // Социально-экономические явления и процессы. 2011. № 7. С. 171–176.

6. Макаренко С.А. Построение модели внутреннего контроля дебиторской и кредиторской задолженности в организациях оптово-розничной торговли // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2011. № 72. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/postroenie-modeli-vnutrennego-kontrolya-debitorskoj-i-kreditorskoj-zadolzhennosti-v-organizatsiyah-optovo-rozничnoy-torgovli> (дата обращения: 13.01.2016).
7. Иванов Э.А., Степанова Н.Л. Историческая, экономическая и правовая основы факторинговых операций // Транспортное дело России. 2012. № 5. С. 107–110.
8. Железнякова Е.А. Определение уровня существенности с применением аналитических процедур в аудите продаж торговой организации // Вестник Финансового университета. 2013. № 3. С. 99–107.

References

1. Kuznecova A.A. Matrichnyj metod upravlenija debitorskoj zadolzhennost'ju predpriyatija [Matrix method of receivables management of an enterprise]. Vestnik Finansovogo universiteta — Bulletin of the Financial University, 2013, no. 5, pp. 62–68 (in Russ.).
2. Zimin N.E., Didmanidze N.O. Sovrshenstvovanie kreditnoj politiki predpriyatij putem upravlenija debitorskoj zadolzhennost'ju [Improvement of the credit policy of enterprises through the management of accounts receivable]. Vestnik federal'nogo gosudarstvennogo obrazovatel'nogo uchrezhdenija vysshego professional'nogo obrazovaniya «Moskovskij gosudarstvennyj agroinzhenernyj universitet im. V.P. Gorjachkina» — Vestnik of the Federal State Educational Institution of Higher Professional Education “Moscow State Agrarian and Engineering University named after V.P. Goryachkin”, 2009, no. 7, pp. 97–100 (in Russ.).
3. Hasanov R.H., Kashtanov N.N., Margarjan L.G. Model' ocenki verojatnosti bankrotstva je. Al'tmana: primenimost' v Rossijskoj Federacii i ispol'zovanie pri rejtingovoj ocenke kreditosposobnosti [Altman Model of Estimating the probability of bankruptcy: applicability in the Russian Federation and its use in rating assessment of the creditworthiness]. Vestnik Finansovogo universiteta — Bulletin of the Financial University, 2013, no. 5, pp. 44–53 (in Russ.).
4. Agibalov A.V., Zaporozhceva L.A., Goncharov A.N. Sovremennaja model' ocenki riska investirovanija v agrarnuju sferu [The modern model of risk assessment of investment in the agrarian sector]. Sovremennaja jekonomika: problemy i reshenija — Modern economy: problems and solutions, 2012, no. 5, pp. 14–19 (in Russ.).
5. Sutjagin V.Ju., Shepelev O.M. Formirovanie mehanizma upravlenija debitorskoj zadolzhennost'ju na predpriyatii [Formation of a mechanism of control of accounts receivable in the enterprise]. Social'no-jekonomicheskie javlenija i process — Social-economic phenomena and processes, 2011, no. 7, pp. 171–176 (in Russ.).
6. Makarenko S.A. Postroenie modeli vnutrennego kontrolja debitorskoj i kreditorskoj zadolzhennosti v organizacijah optovo-rozничnoy trgovli [A model of building internal control over receivables and payables in wholesale and retail trade companies]. Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta — Polythematic Network Electronic Scientific Journal of the Kuban State Agrarian University, 2011, no. 72 (in Russ.). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/postroenie-modeli-vnutrennego-kontrolya-debitorskoj-i-kreditorskoj-zadolzhennosti-v-organizatsiyah-optovo-rozничnoy-torgovli> (accessed: 13.01.2016).
7. Ivanov Je.A., Stepanova N.L. Istoricheskaja, jekonomicheskaja i pravovaja osnovy faktoringovyh operacij [Historical, economic and legal framework of factoring operations]. Transportnoe delo Rossii — Transport Business of Russia, 2012, no. 5, pp. 107–110 (in Russ.).
8. Zheleznyakova E.A. Opredelenie urovnja sushhestvennosti s primeneniem analiticheskikh procedur v audite prodazh trgovoj organizacii [Determining of materiality through the use of analytical procedures in the audit of trade organization sales]. Vestnik Finansovogo universiteta — Bulletin of the Financial University, 2013, no. 3, pp. 99–107 (in Russ.).

УДК 65.052

Концепция амортизированной стоимости как основа современной системы международных стандартов отчетности

КУЗЬМИН АНТОН ЮРЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор кафедры «Системный анализ и моделирование экономических процессов» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: a_kuzmin@rambler.ru

АННОТАЦИЯ

Исследуется концепция амортизированной стоимости, являющаяся основой современной системы международных стандартов отчетности. В данной статье разрабатывается учетная процедура объекта со сложной неравномерной структурой платежей, основанная на концепции амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента. Процедура применима в ситуации несоответствия времени платежа (для облигации – купонного, для кредита – процентного, а также погашении тела кредита или номинала облигации) и времени составления промежуточной и итоговой годовой отчетности. Процедура применима фактически для любых денежных потоков, в том числе неперiodических, что позволяет использовать ее алгоритм в учетных целях в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для долговых финансовых инструментов, аренды и в других ситуациях. Разработанный алгоритм в общем виде обеспечивает переоценки финансовых инструментов в рамках учетной процедуры в соответствии с концепцией амортизированной стоимости в любой момент времени их жизни.

Ключевые слова: МСФО, финансовый инструмент, процедура переоценки, амортизированная стоимость, эффективная ставка процента.

The Concept of the Amortized Cost as the Basis for the Modern System of International Reporting Standards

ANTON Ju. KUZMIN,

Doctor of Economics, Professor, of the Department of System Analysis and Economic Process Modeling, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: a_kuzmin@rambler.ru

ABSTRACT

The article examines the concept of the amortized cost, which is the basis for the modern system of international reporting standards. This article develops the accounting procedure of an object with a complex irregular structure of payments, which is based on the concept of the amortized cost with the application of the effective interest-rate method. The procedure is applicable in the situation of the discrepancy between the time of payment (for bonds – coupons, for credit – interests, as well as the repayment of the principal of the loan or the face value of the bond)

and the time of drawing up of the interim and the closing annual accounts reporting. The procedure is applicable for almost all the cash flows, including non-recurrent, which allows to use its algorithm for accounting purposes in accordance with IFRS for the debt financial instruments, leases and other situations. The proposed algorithm in its general form provides for the revaluation of the financial instruments in the framework of the accounting procedures in accordance with the concept of the amortized cost at any moment of their existence.

Keywords: IFRS, financial instruments, revaluation procedures, depreciated value, amortized cost, effective interest rates.

Концепция амортизированной стоимости является основой современной системы международных стандартов отчетности, и в первую очередь это касается переоценки финансовых инструментов. Как результат влияние различных процедур и правил на достоверность отчетной информации и эффективность принятия тех или иных финансовых и инвестиционных решений в условиях современной глобальной экономики рассматривалось в работах Л.Н. Герасимовой и А.В. Ивановой [1], М.А. Вахрушиной [2], А.Ю. Кузьмина [3], Т.Ю. Дружиловской и Т.В. Игониной [4] и др. Базовые вопросы классификации и переоценки финансовых инструментов как элементов финансовой отчетности, в том числе в рамках международных стандартов, рассматривались в работах В.Г. Гетьмана и др. [5], А.Ю. Кузьмина [6] и др. С позиции бизнес-аналитики процедурно-аналитический аспект представления финансовых инструментов в бухгалтерской отчетности в системе управления предприятием рассматривался в работах М.В. Мельник [7], В.Г. Когденко и М.В. Мельник [8].

Бухгалтерский учет долговых финансовых инструментов представляет интерес для всех категорий хозяйствующих субъектов и основан на комплексе процедур Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) — МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», являющегося в этом отношении центральным.

Первоочередной интерес представляет процедура учета объекта со сложной неравномерной структурой платежей. В данной статье раз-

рабатывается учетная процедура, основанная на концепции амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента.

При этом следует подчеркнуть, что рассмотренные далее методы моделирования ценообразования инструментов единообразны для всего класса долговых инструментов, включая облигации, кредитные инструменты и др.

Для подсчета эффективной доходности на дату принятия к учету и последующих целей учета воспользуемся формулой

$$PV = \sum_i \frac{CF_i}{(1+Y)^{t_i/365}}, \quad (1)$$

где PV — настоящая стоимость денежного потока, руб.;

CF_i — денежный поток в i -й момент, руб.;

t_i — время до выплаты, дни;

Y — эффективная доходность на дату принятия к учету, %.

В частности, для облигации формула (1) трансформируется в базовом виде в следующую формулу:

$$P = \sum_{i=1}^n \frac{C_i}{(1+YTM)^{t_i/365}} + \frac{N}{(1+YTM)^{t_n/365}}, \quad (2)$$

где P — рыночная цена облигации, руб.;

C_i — купон в i -й момент, руб.;

N — номинал облигации, руб.;

n — срок последних выплат (количество выплат);

YTM — эффективная доходность к погашению облигации, %.

При этом эффективная доходность на дату принятия к учету трансформируется в доходность к погашению (yield to maturity, YTM). Данный метод нашел широкое распространение

в финансово-экономической деятельности и является обобщением ранее примененного автором метода оценки денежных потоков в целях переоценки справедливой стоимости компонент форвардного типа [9]. Он является основным в фондовой секции корпоративных облигаций Московской биржи и ряда внебиржевых площадок (например, одних из наиболее популярных интернет-порталов «ФИНАМ» и CBonds) и нормативно введен Банком России для расчета доходности к погашению всей купонной системы государственного долга (ОФЗ-АД¹, ОФЗ-ПК² и др.).

Здесь важно учесть, что совершалась ли данная операция через посредника (агента, брокера и др.). При первоначальном признании финансового актива организация должна оценивать его по справедливой стоимости плюс, в случае финансового актива, который не оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, затраты по сделке, прямо связанные с приобретением финансового актива (причем то же верно и для финансового обязательства).

Затраты по сделке представляют собой дополнительные издержки, прямо связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива, и включают вознаграждение и комиссионные, уплаченные финансовым консультантам, брокерам и дилерам, агентам, организаторам выпуска или андеррайтерам, сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги (например, в российской ситуации — налог на государственную регистрацию эмиссии) и сборы за перевод средств.

При этом затраты по сделке не включают спреды, премии и скидки по долговым инструментам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы и затраты по управлению активами, периодические расходы (например, будущие депозитарные услуги) и начисленную заработную плату. Таким образом, в затраты по сделке включаются исключительно прямые расходы по финансовой операции,

связанные с внешними сторонами и имеющие разовый характер.

Следует также подчеркнуть, что для финансового актива чрезвычайно важна первоначальная классификация организацией. В случае если будет признано намерение об удерживании всей купленной части облигационного займа до погашения, организация вправе классифицировать его как «Удерживаемые до погашения инвестиции» — категорию инструментов, являющуюся в смысле критериев классификации и возможной последующей переклассификации самой строгой из четырех категорий финансовых инструментов стандартов — МСФО (IAS) 32, МСФО (IFRS) 7, МСФО (IFRS) 9 и в первую очередь МСФО (IAS) 39.

Принципиально значимы два аспекта действий субъекта учета, связанных с внутренней и внешней ситуацией и одновременно выполняемых:

1) твердое намерение субъекта учета удерживать до погашения все купленные облигации (или иные долговые финансовые активы);

2) способность хозяйствующего субъекта осуществить операцию, на которую могут повлиять внешние рыночные факторы и меры регулирующего характера.

По первому пункту любой хозяйствующий субъект однозначно не имеет твердого намерения владеть инвестициями в финансовый актив с фиксированным сроком погашения до наступления срока погашения в случаях, когда имеется:

а) намерение владеть финансовым активом только в течение неопределенного периода, меньшего, чем срок до погашения;

б) готовность продать финансовый актив в ответ на изменения, касающиеся рыночных процентных ставок или рисков, доступности и доходности альтернативных инвестиций, собственных потребностей в денежных средствах, нарушения состояния структурной ликвидности и платежеспособности, условий и источников финансирования и рефинансирования всей финансово-экономической деятельности.

Что касается второго пункта, то тестируя собственную способность и внешние возможности владеть до срока погашения подобными

¹ ОФЗ-АД — облигации федерального займа с амортизацией долга.

² ОФЗ-ПК — облигации федерального займа с переменным купонным доходом.

инвестициями, организации необходимо выяснить, есть ли у нее необходимые финансовые ресурсы для дальнейшего финансирования данных инвестиций вплоть до срока погашения. Дополнительно необходимо учесть, имеет ли эмитент право погасить финансовый актив в сумме, которая значительно ниже величины амортизированных затрат. Наряду с этими условиями немаловажным фактором однозначного отказа от классифицирования данного финансового актива в категорию «Удерживаемые до погашения инвестиции» являются законодательные или иные ограничения, которые могут обусловить отказ организации от намерения удерживать до срока погашения финансовый актив, например ограничения по кредитному качеству или срокам.

В частности, принимая решение о наличии у нее твердого намерения и способности владеть инвестициями до погашения, организация не принимает в расчет такой маловероятный катастрофический сценарий, как бегство вкладчиков из банка (вспомните знаменитый «кошмар банкира»!) или аналогичную ситуацию со страховой компанией. К подобным событиям особого характера относятся изменения в законодательстве или требования регулирующего органа, в соответствии с которыми существенно меняется состав допустимых инвестиций или максимальный уровень определенных видов инвестиций, что вынуждает организацию избавляться от инвестиций, удерживаемых до погашения. К такого рода событиям относятся и значительное повышение регулирующим органом требований к уровню капитала, каких-либо других обязательных нормативов в результате чего организация вынуждена уменьшить объем инвестиций путем продажи инструментов, удерживаемых до погашения. Это может быть выражено значительным

повышением показателей степени риска, присвоенных данным удерживаемым до погашения инвестициям и используемым для расчета нормативов по капиталу с учетом риска, что особенно актуально для российской ситуации введением в действие Банком России стандартов Базеля II и Базеля III.

Кроме того, другие обстоятельства, помимо описанных выше, могут указывать на то, что организация не имеет твердого намерения или способности владеть инвестициями до срока погашения. Примером этого может быть намерение использования публичной оферты или наличие права отзыва, что характерно для российской действительности в связи с кризисными явлениями и порой массовым использованием оферт инвесторами.

На следующем этапе учетной процедуры в соответствии с концепцией амортизированной стоимости составляется таблица переоценки финансовых инструментов, которая является основой для последующей процедуры учета на отчетные даты.

Данная процедура учета для облигации в целях более полной аналитики, адекватной самой сути финансово-экономической деятельности, позволяет определить кумулятивную амортизированную стоимость (АС) и выделить из нее с учетом накопленного купонного дохода (НКД) чистую амортизированную стоимость. Например, для облигации с выплатами купонных доходов два раза в год рассчитываются следующие данные (см. таблицу).

Алгоритм учетной процедуры, основанной на концепции амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента, будет следующим:

[1]: $стр. i \text{ АС-нач.} = стр. (i - 1)$ [4].

[2]: *начисленный по эффективной ставке процента доход:*

Показатели переоценки по амортизированной стоимости

Номер строки	АС-нач., руб.	АС-нач. × УТМ %, руб.	CF, руб.	АС-кумулятивная (конец), руб.	t_i' , дни	НКД, руб.	АС-чистая (конец), руб.
	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]
<i>i</i>							

$AC\text{-нач.} \times YTM \% = ([1] \times (1 + YTM)^{[5]/365})^3$.

[3]: CF_t

[4]: нечетные номера строк:

$AC\text{-кумулятивная (конец)} = [1] + [2] - [3]$.

[4]: четные номера строк:

$\text{стр. } i \text{ AC-кумулятивная (конец)} = \text{стр. } i [1] +$
 $+ \text{стр. } i [2] - \text{стр. } i [3] - \text{стр. } (i - 1) [2]$.

[5]: t_i' — количество дней, прошедших с последней выплаты, на отчетные даты.

[6]: накопленный купонный доход:

$НКД = C_t \text{ (за год)} \times [5] / 365$.

[7]: $AC\text{-чистая (конец)} = [4] - [6]$.

На последующие промежуточные отчетные даты существуют два эквивалентных пути построения бухгалтерской процедуры учета на основе переоценки амортизированной стоимости облигаций аналогично ранее примененной автором процедуре учета в целях переоценки справедливой стоимости компонента форвардного типа [9]:

1) непосредственная дальнейшая цепная переоценка амортизированной стоимости облигаций с корректировкой финансовых результатов;

2) сторнирование результатов предыдущих переоценок в балансе и по счетам прибылей и убытков с новой переоценкой и формированием новых финансовых результатов.

Отметим, что бухгалтерский учет и отражение результатов при составлении финансовой отчетности на промежуточные отчетные даты

³ В строке 1 $AC\text{-нач.} = P$.

в соответствии с МСФО имеют эквивалентную технику.

Заключение. В данной статье не рассматриваются вопросы алгоритмизации действий бухгалтера при вынесении профессионального суждения о прекращении признания финансового инструмента ввиду однозначности потери контроля над активом при погашении и оплате облигаций или погашении кредита.

Процедура применима и в ситуации несовпадения времени платежа (для облигации — купонного, для кредита — процентного, а также погашения тела кредита или номинала облигации) и времени составления промежуточной и итоговой годовой отчетности. При этом в случае неравенства чистой амортизированной стоимости объекта учета (здесь — облигаций) номиналу в момент предыдущего купонного платежа на соответствующую промежуточную отчетную дату необходимо произвести переоценку стоимости облигаций. Однако следует подчеркнуть, что разработанный алгоритм, представленный в таблице, в общем виде обеспечивает переоценки финансовых инструментов в рамках учетной процедуры в соответствии с концепцией амортизированной стоимости в любой момент времени их жизни. Это же касается и, по сути, любых денежных потоков по инвестициям, в том числе непериодических, что позволяет использовать данный алгоритм (возможно в скорректированном виде) в учетных целях для аренды в соответствии МСФО (IAS) 17 «Аренда» и в других ситуациях.

Литература

1. Герасимова Л.Н., Иванникова А.В. Пути совершенствования системы учетного обеспечения управления доходами и расходами страховых компаний // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18 (360). С. 59–66.
2. Вахрушина М.А. Актуальные вопросы развития бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики // Аграрная наука, творчество, рост: сборник научных трудов по материалам IV Международной научно-практической конференции. Ставрополь: СтГАУ, АГРУС, 2014. С. 46–51.
3. Кузьмин А.Ю. Оценка и учет финансовых инструментов в соответствии с МСФО. М.: ВШФМ АНХ, 2010. 109 с.
4. Дружиловская Т.Ю., Игонина Т.В. Особенности практики учета обязательств и их влияние на показатели деятельности организаций // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 6 (366). С. 2–10.
5. Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В., Сиднева В.П. Концептуальные и методические подходы к оценке учетных объектов по справедливой стоимости: монография. М.: Финансовый университет, 2013. 150 с.

6. Кузьмин А.Ю. Принципы учета внутренних облигационных займов: международные стандарты // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 12 (354). С. 2–12.
7. Мельник М.В. Эволюция экономического анализа и его роль в системе управления предприятием // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 1. С. 109–118.
8. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 10 (304). С. 2–15.
9. Кузьмин А.Ю. Процедура учета внешнеэкономических договоров, имеющих признаки хеджирования результатов производственной деятельности, в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18 (312). С. 2–9.

References

1. Gerasimova L.N., Ivannikova A. V. Puti sovershenstvovaniia sistema uchetnogo obespecheniia upravleniia dokhodami i raskhodami strakhovykh kompanii [The ways of the accounting system improving in order to ensure the management of income and expenditure of insurance companies]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2015, no. 18 (360), pp. 59–66 (in Russ.).
2. Vakhrushina M.A. Aktual'nye voprosy razvitiia bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v usloviakh global'noi ekonomiki. Agrarnaia nauka, tvorchestvo, rost: sbornik nauchnykh trudov po materialam IV Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii [Topical issues in accounting development and reporting in the conditions of the global economy. Agricultural sciences, creativity, development: the collection of the research papers of the 4th International scientific and practical conference]. Stavropol', StGAU, AGRUS – Stavropol' State Agricultural University, Agrus, 2014, pp. 46–51 (in Russ.).
3. Kuz'min A. Iu. Otsenka i uchet finansovykh instrumentov v sootvetstvii s MSFO [The assessment and accounting of financial instruments in accordance with the IFRS]. Moscow, VShFM ANKh – Higher school of Finance and Management of the Academy of National Economy, 2010, 109 p. (in Russ.).
4. Druzhilovskaia T. Iu., Igonina T. V. Osobennosti praktiki ucheta obiazatel'stv i ikh vliianie na pokazateli deiatel'nosti organizatsii [The peculiarities of the accounting practices of the obligations and their impact on the performance of the organizations]. *Bukhgalterskii uchet v biudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiiakh – Accounting in public and non-profit organizations*, 2015, no. 6 (366), pp. 2–10 (in Russ.).
5. Get'man V. G., Grishkina S.N., Rozhnova O. V., Safonova I. V., Sidneva V.P. Kontseptual'nye i metodicheskie podkhody k otsenke uchetnykh ob"ektov po spravедливой стоимости: monografiia [Conceptual and methodological approaches to the assessment of user objects at fair value: a monograph]. Moscow, Finansovyi universitet – Finance University under the Government of the Russian Federation, 2013, 150 p. (in Russ.).
6. Kuz'min A. Iu. Printsipy ucheta vnutrennikh obligatsionnykh zaimov: mezhdunarodnye standarty [The principles of accounting of internal bonds: international standards]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2015, no. 12 (354), pp. 2–12 (in Russ.).
7. Mel'nik M. V. Evoliutsiia ekonomicheskogo analiza i ego rol' v sisteme upravleniia predpriatiem [The evolution of economic analysis and its role in the enterprise management system]. *Audit i finansovyi analiz – Auditing and financial analysis*, 2015, no. 1, pp. 109–118 (in Russ.).
8. Kogdenko V. G., Mel'nik M. V. Integrirovannaia otchetnost': voprosy formirovaniia i analiza [Integrated reporting: the issues of preparation and analysis]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2014, no. 10 (304), pp. 2–15 (in Russ.).
9. Kuz'min A. Iu. Protsedura ucheta vneshneekonomicheskikh dogovorov, imeiushchikh priznaki khedzhirovaniia rezul'tatov proizvodstvennoi deiatel'nosti, v sootvetstvii s MSFO [The process of accounting for foreign economic contracts with signs of operation results hedging in accordance with IFRS]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2014, no. 18 (312), pp. 2–9 (in Russ.).

УДК 657

Проблемы налогового учета в России

СКАЧКО ГАЛИНА АЛЕКСАНДРОВНА,*доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Учет, анализ и аудит» Московского авиационного института (национального исследовательского университета), г. Москва, Россия***E-mail:** skachko_yuriy@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Внедрение в систему российского хозяйственного учета подсистемы налогового учета продолжает вызывать вопросы и непонимание в части практического применения и целесообразности. Различия в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, в способах оценки незавершенного производства и готовой продукции и некоторые другие несоответствия не имеют экономического обоснования. Необходимо отметить, что самостоятельно налоговый учет применяется достаточно редко, в то время как методология его ведения практически везде основана на методологии бухгалтерского учета. Одним из аргументов за ведение налогового учета в качестве самостоятельной подсистемы называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, налоговая база, проблемы организации налогового учета.

The Problems of Tax Accounting in Russia

GALINA A. SKACHKO,*Doctor of Economics, Professor, Professor of "Accounting, Analysis and Auditing" department, Moscow aviation institute (national research university), Moscow, Russia***E-mail:** skachko_yuriy@mail.ru

ABSTRACT

The implementation of a subsystem of tax accounting in the system of Russian economic accounting is still causing questions and misunderstanding regarding its practical application and expediency. The distinctions in the principles of grouping of income and expenses of the organization, their recognition in accounting and for the taxation purposes, in ways of assessment of the work in progress and finished goods and some other discrepancies have no economic justification. It should be noted that independently tax accounting is applied rather seldom while the methodology of its record-keeping is based on the accounting methodology practically everywhere. One of the arguments for the conducting of tax accounting as an independent subsystem is the big amount of distinctions in rules of formation of most indicators for accounting purposes and for the taxation purposes.

Keywords: accounting, tax accounting, income tax, tax base, problems of the organization of tax accounting.

Анализ нормативной базы налогового учета показывает, что наблюдается значительный разрыв между требованиями, отраженными в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, утвержденных Министерством финан-

сов Российской Федерации, и положениями налогового законодательства. Так, отмечаются различия в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, способах оценки незавершенного производ-

ства, готовой продукции, способах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, а также в порядке распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода. По нашему мнению, практически все эти расхождения в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не имеют экономического обоснования.

Проблема организации бухгалтерского и налогового учета в рамках хозяйствующих субъектов до сих пор обсуждается как теоретиками, так и практиками. Средством достижения цели налогового учета является группировка данных первичных документов для исчисления налога на прибыль в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ). Обратим внимание, что данная учетная система не должна использоваться для исчисления других налогов, уплачиваемых организациями (налога на добавленную стоимость (НДС), налога на имущество и др.). Кроме того, создание отдельного налогового учета для исчисления только налога на прибыль противоречит ст. 54 НК РФ¹, установившей, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных, документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению.

Необходимость ведения двух самостоятельных систем учета вызвала многочисленные комментарии и суждения, а у квалифицированных представителей бухгалтерского сообщества, в основном главных бухгалтеров крупных компаний, резкое неприятие ведения самостоятельной системы налогового учета, что связано с рядом отрицательных последствий принятия такого решения:

- во-первых, для создания группы (или иного подразделения) налогового учета требуются значительные дополнительные вложения организации;
- во-вторых, возникновение предпосылок к ликвидации классической системы бухгалтерского учета для решения необходимых функций управления.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 05.04.2016).

В экономической литературе встречается мнение отдельных авторов, которые с легкостью стали отказываться от системы бухгалтерского учета. По их мнению, коль налоговикам нужен налоговый учет, то нужно вести только его. При этом они не принимают во внимание потребности остальных пользователей бухгалтерской информации.

Кроме того, самостоятельно налоговый учет применяется достаточно редко, и методология налогового учета практически везде основана на бухгалтерском учете.

Таким образом, в тех случаях, когда для исчисления налога, причитающегося к уплате в бюджет, применяется бухгалтерский учет, он перестает выполнять только учетно-финансовые задачи и объединяется с налоговым учетом.

До вступления в действие гл. 25 НК РФ налоговая база для расчета налога на прибыль организаций формировалась на основе данных бухгалтерского учета. Налогооблагаемая прибыль представляла собой бухгалтерскую прибыль организации, скорректированную в соответствии с требованиями налогового законодательства. После принятия гл. 25 НК РФ процедура корректировки бухгалтерской прибыли и определения ее величины для целей налогообложения значительно усложнилась. Это объясняется тем, что правила бухгалтерского учета, установленные системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, во многом существенно отличаются от принципов группировки доходов и расходов, установленных налоговым законодательством.

Сравнив правила идентификации объектов в системах бухгалтерского и налогового учета, мы приходим к выводу, что отличаются не только правила группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и учете для целей налогообложения, но и правила идентификации и классификации амортизируемого имущества, способы оценки основных средств и методы начисления их амортизации, порядок распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода.

Таким образом, исследование развития системы налогового учета в России позволяет сделать следующие выводы:

1. С 1992 г., т.е. с момента появления в российском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета и до наших дней, эта специализированная учетная система прошла несколько этапов становления и развития. Однако в настоящее время все еще рано говорить о налогово-учетной системе как о сложившемся и устоявшемся экономико-правовом механизме, так как непонятна ее целесообразность и эффективность.

2. Появление налогового учета с большой долей уверенности можно считать своеобразным «реверансом» в сторону Запада и в первую очередь — США. При этом не учитывается существенная разница в национальных экономиках и условиях функционирования хозяйствующих субъектов России и стран Запада.

3. Одним из аргументов за ведение налогового учета называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Исследование практики ведения налогового учета свидетельствует об этих различиях, однако их природа не имеет никаких экономических обоснований. Это обусловлено субъективными факторами, заключающимися в нежелании выработки единого подхода и несогласованности действий между Министерством финансов Российской Федерацией и Федеральной налоговой службой.

4. Как мы убедились, появление налогового учета было обусловлено дифференцированным подходом к формированию налоговой базы по налогу на прибыль, отличным от подхода к формированию налогооблагаемой прибыли в бухгалтерском учете. В системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль») правила формирования и исчисления налоговой базы получили достаточно широкое развитие, хотя в разных странах они применяются по-разному.

5. Попытки некоторых специалистов распространить требования по расширению сферы действия системы налогового учета на другие налоги, уплачиваемые хозяйствующими субъектами, представляются нам абсолютно несостоятельными.

Многолетняя практика расчетов и уплаты налогов в России подтверждает достаточность

и надежность для этих целей информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета. В этой связи вопрос о целях введения системы налогового учета, ее целесообразности и эффективности, учитывая при этом, что доля налога на прибыль в консолидированном бюджете нашей страны составляет чуть больше 10%, до сих пор остается без внятного ответа. Вместе с тем до настоящего времени некоторые различия сохраняются, что по-прежнему вызывает сложности и непонимание у работников бухгалтерских служб хозяйствующих субъектов.

Рассмотрим в качестве примера некоторые ситуации, связанные с разными правилами формирования информации по операциям с основными средствами.

Так, в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств (инвестиционного актива) в нее должна быть включена сумма процентов за пользование заемными средствами, если заемные средства были привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта и проценты начислены до ввода объекта в эксплуатацию².

Нормы налогового законодательства предусматривают включение процентов по всем видам заимствований в состав внереализационных расходов³. Следовательно, для целей налогообложения первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного с использованием заемных средств, будет меньше на сумму начисленных процентов. Это несоответствие первоначальной стоимости объекта основных средств неизбежно приводит к необходимости как минимум двух расчетов суммы амортизации по такому объекту.

Корректировка стоимости необходима для исчисления суммы амортизации объекта, которая принимается в уменьшение налоговой базы, т.е. может быть включена в состав расходов на

² См.: Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 24.12.2010); Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (в ред. от 06.04.2015).

³ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014).

производство и реализацию продукции для целей налогообложения.

При ведении налогового учета возникают временные разницы между данными бухгалтерского и налогового учета, приводящие к необходимости корректировки суммы подлежащего уплате в бюджет текущего налога на прибыль. Смысл и цель подобного действия становятся еще менее понятными, если проделать подобную процедуру корректировки с цифрами условного примера (см. *таблицу*).

Поясним данные, приведенные в *таблице*. Предположим, что организация получила банковский кредит в сумме 100 000 руб. сроком на 1 месяц под 12% годовых для приобретения нового объекта основных средств. Общая первоначальная стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта основных средств составила 120 000 руб. При этом в ее состав по правилам бухгалтерского учета включена 1 000 руб. в части процентов за пользование банковским кредитом в течение 1 мес. Первоначальная стоимость

в 120 000 руб. будет амортизироваться в течение срока полезного использования, установленного организацией. Сумма амортизации будет включаться в себестоимость продукта, производимого организацией. Если предположить, что срок полезного использования приобретенного объекта 4 года, т.е. 48 мес., то сумма амортизации, рассчитанной линейным методом, для целей бухгалтерского учета составит 7 500 руб. в квартал.

Для целей налогообложения сумма процентов за кредит (1 000 руб.) не включается в первоначальную стоимость объекта, а относится к внереализационным расходам, вся сумма которых будет принята в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в том периоде, когда они были начислены. Следовательно, за отчетный квартал при всех прочих равных условиях налоговая база для расчета текущего налога на прибыль будет уменьшена на 1 000 руб., а сам налог на прибыль будет меньше на 200 руб., что приводит к образованию вычитаемой

Исчисление налоговых разниц в случае амортизации основных средств, приобретенных с использованием заемных ресурсов, руб.

№ п/п	Факты хозяйственной жизни, связанные с формированием первоначальной стоимости объекта основных средств и ее амортизации	Отражение сумм фактов хозяйственной жизни		Отклонение
		в бухгалтерском учете	в налоговом учете	
1	Сформирована первоначальная стоимость объекта, в том числе сумма процентов за пользование кредитом	120 000 1 000	119 000 –	–1 000
2	Срок полезного использования объекта	4 года	48 мес.	–
3	Метод начисления амортизации	Линейный	Линейный	–
4	Прибыль отчетного периода от основной деятельности	50 000	50 000	–
5	Налоговая база	50 000	49 000	–1 000
6	Сумма налога на прибыль в текущем периоде (20%)	10 000	9 800	–200
7	Отложенное налоговое обязательство	200		200
8	Сумма ежеквартальной амортизации	7 500	7 437	–63
9	Прибыль от основной деятельности периода, следующего за отчетным	30 000	30 000	–
10	Налоговая база периода, следующего за отчетным	30 000	30 063	+63
11	Погашение отложенного налогового обязательства			12,6
12	Сумма текущего налога на прибыль в следующем за отчетным квартале	6 000	6 012,6	+12,6

временной разницы и отложенного налогового обязательства⁴.

Эти суммы должны быть отражены в системе бухгалтерского учета следующим образом:

1. Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на прибыль» — начислен условный налоговый расход в сумме 10 000 руб.;

2. Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на прибыль»

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» — отражено отложенное налоговое обязательство, т.е. сумма недоплаты по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде — 200 руб.

Начиная со следующего за отчетным кварталом, организация будет начислять амортизацию данного объекта для целей налогообложения от первоначальной стоимости объекта в 119 000 руб., сумма которой составит 7 437 руб. в квартал или на 63 руб. меньше, чем для целей бухгалтерского учета. Это означает уменьшение суммы расходов на производство и реализацию продукции, увеличение прибыли и при прочих равных условиях в течение оставшегося периода срока полезного использования объекта увеличение налога на прибыль на 12,6 (!) руб. ежеквартально. К моменту окончания срока полезного использования объекта основных средств сумма отложенного налогового обязательства будет полностью погашена. Если на начальном этапе появления разницы сумма налога будет больше, то в последующем сумма возникшей переплаты (так называемое отложенное налоговое обязательство) будет постепенно недоплачиваться в течение нескольких кварталов. Таким образом, по окончании периода амортизации в бюджет окажется уплаченной сумма налога на прибыль, которую первоначально следовало бы рассчитать и уплатить по данным бухгалтерского учета.

Данные, приведенные в *таблице*, свидетельствуют, что ни государство, ни организация не получают никакой выгоды: налог все равно будет уплачен полностью. Но предлагаемая методика оценки основных средств для целей

налогообложения приводит лишь к бóльшей вероятности возникновения ошибок в расчетах и в учете, что никак не может способствовать повышению качества учетной информации и обеспечению экономической безопасности организации.

В этой связи неизбежно возникает вопрос: насколько целесообразно применение предложенной в гл. 25 НК РФ и Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 методики, если «цена вопроса» составляет 12,6 руб. в квартал?

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что проводимое в настоящее время реформирование системы бухгалтерского учета и налогового законодательства пока не только не приносит упрощения процесса сбора и обработки информации, а затрудняет понимание объявленного реформирования.

Общий анализ понятийного аппарата, принципов формирования отдельных регистров позволяет сделать вывод: разработчикам системы налогового учета не удалось сформировать методологически цельный рабочий инструмент, применение которого при организации налогового учета избавляло бы предприятие от всех проблем и было бы логически цельным и обоснованным.

Факторы, обуславливающие нецелесообразность функционирования параллельной системы налогового учета, заключаются в следующем:

1. Системы бухгалтерского и налогового учета пересекаются на многих участках, о чем свидетельствует проведенный нами анализ многих норм гл. 25 НК РФ, позволяющий выделить общие принципы, присущие как налоговому, так и бухгалтерскому учету. Таким образом, бухгалтерское законодательство содержит все основополагающие принципы признания и оценки доходов и расходов, которые лежат в основе исчисления налога на прибыль. Значит, налог на прибыль как налог на разность между доходами и расходами не вызывает объективной необходимости в ведении самостоятельной системы налогового учета.

2. Ведение параллельного налогового учета по налогу на прибыль является чрезмерно

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 06.04.2015).

затратным путем развития налогового законодательства, поскольку резко увеличивает издержки на создание и поддержание информационных систем у российских организаций, а также государственные затраты на создание законодательно-нормативного обеспечения каждой из информационных систем, их обслуживание и контроль исполнения требований. Нарушаются одни из основных принципов налогообложения, сформулированных еще А. Смитом:

- принцип экономичности взимания, в соответствии с которым издержки по изъятию налогов должны быть значительно меньше, чем сумма самих налогов;
- принцип рациональности учета, согласно которому эффект от информации должен покрывать затраты на ее формирование [1].

3. Анализ расхождений бухгалтерского и налогового учета показывает, что в подавляющем большинстве случаев введение особого налогового смысла в традиционные бухгалтерские показатели не только не понятно, но и не оправдано. Введение системы налогового учета привело к увеличению неясности и противоречивости налогового законодательства и негативно повлияло на его исполняемость.

4. Автору пришлось в свое время принять участие в разработке системы налогового учета для Фонда социального страхования Российской Федерации, который, как и другие субъекты экономических отношений в нашей стране, также подпадает под действие гл. 25 НК РФ. Были разработаны регистры налогового учета для отражения операций по получению

и использованию прибыли, НДС, исчислению транспортного налога. Именно практическая деятельность в этой области позволяет автору говорить о неоправданном дублировании учетной информации в системах бухгалтерского и налогового учета, о существенном увеличении затрат организаций на ведение учета, что, естественно, не может не сказаться на конечном финансовом результате деятельности любой организации.

Таким образом, возникает необходимость в построении оптимальной интегрированной системы бухгалтерского и налогового учета, отвечающей требованиям бухгалтерского и налогового законодательства [2].

Анализ национальной концепции развития системы бухгалтерского и налогового учета показал, что в их основу должен быть положен следующий принцип: в интересах государства и общества в целом необходимо максимально сохранять общность систем бухгалтерского учета и налогообложения. Но это не означает, что система бухгалтерского учета должна быть подчинена интересам налоговой политики. Наоборот, с целью создания системы учета, отвечающей рыночной экономике, и формирования соответствующего интереса со стороны широкого круга пользователей отчетности государство должно исходить из приоритета бухгалтерских правил.

В заключение следует отметить, что возможна и более широкая трактовка рассматриваемых вопросов, так как они до настоящего времени остаются проблемными и дискуссионными.

Литература

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2001. 960 с.
2. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.

References

1. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov [The research of the nature and reasons for the wealth of the peoples]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2001, 960 p. (in Russ.).
2. Karpova T.P. O soglasovanii metodologii trekh bukhgalterskikh sistem v protsesse formirovaniia edinogo uchetnogo prostranstva [On the integration of the methodology of the three accounting systems in the process of formation of the single accounting space]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 45–50 (in Russ.).

УДК 657.01

Определение предмета и объектов управленческого учета в контексте развития теории бухгалтерского учета

САМУСЕНКО СВЕТЛАНА АНАТОЛЬЕВНА,*кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики
Сибирского федерального университета, г. Красноярск, Россия***E-mail:** sv_sam@bk.ru

АННОТАЦИЯ

Современный этап развития управленческого учета характеризуется несбалансированностью его теории и практики. Одним из факторов этого процесса является недостаточное количество исследований, посвященных теории управленческого учета и ее развитию в контексте теории учета и смежных наук. Целью работы было определение предмета управленческого учета и наблюдаемых им учетных объектов в русле развития теории бухгалтерского учета. В работе использованы такие способы научного исследования, как анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, обобщение, а также системный подход. Исследована эволюция капитала как предмета теории учета, рассмотрен современный подход к капиталу как объекту интегрированной отчетности, определен предмет управленческого учета. Доказано, что управленческий учет является научным направлением теории учета как науки более высокого уровня. Построена классификация объектов управленческого учета, основанная на формах капитала и их связи с состоянием и изменениями капитала, которая может быть использована при построении планов счетов управленческого учета, опирающихся на формы и трансформации капитала в системе двойной либо тройной бухгалтерии. **Ключевые слова:** предмет управленческого учета, объекты управленческого учета, теория бухгалтерского учета, капитал, интегрированная отчетность.

Defining the Subject and Objects of Management Accounting in the Context of Accounting Theory Development

SVETLANA A. SAMUSENKO,*Ph.D. (Economics), Associate Professor of the Accounting and Statistics Department,
Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russia***E-mail:** sv_sam@bk.ru

ABSTRACT

The current stage of management accounting development is characterized by the lack of balance between its theory and practical applications. One of the key features of this process is that management accounting theory along with its development in the context of the accounting theory and related science is not researched deep enough. The purpose of the article is to define the subject of the management accounting and its objects through the development of accounting theory. In the study the following research methods were used: analysis, synthesis, induction, deduction, comparison, generalization, and a system approach. The author studies the evolution of capital as a subject of accounting theory, considers a modern approach to capital as an object of integrated

reporting, defines the subject of management accounting. The article proves that management accounting is a research direction of accounting theory as a science of higher level, provides the classification of management accounting objects based on the forms of capital and the way they are related to the state and changes in capital. This classification can be used to make charts of accounts for management accounting, based on the forms and transformations of capital in the system of double-entry or triple-entry bookkeeping.

Keywords: *subject of management accounting, objects of management accounting, accounting theory, capital, integrated reporting.*

Введение

В условиях динамичного развития экономических систем управленческий учет не только обеспечивает предприятия своевременной и качественной информацией для анализа существующего положения дел, но и содержит элементы контроля, регулирования, прогнозирования, моделирования и принятия управленческих решений. Эти факторы делают его, с одной стороны, важным практическим инструментом, а с другой — обуславливают значительное количество теоретических работ по актуальным проблемам управленческого учета.

В публикациях уже констатируется отрыв практики управленческого учета от научных исследований: основные инновации XX в. в этой области были разработаны в компаниях или консалтинговых организациях, а научная литература «анализировала или интерпретировала эти нововведения как свершившиеся факты» [1, с. 248–249], не создавая новых концепций. При этом передовые практики, сформированные в течение последних 50–70 лет, к которым относятся ABC-костинг (Activity-Based Costing), теория ограничений (Theory of Constraints), учет по этапам жизненного цикла (Life Cycle Costing), стратегический управленческий учет (Strategic Management Accounting), системы управления стоимостью (Value-Based Management), таргет-костинг (Target Costing), кайзен-костинг (Kaizen Costing), система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) и другие новшества, первоначально появившиеся как эффективные инструменты формирования управленческой информации и воздействия на деятельность компаний, сейчас оспариваются несколькими смежными исследовательскими областями — управленческим учетом, финансовым менеджментом, контроллингом. Кроме того, общность этих областей, их научные границы, а также

специфические объекты и методы также не до конца определены в современной литературе.

Помимо проблемы демаркации научных границ управленческого учета, в этой сфере существует множество других вопросов, относящихся к области теории. Проведенный ранее анализ [2] выявил следующие направления, идентифицируемые современными авторами как критические области исследований:

- цели управленческого учета и используемые для их оценки измерители;
- сфера и содержание управленческого учета;
- объекты, функции и инструментарий управленческого учета;
- управленческий учет как система, поддерживающая реализацию бизнес-модели и процесса управления;
- организационные аспекты — создание институтов, осуществляющих методологическую поддержку и координацию управленческого учета;
- аспекты стандартизации управленческого учета;
- факторы, влияющие на трансформацию методологии и инструментария управленческого учета в работах отечественных авторов.

Направление исследований в теоретическую плоскость, выход за границы решения методических задач является безусловным достижением. В то же время следует выделить ряд аспектов, затрудняющих, на наш взгляд, развертывание дискуссии о теории и методологии управленческого учета в русскоязычной литературе:

- внешняя закрытость работ — в них практически не находят отражения результаты исследований теории бухгалтерского и управленческого учета современными зарубежными авторами;
- фокусирование на текущем моменте развития — малая преемственность с работами по

теории производственного учета, созданными представителями советской учетной школы;

- сдвиг в сторону управления — управленческий учет все меньше рассматривается в контексте эволюции теории бухгалтерского учета и все больше связывается с развитием теории управления;

- гносеологические основания — в исследованиях теории управленческого учета редко делаются попытки сформировать стройную систему научного знания об управленческом учете, упорядочить его категориальный аппарат, обозначить предмет и метод, часто работы носят фрагментарный характер.

Последняя проблема, как нам кажется, является центральной, ограничивающей исследования теории управленческого учета.

Отрасль науки характеризуется прежде всего четко обособляемой совокупностью объектов познания [3]. Объект исследования в гносеологии — это то, что противостоит познающему субъекту, окружающая его действительность [4, с. 118]. Поэтому все экономические науки отличаются общностью объекта — это совокупность экономических отношений и деятельность экономических субъектов на микро-, мезо- и макроуровнях. Науки, сосредоточенные на субъектах микроуровня, в качестве объекта рассматривают предприятие в контексте его экономической деятельности. Чем же тогда различаются науки и научные направления, обладающие общностью объекта? У них разный предмет исследования: он индивидуален для каждой науки и представляет собой фиксированные отношения, взаимодействия и преобразования совокупности объектов, которые развиваются и дополняются по мере развития научного познания, сохраняя при этом преемственность [3].

Таким образом, определение предмета управленческого учета может стать важным шагом на пути идентификации его как самостоятельного научного направления и позволит очертить научные границы, отделяющие управленческий учет от смежных наук.

Управленческий учет как научное направление теории учета

Гносеология причисляет учет к группе «слабых» наук, находящихся на этапе становления,

отличающихся сложным объектом и системой связей внутри него, развитием через смену научных парадигм, множеством допустимых подходов, школ, концепций и теорий, по-разному интерпретирующих события и явления: «...ранние стадии развития большинства наук характеризуются постоянным соперничеством между множеством различных представлений о природе. При этом каждое представление в той или иной мере выводится из данных научного наблюдения и предписаний научного метода, и все представления хотя бы в общих чертах не противоречат этим данным» [5].

Поэтому попытки определить предмет управленческого учета через простую систематизацию взглядов современных авторов, не относящихся к общепризнанным парадигмам и формирующих собственные концепции, обречены на неудачу. Здесь возможен другой путь — через позиционирование управленческого учета как научного направления, отличающегося собственным предметом и развивающегося в русле науки более высокого уровня. «Выход той или иной науки за границы своего предмета означает... отпочкование от данной науки новых научных направлений, которые впоследствии могут сформировать свой собственный предмет изучения», — отмечают специалисты по методологии науки А.М. Новиков и Д.А. Новиков [4, с. 121]. И если структура объекта науки задается взаимодействием составляющих его элементов, то структура предмета относительно самостоятельна и определяется историей развития науки об объекте, существенными свойствами и законами развития объекта, логическим аппаратом и методами [4, с. 119–120].

Исторически, начиная с появления первых примитивных форм счетоводства, бухгалтерский учет развивался как управленческий (о чем свидетельствовали его цели, задачи, инструментарий, круг пользователей), и лишь позднее вследствие национальной и международной стандартизации учета и отчетности, появления слоя внешних пользователей происходит разобщение методологически единого учетного пространства на управленческий и финансовый (а впоследствии — и налоговый) учет. И хотя современный управленческий учет находится под равным воздействием конгломерата

общественных наук — теории управления, теории организации, психологии, социологии, институциональной экономики, поиск его научной идентичности следует начинать с определения предмета в науке более высокого уровня, ставшей родоначальницей этого направления, — теории бухгалтерского учета.

Капитал как предмет теории учета

Л. Пачоли определял в качестве предмета учета то, чем владеет купец (аналог категорий «хозяйственные средства» и «источники хозяйственных средств» в экономической трактовке или «собственность» — в юридической), а также «дела, которые состоялись» (аналог факта хозяйственной жизни) [6]. В.Д. Белов, один из родоначальников российской (дореволюционной) теории бухгалтерского учета, в конце XIX в. обозначал предмет бухгалтерского учета как «капитал, который в своем движении может иметь только два обратных одно другому направления — к себе и от себя, положительное и отрицательное; эти два направления и выражаются на языке математики плюсом и минусом, на языке бухгалтерии — дебетом и кредитом... такая запись выражает происшедший в действительности обмен ценности под влияни-

ем воли человека, направленной к получению прибыли, к приращению капитала» [7]. Капиталом, по мнению В.И. Левика (1897), является «совокупность разнородных экономических, т.е. денежных и имущественных, средств, обращающихся в данном хозяйстве» [8, с. 58], а его определяющее качество — способность в любой момент времени функционировать как фактор социально-экономических отношений; капитал есть основа повторяющегося менового акта, «в течение которого он меняет свою конкретную форму, сохраняя свою отвлеченную математическую величину» [8, с. 58].

Эта трактовка сохранялась и в советский период, но только в отношении буржуазных учетных теорий; суть же предмета и метода бухгалтерского учета, отображенная в выхолощенных, занявших десятилетия дискуссиях советских авторов, в значительной мере подчинялась существовавшей идеологической доктрине [9, с. 123]. Современные авторы (М.И. Кутер, В.Ф. Палий, К.Ю. Цыганков и др.) возвращаются к пониманию капитала как предмета бухгалтерского учета, но раскрывают эту категорию уже на принципиально ином уровне, с учетом настоящего этапа развития социально-экономических наук (табл. 1).

Таблица 1

Эволюция взглядов авторов на предмет бухгалтерского учета

Автор, год	Предмет бухгалтерского учета
Л. Пачоли, 1496 [6]	Что, по мнению купца, принадлежит ему на свете как в движимом, так и недвижимом имуществе; дела крупные и мелкие в том порядке, в каком они состоялись
Д. Персиянов, 1839 [10]	Способы, каким порядком кратко и ясно, для всегдашнего обозрения записаны, должны быть в книге имения и дела купца (т.е. собственность и операции)
В.Д. Белов, 1894 [7]	Движение капитала: к себе и от себя (положительное и отрицательное); обмен ценности под влиянием воли человека, направленной к получению прибыли, к приращению капитала
В.И. Левик, 1897 [8, с. 58]	Капитал как совокупность разнородных экономических, т.е. денежных и имущественных, средств, обращающихся в данном хозяйстве
Р.Я. Вейцман, 1916 [11, с. 11]	Первоначальное состояние имущества и обязательств и те изменения, которые в них происходят
Е. Леотей, А. Гильбо, 1924 [12, с. 2]	1. Составление и запись арифметических и статистических счетов в форме, называемой диграфическим счетом. 2. Обоснованное открытие и координация приведенных во взаимную связь всех диграфических счетов, относящихся к производству, распределению, потреблению и управлению частными или общественными благами
А. Кальмес, 1926 [13, с. 5, 164–165]	Имущество или капитал — совокупность всех ценностей, которыми предприятие располагает для деятельности

Окончание табл. 1

Автор, год	Предмет бухгалтерского учета
Н.А. Блатов, 1928 [14, с. 16–18]	Методы рационального учета статике и динамики отдельного хозяйства: причины хозяйственных оборотов; следствия хозяйственных оборотов (прибыли или убытки); планомерность совершаемых оборотов (соответствие фактических показателей плановым)
А.М. Галаган, 1928 [15, с. 38–39]	Единое хозяйство и работа этого хозяйства с целью выяснить применение при работе этого хозяйства принципа хозяйственного расчета
А.П. Рудановский, 1928 [16, с. 3, 10]	Хозяйственная деятельность – хозяйство (совокупность хозяйственных отношений), ее результаты, законы хозяйствования
Я.М. Гальперин, 1937 [17, с. 13–15]	Элементы процесса расширенного воспроизводства во всем народном хозяйстве и на отдельных его участках в обобщенном денежном выражении
Н.А. Кипарисов, 1950 [18, с. 4–5]	В капиталистическом обществе – кругооборот индивидуального капитала, процесс создания прибавочной стоимости и ее присвоения капиталистами; в социалистическом – процесс общественного воспроизводства во всей его целостности и единстве
А.П. Кононов и др., 1972 [19, с. 4]	Кругооборот хозяйственных средств, совершаемый на предприятиях, изменения в источниках образования средств, процессы материального производства
Я.В. Соколов, 2003 [20, с. 14]	Бухгалтерский учет (счетоведение) есть наука о сущности и структуре сущности фактов хозяйственной жизни. Задача ее – раскрытие содержания хозяйственных процессов и связи между юридическими и экономическими категориями, с помощью которых эти процессы познаются
В.Ф. Палий, 2007 [21, с. 11]	Капитал как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности
М.И. Кутер, М.М. Гурская, 2009 [22]	Вложенный капитал, иногда подразделяемый на первоначально инвестированный и реинвестированный (капитализированную прибыль)
К.Ю. Цыганков, 2009 [23, с. 5]	Капитал и два способа его разложения на основании объективных критериев, методологических и экономических, вытекающих из итогочентричности бухгалтерской отчетности

Вообще, как отмечает профессор М.Л. Пятов, в отечественной теории учета сформировались две системы взглядов на предмет учета: как на капитал (В.Ф. Палий) и как на факт хозяйственной жизни (В.Я. Соколов) [9]. Но поскольку Я.В. Соколов определяет факт хозяйственной жизни как «элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно» [24], оба этих подхода не противоречат друг другу, а отражают дуализм исследуемого явления: как целого (капитал) или как элементарных разложений целого (факт хозяйственной жизни, ФХЖ); вопрос в том, как будет построено исследование — от общего к частному (капитал) или от частного к общему (ФХЖ).

Трансформация представлений о капитале: подход интегрированной отчетности

Долгое время капитал в теории учета рассматривался как часть активов компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств [25]. Согласно финансовой концепции капитала он — бухгалтерская категория собственного капитала, согласно физической концепции капитала — операционная способность организации (производственная мощность), когда необходимо наращение капитала, покрывающее не только фактические затраты и обеспечивающее требуемую прибыль, но и их относительное увеличение ввиду инфляции и прочих факторов [25]. И та и другая категории вычисляются методами двойной записи в системе бухгалтерского учета.

Однако существующие уже несколько десятилетий традиции раскрытия в отчетности компаний всего комплекса факторов (финансовых и нефинансовых), влияющих на создание стоимости компанией и ее конкурентоспособность, привели методологов учета к более широкому пониманию капитала как «запаса стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется в результате деятельности организации» [26, с. 13]. Эта всеобъемлющая категория капитала не может быть раскрыта в традиционной финансовой (бухгалтерской) отчетности, поскольку включает, помимо финансового капитала, и другие его формы (табл. 2).

Поэтому в 2010 г. при содействии Международной федерации бухгалтеров (IFAC) был создан Международный совет по интегрированной отчетности (International Integrated Reporting Council), в задачи которого вошли разработка Концепции интегрированной отчетности, подготовка и утверждение проекта Международного стандарта интегрированной отчетности [27, с. 76]. Целью интегрированной отчетности является представление информации о «полном наборе факторов, оказывающих существенное

воздействие на способность организации создавать стоимость в течение долгого времени» [26, с. 3] и улучшение понимания взаимозависимости всех форм капитала, а также того, как их совокупность способствует созданию стоимости [26, с. 3].

В Международном стандарте интегрированной отчетности отражены принципы, характерные для взаимодействия форм капитала:

- запасы капиталов не являются неизменными, в процессе их взаимодействия происходит постоянный кругооборот (например, затраты на обучение увеличивают человеческий капитал и уменьшают финансовый, происходит трансформация одной формы капитала в другую);
- отдельные события могут привести как к трансформациям внутри одной формы капитала, так и к взаимному изменению нескольких капиталов;
- создание стоимости происходит тогда, когда общий запас всех капиталов не снижается [26, с. 13].

Таким образом, капитал как предмет бухгалтерского учета следует рассматривать в много-

Таблица 2

Формы капитала в интегрированной отчетности компании*

Форма капитала	Определение (содержание)
Финансовый	Резервы средств, которые имеются у организации для использования при производстве товаров или оказании услуг, поступают через финансирование или создаются в результате операций или инвестиций
Производственный	Производственные физические объекты, имеющиеся у организации для производства товаров или оказания услуг, включая здания, оборудование и инфраструктуру
Интеллектуальный	Организационные нематериальные активы, основанные на знаниях, включая интеллектуальную собственность и организационный капитал (подразумеваемые знания, системы, протоколы, процедуры)
Человеческий	Компетенции сотрудников, их способности и опыт, а также их мотивация внедрять инновации
Социально-репутационный	Институты и отношения в рамках обществ и между ними, а также между группами заинтересованных сторон и другими группами, и способность делиться информацией для повышения индивидуального и коллективного благосостояния
Природный	Все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, которые позволяют создавать товары или услуги, поддерживающие прошлое, настоящее или будущее процветание организации

* Стандарт интегрированной отчетности отмечает, что компания может не раскрывать всех форм капитала, а также применять другую их классификацию, например, представляя интеллектуальный капитал как совокупность человеческого, структурного и репутационного [26, с. 15].

образии его форм, их кругооборота и взаимодействия и влияющих на них факторов.

Предмет управленческого учета

Очерчивая предметную область управленческого учета и отделяя ее от предметной области смежных наук и научных направлений, нужно ориентироваться на исторические факторы развития, задачи и функции, выполняемые этими науками (и феноменами практической деятельности) в отношении единого объекта — предприятия (табл. 3).

Таким образом, предметная область контроллинга — системы и процессы управления предприятием в контексте достижения заданных целей и результатов, а его главной функцией является координация управления, т.е. это «над-управленческая» дисциплина; предметная область финансового менеджмента связана с финансами предприятия — отношениями по поводу формирования и распределения финансовых ресурсов, основной же функцией является оптимизация финансовых ресурсов.

Предмет управленческого учета может быть определен как капитал предприятия в многообразии его форм, их кругооборота и взаимо-

действий, трансформации капитала и совокупность влияющих на них внешних и внутренних факторов. Такое определение предметной области, с одной стороны, указывает на то, что управленческий учет является не самостоятельной наукой, а научным направлением, входящим в область более высокого порядка — теорию учета, более общим предметом которой является капитал и его разложение [23].

Вместе с тем расширение и конкретизация предмета управленческого учета, выраженные в том, что в него включаются «трансформации капитала и совокупность влияющих на них внешних и внутренних факторов», указывают на:

- специфические решаемые этим видом учета задачи, такие как множественная оценка альтернатив управленческих решений, прогнозирование, сбор информации для процессов регулирования и контроля;
- специфические частные объекты, наблюдаемые этим видом учета (нефинансовые составляющие капитала, внешние факторы, влияющие на предприятие: доля рынка, активность конкурентов, внутренние объекты, не имеющие стоимостных измерителей: качество продукции, время процессов);

Таблица 3

Объект, предмет и метод управленческого учета и смежных наук

Элемент теории	Управленческий учет		Финансовый менеджмент	Контроллинг
Объект	Экономическая деятельность субъектов хозяйствования микроуровня			
Предмет	Капитал предприятия в многообразии его форм, их кругооборота и взаимодействий, его трансформации и совокупность влияющих на них внешних и внутренних факторов		Финансы предприятия — отношения, связанные с формированием и распределением финансовых ресурсов	Системы и процессы управления предприятием в контексте достижения заданных целей и результатов
Элементы метода	Теории учета Документация (наблюдение). Инвентаризация. Счета. Двойная запись. Баланс и отчетность. Оценка. Калькуляция	Иных наук Экономические (сравнение, группировка, балансировка, балансовый метод — системы показателей), статистические, математические	Экономические, статистические, математические	Экономические, статистические, математические. Частично — методы теории учета (баланс, отчетность, оценка, наблюдение)
Функция	Обеспечение процесса согласования интересов экономических субъектов (агентов)		Оптимизация финансовых ресурсов предприятия	Координация систем и процессов управления в контексте достижения целей и результатов

- возможные трансформации или модификации традиционных элементов метода бухгалтерского учета при их использовании в управленческом учете (расширение двойной записи до тройной, документации — до наблюдения и т.д.);
- использование при решении задач управленческого учета общеэкономических, математических и статистических методов.

Объекты управленческого учета

Развитие представлений о предмете управленческого учета требует определения его системных элементов, или объектов управленческого учета (учетных объектов). М.И. Сидоровой было предложено разделять категории объекта бухгалтерского учета (как объекта научной деятельности) и учетных объектов, под которыми подразумевается «перечень элементов экономической жизни организации, подлежащих идентификации, оценке и отражению в отчетности» [28, с. 27].

В теории бухгалтерского учета учетные объекты традиционно подразделяются на элементы хозяйственных средств и их источников (характеризуют статику) и факты хозяйственной жизни (характеризуют изменения, динамику). В предложенном ранее определении предмета управленческого учета аналогичным образом заложено его разложение на базовые элементы, характеризующие состояние (формы капитала) и изменения (взаимодействия, кругооборот, трансформации).

На рис. 1 приводится один из вариантов допустимой классификации объектов управленческого учета, отражающей их связь с предметом управленческого учета и его развитием. Объекты управленческого учета, характеризующие состояние капитала, подразделяются по формам капитала, а внутри них — по иным классификационным основаниям. Так, в отношении объектов финансового капитала можно придерживаться общепринятых в системе бухгалтерского учета группировок: по элементам отчетности (активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы), по элементам хозяйственных средств и источникам их формирования; дальнейшие классификационные группировки разворачиваются исходя

из потребностей конкретного хозяйствующего субъекта (например, группировки материалов по видам, партиям, местам хранения, ответственным лицам, назначению, группировки затрат по местам возникновения затрат, подотчетности, продуктам, технологическим процессам, соответствию нормам и т.д.).

В отношении других форм капитала подходы к первичной классификации объектов (на уровне укрупненных групп, характеризующих существенные аспекты функционирования формы капитала) либо не разработаны, либо отличаются разнообразием и несогласованностью (например, в отношении интеллектуального и человеческого капиталов). На наш взгляд, классификация иных форм капитала в управленческом учете должна определяться в первую очередь потребностью конкретного хозяйствующего субъекта в информации. Тем не менее можно обозначить общий подход к построению такого рода классификаций. Он может быть аналогичен подходу, используемому в Концептуальных основах финансовой отчетности, принятых Советом по международным стандартам финансовой отчетности [26].

Природа капитала двойственна: в статике он вычисляется как разность между активами и обязательствами, в динамике — как разность между доходами и расходами; доходы и расходы, активы и обязательства также связаны между собой (рис. 2). Именно эти балансовые обобщения лежат в основе математических формул, описывающих основные формы финансовой отчетности.

Если учесть, что в Международном стандарте интегрированной отчетности [26] дано общее для всех форм капитала определение, а выделение форм капитала связано с их функциональной ролью и источниками происхождения, логично предположить, что природа всех форм капитала схожа, т.е. все они могут быть представлены во взаимосвязи составляющих их статических и динамических элементов. Поскольку термины «активы», «обязательства», «доходы» и «расходы» применяются к финансовому капиталу, для характеристики капитала в остальных формах можно использовать эквивалентные им, но более общие категории «ресурсы», «требования», «поступления» и «оттоки», которые также

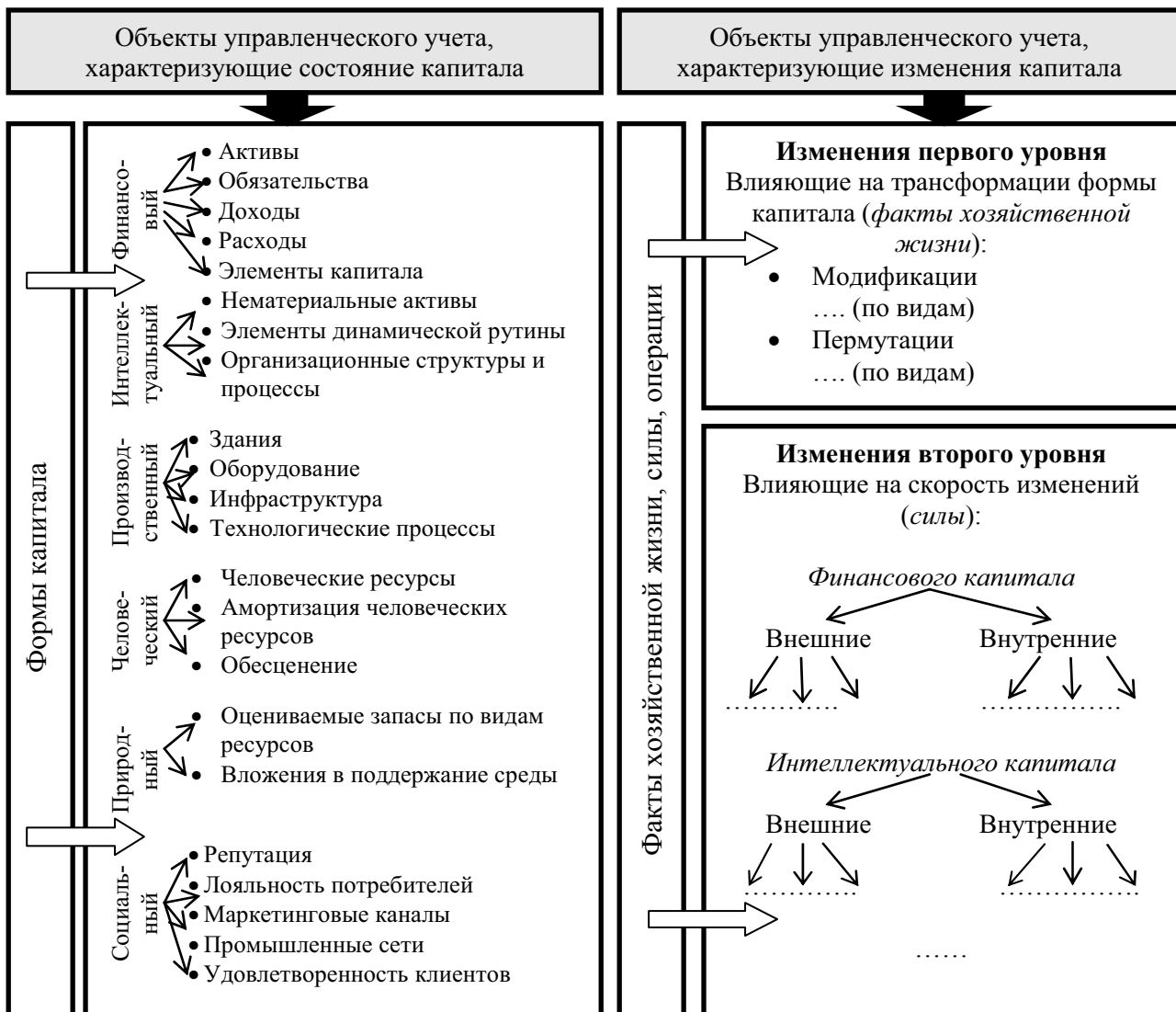


Рис. 1. Классификация объектов управленческого учета

в той или иной форме присутствуют в Концептуальных основах финансовой отчетности.

Объекты управленческого учета, относящиеся к состоянию капитала, эквивалентны элементам «активы» и «обязательства», принятым в финансовом капитале, но определены как более общие и широкие по составу категории ресурсов и требований.

Ресурсы — это совокупность контролируемых организацией либо относящихся к ее деятельности материальных и нематериальных факторов и средств, используемых в создании стоимости, увеличение которых приводит к увеличению соответствующей формы капитала, а использование — к ее уменьшению.

Ресурсы могут быть специфичны для какой-либо одной формы капитала (например, оцениваемые залежи полезных ископаемых на участке, лицензия на разработку которого получена организацией, относятся только к природному капиталу). Часть ресурсов может относиться к разным видам капитала (например, ресурсы промышленного капитала — здания, оборудование являются активами, а схемы организации технологических процессов как ноу-хау — элементами интеллектуального, промышленного капиталов и активом одновременно). Уменьшение ресурсов в одном виде капитала может увеличивать ресурсы в другом (например, добыча полезных ископаемых увеличивает

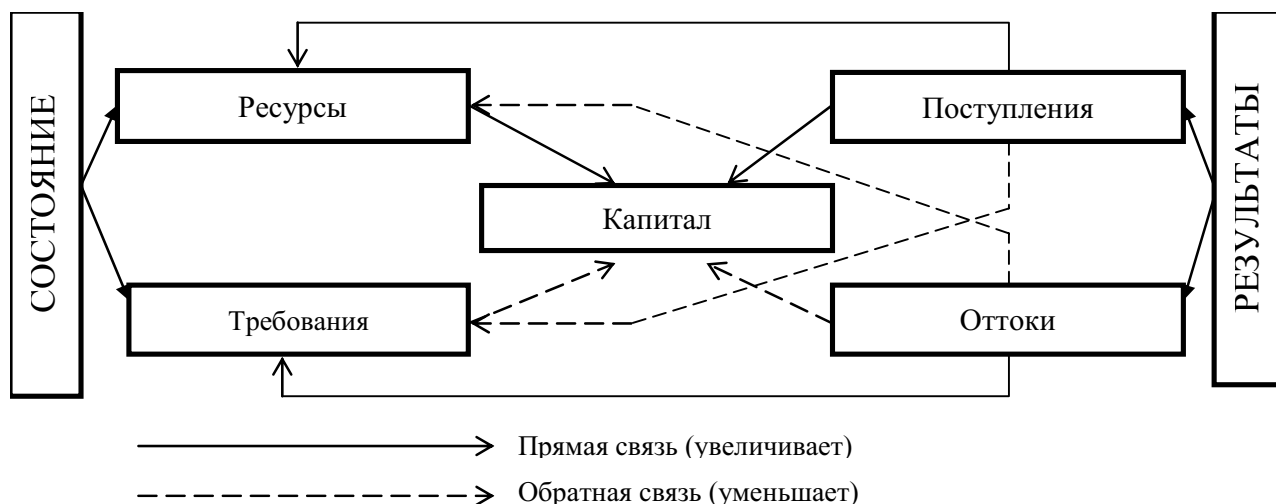


Рис. 2. Связь между элементами капитала в статике и динамике

активы и уменьшает ресурсы в природном капитале). Типы ресурсов для разных форм капитала приведены в табл. 4.

Требования — это совокупность потребностей, запросов, претензий, вызовов, обращаемых к компании со стороны внешних и внутренних экономических агентов разных уровней, исполнение которых обязательно и приводит к уменьшению стоимости. Аналогично ресурсам требования могут быть имманентны одной форме капитала либо относиться к нескольким из них. Например, требование по повышению квалификации персонала специфично только для человеческого капитала; пока оно не реализовано и представляет собой потребность предприятия по поддержанию размера и качества человеческого капитала, оно не является обязательством в финансовом капитале; реализация требования приводит к возникновению расходов и обязательства по оплате семинаров и тренингов как элемента финансового капитала; тем самым иллюстрируется принцип кругооборота форм капитала.

Поступления — это увеличение экономических выгод, связанное с количественным приростом или улучшением качества ресурсов и (или) количественным уменьшением требований к соответствующей форме капитала; поступления являются выраженным в денежной форме эквивалентом роста стоимости. Очевидно, что, в отличие от связанных с поступлениями факторов ресурсов и требований, которые могут не

наблюдаться в традиционном бухгалтерском (финансовом) учете организации, поступления связаны с ростом стоимости и всегда фиксируются в бухгалтерском учете. Иными словами, поступления — это всегда тот или иной вид дохода, источником которого может быть та или иная форма капитала. Поэтому в данном случае речь идет о построении множества взаимосвязанных группировок доходов, отражающих связь поступлений с факторами их происхождения (которыми выступают различные формы ресурсов — капиталов).

Оттоки — это уменьшение экономических выгод, связанное с выбытием или качественным ухудшением (истощением) ресурсов и (или) количественным увеличением требований в соответствующей форме капитала; оттоки являются выраженным в денежной форме эквивалентом сокращения стоимости, но могут являться источником ее роста в будущем. Аналогично поступлениям, оттоки представляют собой формы расходов организации; задача заключается в построении множества взаимосвязанных группировок расходов, которые бы отражали зависимость между расходами и причинами их осуществления, связанными с эксплуатацией, воспроизводством или истощением соответствующих форм капитала.

Однако классификация объектов управленческого учета (см. рис. 1) предусматривает выделение еще одной группы — объектов, характеризующих изменения капитала. Здесь выделяются

Таблица 4

Элементная классификация форм капитала (объекты управленческого учета)

Форма капитала	Элементы, относящиеся к состоянию		Элементы, относящиеся к результатам	
	Ресурсы	Требования	Поступления	Оттоки
Финансовый	Активы: по ликвидности, виду, форме	Обязательства: по срочности, источнику происхождения	Доходы: по виду деятельности, источнику получения	Расходы: по виду деятельности, месту возникновения, нормам, ответственности
Производственный	Производственные физические объекты: по срокам и местам эксплуатации, источнику происхождения, типу эксплуатации	Обязательства по замещению и выводу из эксплуатации: по срокам, накоплению, источнику финансирования	Поступления, связанные с эксплуатацией производственного капитала: аренда, прирост при переоценке	Оттоки, связанные с эксплуатацией и возмещением капитала: обесценение, формирование резервов, амортизация и т.д.
Интеллектуальный	Неосязаемые активы, основанные на знаниях: по подконтрольности, виду, источнику происхождения	Обязательства по воспроизводству: по срокам, источникам финансирования	Поступления, связанные с эксплуатацией: продажи франшиз, прирост доходов от продаж брендовой продукции и т.д.	Оттоки, связанные с эксплуатацией и возмещением стоимости: обесценение, затраты на создание нематериального актива, поддержание ноу-хау и т.д.
Человеческий	Человеческие ресурсы: по группам работников, сфере занятости, уникальности, формам использования	Обязательства по воспроизводству: набору, рекрутингу, подготовке, адаптации, карьерному росту, замещению (по этапу воспроизводства)	Поступления, связанные с эксплуатацией: прирост доходов, обусловленный уникальными чертами человеческого капитала, по видам, сферам, источникам происхождения	Оттоки, связанные с эксплуатацией и возмещением стоимости: обесценение, амортизация, потеря стоимости при замещении и т.д.
Природный	Природные ресурсы: оцениваемые запасы полезных ископаемых, приносящие доход вложения в охрану и защиту окружающей среды: по видам, местам нахождения	Обязательства по воспроизводству: лицензирование, охрана окружающей среды, поддержание и вывод из эксплуатации участков	Поступления, связанные с эксплуатацией: прирост стоимости запасов при доработке и переоценке, по видам, источникам финансирования, срокам	Оттоки, связанные с получением прав на месторождения и их содержанием, обесценение: по местам возникновения, нормам, ответственности
Социально-репутационный	Средства, формирующие положительный образ компании и отношения со средой: по видам, сфере применения, источникам выгод	Обязательства по воспроизводству: по сферам, источникам финансирования, этапам воспроизводства	Поступления, связанные с эксплуатацией: прирост стоимости компании, обусловленный ростом ее социальной значимости	Оттоки, связанные с поддержанием и воспроизводством социального образа компании в глазах общества

два уровня объектов. Объекты первого уровня — это факты хозяйственной жизни (хозяйственные операции), фиксирующие сам факт изменения в форме капитала. Это сделки, события, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на элементы капитала. Они могут классифицироваться по стандартной схеме, принятой в теории учета, — модификации, пермутации и внутри них — по типам и видам взаимодействий (изменений) элементов капитала.

Второй уровень объектов, характеризующих изменения капитала, является специфическим элементом управленческого учета и отражает факторы, определяющие скорость изменений, или факторы, изменяющие темпы экономического роста; в каком-то смысле они — причины и факторы фактов хозяйственной жизни. Впервые описание таких объектов учета было дано Юджи Идзири (Yuji Ijiry) под названием «сила» (force) в рамках сформулированной им теории тройной бухгалтерии (triple-entry bookkeeping), представляющей собой расширение двойной записи за счет добавления в систему (к счетам статики и динамики) третьей размерности счетов (счета силы), отражающих причины и темпы изменений динамических счетов, т.е. доходов и расходов [29]. Силы объясняют, почему, за счет каких факторов изменяются темпы роста экономических показателей, могут быть отражены только при помощи техники тройной бухгалтерии и существенно расширяют информационные границы управленческого учета.

Заключение

Проведенное исследование показывает, что управленческий учет, имея общий объект с другими экономическими науками микроуровня, характеризуется самостоятельным предметом (областью исследований), которая, в сущности,

является более конкретной и частной областью науки более высокого порядка — теории учета. Таким образом, управленческий учет целесообразно рассматривать в качестве научного направления, входящего в теорию учета.

Это связано с тем фактом, что предмет управленческого учета основан на предмете, изучаемом теорией учета, — капитале в многообразии его форм и разложениях капитала, но расширяет его. Включение в предмет управленческого учета факторов трансформации капитала не только доказывает обоснованность применения общего с другими смежными науками инструментария, но и позволяет преодолеть проблему демаркации границ управленческого учета, а также развивать методы, специфичные для теории учета, например систему тройной записи.

Связь предмета управленческого учета с предметом теории учета позволяет соотнести задачи современного управленческого учета с новой областью формирования управленческой информации — интегрированной отчетностью. Широкий подход к капиталу как запасу стоимости (ценности) компании, включающему, помимо финансового, и другие формы капитала, не рассматриваемые финансовым учетом (человеческий, интеллектуальный, природный и т.д.), дает возможность построить классификацию частных объектов, наблюдаемых управленческим учетом для каждой из форм капитала, на основе их связи с состоянием и изменениями капитала. Разработанная классификация статических и динамических объектов, а также типов их изменений (первичные — факты хозяйственной жизни и вторичные — силы), далее может быть использована при построении планов счетов управленческого учета, основанных на формах и трансформациях капитала в системе двойной либо тройной бухгалтерии.

Литература

1. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 1993, Fall, vol. 5, pp. 243–264.
2. *Самусенко С.А.* Развитие теории управленческого учета в инновационной экономике // *Международный экономический симпозиум-2015: материалы межд. науч. конф., посвящ. 75-летию экономического факультета СПбГУ.* СПб.: София-Принт, 2015. С. 432–446.
3. *Ракитов А.И.* Историческое познание: системно-гносеологический подход. М.: Политиздат, 1982. 303 с.
4. *Новиков А.М., Новиков Д.А.* Методология научного исследования. М.: Либроком, 2010. 280 с.

5. Кун Т.С. Логика и методология науки. Структура научных революций. М.: АСТ, 2009. 320 с.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994. 320 с.
7. Белов В.Д. По поводу статьи Н.У. Попова «Закон двойного счета в простой, двойной и других системах счетоводства» // Счетоводство. 1894. № 14.
8. Левик В.И. Двойная запись (примечание к классификации науки счетоводства) // Счетоводство. 1897. № 5. С. 58–61.
9. Пятов М.Л. Направления развития современной теории бухгалтерского учета в свете работы Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» // Финансы и бизнес. 2011. № 1. С. 122–130.
10. Персиянов Д. Коммерческая бухгалтерия для розничной и мелочной торговли, составленная на основании положения о купеческих книгах. СПб.: Типография И. Глазунова и Ко, 1839. 204 с.
11. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. Одесса: Изд-во книжного магазина «Образование», 1916. 391 с.
12. Леотей Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения / пер. с фр. Н.В. Богородского; под ред. А.П. Рудановского. М.: Московское академическое издательство, 1924. 403 с.
13. Кальмес А. Фабричная бухгалтерия. М.: Экономическая жизнь, 1926. 491 с.
14. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. Л.: Экономическое образование, 1928. 539 с.
15. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 436 с.
16. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макгиз, 1928. 177 с.
17. Гальперин Я.М. Основы балансового учета. М.: Госфиниздат, 1937. 323 с.
18. Кипарисов Н.А. Курс теории бухгалтерского учета: учебник для вузов. 6-е изд., перераб. М.: Госпланиздат, 1950. 263 с.
19. Бухгалтерский учет на промышленном предприятии: учебник для вузов / А.П. Кононов, Ф.П. Васин, П.П. Новиченко, В.А. Филиппова, В.Е. Ануфриев; под ред. А.П. Кононова. М.: Финансы, 1972. 272 с.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
21. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
22. Кутер М.И., Гурская М.М. Капитал — исторический предмет бухгалтерского учета // Сибирская финансовая школа. 2009. № 6. С. 79–86.
23. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Новосибирск, 2009. 38 с.
24. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. М.: Магистр; Инфра-М, 2010. 224 с.
25. Концептуальные основы финансовой отчетности: офиц. пер. с англ. Минфина России. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_korpu.pdf (дата обращения: 10.12.2015).
26. Международный стандарт интегрированной отчетности. Версия 1.0: офиц. пер. с англ. / Международный совет по интегрированной отчетности, 2013. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 10.12.2015).
27. Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 74–85.
28. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. М., 2013. 44 с.
29. Ijiry Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping. The Accounting Review, 1986, Oct., no. 4, pp. 745–759.

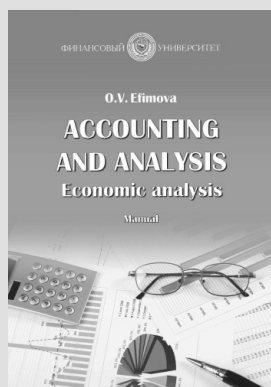
References

1. *Kasanen E., Lukka K., Siitonen A.* The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 1993, Fall, vol. 5, pp. 243–264.
2. *Samusenko S.A.* Razvitie teorii upravlencheskogo ucheta v innovatsionnoi ekonomike [Development of management accounting theory in innovation economy]. *Mezhdunarodnyi ekonomicheskii simpozium-2015 – International Economic Symposium-2015*. Saint Petersburg, Sofia-Print – Sophia-Print, 2015, pp. 432–446 (in Russ.).
3. *Rakitov A.I.* Istoricheskoe poznanie: sistemno-gnoseologicheskii podhod [Historical cognition: a system-epistemic approach]. Moscow, Politizdat – Politics Publishing, 1982, 303 p. (in Russ.).
4. *Novikov A.M., Novikov D.A.* Metodologiya nauchnogo issledovaniia [Methodology of scientific research]. Moscow, Librocom – Librocom, 2010, 280 p. (in Russ.).
5. *Kun T.S.* Logika i metodologiya nauki. Struktura nauchnykh revoliutsii [Logic and methodology of science. The Structure of Scientific Revolutions]. Moscow, AST – AST, 2009, 320 p. (in Russ.).
6. *Pacholi L.* Traktat o schetakh i zapisiakh [Details of accounts and records]. Moscow, Finansy i statistika – Finance and Statistics, 1994, 320 p. (in Russ.).
7. *Belov V.D.* Po povodu stat'i N.U. Popova «Zakon dvoynogo scheta v prostoi, dvoynoi i drugikh sistemakh schetovodstva» [About N.U. Popov article “The rule of double-entry in the single-entry, double-entry and other bookkeeping systems”]. *Schetovodstvo – Bookkeeping*, 1894, no. 14 (in Russ.).
8. *Levik V.I.* Dvoinaia zapis (primechanie k klassifikatsii nauki schetovodstva) [The double-entry (Note to the classification of bookkeeping science)]. *Schetovodstvo – Bookkeeping*, 1897, no. 5, pp. 58–61 (in Russ.).
9. *Piatov M.L.* Napravleniia razvitiia sovremennoi teorii bukhgalterskogo ucheta v svete raboty Ya.V. Sokolova «Bukhgalterskii uchet kak summa faktov khoziaistvennoi zhizni» [Directions of modern accounting theory development in context of the Ya.V. Sokolov's paper “Accounting as the sum of the facts of economic life”]. *Finansy i biznes – Finance and Business*, 2011, no. 1, pp. 122–130 (in Russ.).
10. *Persiianov D.* Kommercheskaia bukhgalteriiia dlia roznichnoi i melochnoi trgovli, sostavlennaia na osnovanii polozheniia o kupecheskikh knigakh [Commercial bookkeeping for retail, based on the merchants books provision]. Saint Petersburg, Tipografiia I. Glazunova i Ko – I. Glazunov & Co Printing House, 1839, 204 p. (in Russ.).
11. *Veitsman R.Ya.* Kurs schetovodstva. Dvoinaia bukhgalteriiia v ee primenenii k razlichnym vidam khoziaistv [Bookkeeping. Double-entry bookkeeping in its application to different types of economies]. Odessa, Izdatelstvo knizhnogo magazina «Obrazovanie» – Printing House of Bookstore “Education”, 1916, 391 p. (in Russ.).
12. *Leotei E., Gilbo A.* Obshchie rukovodiashchie nachala schetovedeniia [General guiding principles of bookkeeping], Moscow, Moskovskoe akademicheskoe izdatelstvo – Moscow academic printing house, 1924, 403 p. (in Russ.).
13. *Kal'mes A.* Fabrichnaia bukhgalteria [The Factory bookkeeping]. Moscow, Ekonomicheskaiia zhizn – Economic life, 1926, 491 p. (in Russ.).
14. *Blatov N.A.* Osnovy obshchei bukhgalterii v sviazi s trgovym, promyshlennym i smetnym schetovodstvom [Basics of general accounting in connection with trade, industry and cost bookkeeping]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie – Economic Education, 1928, 539 p. (in Russ.).
15. *Galagan A.M.* Osnovy obzhchego schetovedeniia [Basics of general bookkeeping]. Moscow, Izdatelstvo Narkomtorga SSSR i RSFSR – Printing House of Narkomtorg of the USSR and the RSFSR, 1928, 436 p. (in Russ.).
16. *Rudanovski A.P.* Teoria balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriiu balansovogo ucheta. Balans kak obekt ucheta [The theory of balance sheet accounting. Introduction to the balance sheet accounting. The balance sheet as an accounting object]. Moscow, Makgiz – Makgiz, 1928, 177 p. (in Russ.).
17. *Gal'perin Ya.M.* Osnovy balansovogo ucheta [Basics of balance sheet accounting]. Moscow, Gosfinizdat – Gosfinizdat, 1937, 323 p. (in Russ.).
18. *Kiparisov N.A.* Kurs teorii bukhgalterskogo ucheta: ucheb. dlia vuzov. 6-e izd [Course of accounting theory: a higher educational manual, 6th edition]. Moscow, Gosplanizdat – Gosplanizdat, 1950, 263 p. (in Russ.).

19. *Kononov A.P., Vasin F.P., Novichenko P.P., Philippova V.A., Anufriev V.E.* Bukhgalterskii uchet na promyshlennom predpriatii: ucheb. dlia vuzov. Pod red. A.P. Kononova [Accounting of industrial enterprise: a higher educational manual. Editor A.P. Kononov]. Moscow, Financy — Finance, 1972, 272 p. (in Russ.).
20. *Sokolov Ya. V.* Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Financy i statistika — Finance and statistics, 2003, 496 p. (in Russ.).
21. *Paliy V.F.* Teoriia bukhgalterskogo ucheta. Sovremennye problemy [Accounting theory. Modern problems]. Moscow, Bukhgalterskii uchet — Accounting, 2007, 88 p. (in Russ.).
22. *Kuter M.I., Gurskaya M.M.* Kapital — istoricheskii predmet bukhgalterskogo ucheta [Capital as historical subject of bookkeeping]. Sibirskaiia finansovaia shkola — Siberian Financial School, 2009, no. 6, pp. 79–86 (in Russ.).
23. *Tsygankov K. Yu.* Teoriia i metodologiya bukhgalterskogo ucheta kapitala: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12 [Theory and methodology of capital accounting. Doctorate thesis abstract]. Novosibirsk, 2009, 38 p. (in Russ.).
24. *Sokolov Ya. V.* Bukhgalterskiy uchet kak summa faktov khoziaystvennoy zhizni: ucheb. posobie [Accounting as the sum of the facts of economic life: textbook]. Moscow, Magistr, Infra-M — Master, Infra-M, 2010, 224 p. (in Russ.).
25. Kontseptual'nye osnovy finansovoi otchetnosti: ofits. per. s angl. Minfina Rossii [Conceptual Framework for Financial Reporting. Official translation into Russian by the Ministry of Finance of the RF]. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf (accessed: 10.12.2015) (in Russ.).
26. Mezhdunarodnyi standart integrirovannoi otchetnosti Mezhdunarodnyi: ofits. per. s angl. Minfina Rossii [The International integrated reporting framework. Official translation into Russian by the Ministry of Finance of the RF]. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (accessed: 10.12.2015) (in Russ.).
27. *Get'man V.G.* O kontseptual'nykh osnovakh i structure mezhdunarodnogo standarta po integrirovannoi otchetnosti [On the concepts and the structure of integrated reporting framework]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 74–85 (in Russ.).
28. *Sidorova M.I.* Razvitie modelei bukhgalterskogo ucheta v usloviakh sovremennykh informatsionnykh tekhnologii: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [The development of accounting models in terms of modern information technologies. Doctorate thesis abstract]. Moscow, 2013, 44 p. (in Russ.).
29. *Ijiry Y.* A Framework for Triple-Entry Bookkeeping. The Accounting Review, 1986, Oct., no. 4, pp. 745–759.



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

Бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент обеспечения транспарентности ведения хозяйственной деятельности экономических субъектов

МИЗИКОВСКИЙ ИГОРЬ ЕФИМОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет» Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, Россия
E-mail: core090913@gmail.com

БАЖЕНОВ АЛЕКСАНДР АЛЕКСАНДРОВИЧ,

аттестованный консультант по налогам и сборам I категории, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, финансы и сервис» Владимирского государственного университета имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых, г. Владимир, докторант Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, Россия,
E-mail: bazhenov@audit-professional.ru

АННОТАЦИЯ

В настоящей статье доказывается, что бухгалтерская (финансовая) отчетность (БФО) является основным из инструментов для принятия эффективных экономических решений, а следовательно, транспарентности (прозрачности) ведения хозяйственной деятельности экономических субъектов. При формировании БФО необходимо следовать трем основным принципам: достоверности, полноты, а также нейтральности информации, отражаемой в ней. Формирование БФО состоит из двух этапов: этапа подготовки к формированию БФО, на котором особое внимание должно уделяться информационной составляющей для формирования БФО (регистры бухгалтерского учета, инвентаризация), и этапа непосредственного формирования БФО, главной целью которого является учет всех предусмотренных законодательством по бухгалтерскому учету норм и правил, не допуская в при этом необоснованных искажений. **Ключевые слова:** бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, достоверность, полнота, нейтральность, нормативный акт, регистры, инвентаризация, финансовый результат, информация.

Accounting and Financial Reporting as a Tool for Transparency of Economic Activity of a Business Entity

IGOR E. MIZIKOVSKY,

Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting Department, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
E-mail: core090913@gmail.com

ALEXANDER A. BAZHENOV,

a certified consultant on taxes and dues, category I, Ph. D., Associate Professor, Assistant Professor of Department "Accounting, finance and service", Vladimir State University named after Alexander G. and Nicholas G. Stoletovs, Vladimir, a doctoral student of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
E-mail: bazhenov@audit-professional.ru

ABSTRACT

This paper proves that accounting and financial reporting is one the main tools for effective economic decision-making and, therefore, for transparency of economic activity of a business entity. When generating accounting and financial reports it is necessary to follow three basic principles: fairness, completeness and neutrality of the information disclosed. Compilation of accounting and financial statements involve two stages: first, the preparation stage where special attention should be paid to the information component (accounting records, inventory take) to compile accounting and financial statements and second, the stage of the very generation of the accounting and financial statements. The objective of the latter stage is to follow all the obligatory accounting norms and regulations eliminating material misstatements.

Keywords: accounting, accounting and financial statements, accuracy, completeness, neutrality, regulation, registers, inventory take, financial result, information.

Введение

Современные экономические условия принятия управленческих решений формируют все новые требования к структурированию данного процесса, предполагают совершенствование имеющихся и внедрение новых, эффективных инструментов. Стратегической целью формирования управленческих воздействий в системе результативного менеджмента организации является перманентное повышение качества генерируемых решений, создание условий для обеспечения высокой результативности и прозрачности экономической деятельности организации; ее оптимизации исходя из конъюнктуры рынка, принципов клиентоориентированности и социальной ответственности [1].

Реализация данной цели осложняется определенными тенденциями макроэкономики, характеризующимися нестабильностью, а в отдельных сегментах турбулентностью процессов, что, безусловно, усиливает необходимость создания продуктивных инструментальных средств формирования информационной базы принятия управленческих решений.

Не требует доказательств, что бухгалтерский учет хозяйственной деятельности предприятия является мощным системным инструментом, позволяющим принимать решения по всему спектру экономической деятельности

предприятия [2]. Вполне очевидно, что центральным генерирующим звеном данной мощной системы является бухгалтерская (финансовая) отчетность (БФО). Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Закон № 402-ФЗ) определяет понятие «бухгалтерская (финансовая) отчетность» как «информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированную в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом» (п. 1 ст. 3)¹.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность справедливо рассматривать как систему, включающую в себя достаточно эффективный набор элементов, каждый из которых имеет самостоятельное значение в сложном процессе принятия управленческих решений. В соответствии с п. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ такими элементами являются:

- бухгалтерский баланс (дает представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату);
- отчет о финансовых результатах (дает представление о финансовом результате дея-

¹ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Российская газета. 2011. № 278. 9 дек.

тельности экономического субъекта за отчетный период);

- отчет о движении денежных средств (дает представление о движении денежных средств за отчетный период)².

Значимость этих элементов в формировании информационного поля хозяйственной деятельности трудно переоценить. Неслучайно именно они пристально анализируются аудиторами при выражении мнения о достоверности всей БФО [3]. Следовательно, важной стратегической задачей современной бухгалтерии, максимально адаптированной к требованиям экономических процессов, является создание устойчивых условий для неукоснительного соблюдения принципов генерирования БФО, сформулированных в российских стандартах бухгалтерского учета.

Основная часть

В п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. 08.11.2010), определено, что «бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету»³. Вместе с тем п. 7 ПБУ 4/99 указывает на то, что «при формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий».

Таким образом, принципы достоверности и полноты БФО должны реализовываться через правила, установленные действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету⁴, а принцип нейтральности информации — через объективность ее представления для юридических или физических лиц, заинтересованных в информации об организации (собственники, государственные органы, руководство, иные юридические и физические лица).

Такая заинтересованность особенно сказывается на качестве БФО, если она содержит финансовый аспект в независимости от того, к какой группе относятся пользователи (внутренние или внешние). На рисунке представлена информация о пользователях БФО.

Раскрытие информации в БФО только для ограниченного числа лиц, имеющих финансовый интерес, с целью достижения predetermined результатов или последствий этими лицами делает БФО необъективной и бесполезной в финансово-экономическом аспекте, невозможной для использования в качестве инструмента хозяйственной деятельности. Примером может служить формирование БФО унитарными предприятиями при прямой заинтересованности их руководителей в увеличении показателя «чистая прибыль» отчета о финансовых результатах, поскольку от него зависит их вознаграждение по итогам работы за год [4].

Процесс формирования БФО состоит из двух этапов:

- подготовки к формированию отчетности;
- ее генерирования.

Этап подготовки БФО весьма трудоемкий, и от него во многом зависит качество сформированной отчетности. Важным условием его продуктивной реализации является отражение в учетной политике организации утвержденных регистров бухгалтерского учета, что, безусловно, существенно влияет на уровень достоверности структурируемой БФО. Данный постулат имеет нормативное обеспечение в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденном приказом

² Также в состав отчетности входят отчет об изменениях капитала, пояснения в табличной и текстовой формах.

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н // Финансовая газета. 1999. № 34.

⁴ Отступление от установленных правил бухгалтерского учета возможно лишь при национализации имущества (абз. 3 п. 6 ПБУ 4/99).



Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015), где предусмотрено, что в учетной политике «утверждаются: ...формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета...»⁵. Таким образом, данные регистры бухгалтерского учета должны быть утверждены экономическим субъектом в учетной политике, а не отдельным приказом или иным локальным нормативно-правовым актом.

В соответствии с п. 5 ст. 10 Закона № 402-ФЗ предусмотрено, что «формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета»⁶. Отсутствие утвержденных регистров бухгалтерского учета создает проблемы с точки зрения соблюдения

действующего законодательства в области бухгалтерского учета, а именно:

- бездействие лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в отношении разработки форм регистров бухгалтерского учета;
- невозможность применять счета бухгалтерского учета, о чем имеется прямой запрет в п. 3 ст. 10 Закона № 402-ФЗ: «не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета»⁷;

- ставит под сомнение всю проведенную обязательную инвентаризацию перед формированием годовой БФО, поскольку «при инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета» [5].

Необходимо отметить, что поскольку регистры являются элементом бухгалтерского учета

⁵ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н // Бюлл. норм. акт. федер. орг. исполнит. власти. 2008. № 44. 3 нояб.

⁶ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Российская газета. 2011. № 278. 9 дек.

⁷ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Российская газета. 2011. № 278. 9 дек.

в части формирования систематизированной информации и в соответствии с п. 2 ст. 1 Закона № 402-ФЗ на их основе формируется БФО, отсутствие утвержденных форм регистров бухгалтерского учета ставит под сомнение всю БФО. В соответствии с пп. 1 и 2 ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. от 05.04.2016) отсутствие первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета рассматривается как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения⁸.

Также не менее важным вопросом в рамках подготовки к формированию БФО является определение возможности использовать упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную БФО⁹. Этот вопрос становится особенно актуальным, когда отдельные унитарные предприятия (государственные или муниципальные) ошибочно формируют БФО в сокращенном виде (без приложений и пояснений)¹⁰. Вместе с тем согласно п. 4 ст. 6 Закона № 402-ФЗ «упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять следующие экономические субъекты:

1) субъекты малого предпринимательства...» [6].

При этом п. 5 ст. 6 Закона № 402-ФЗ также предусмотрено, что «упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации...» Перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, перечислен в п. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008

№ 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014)¹¹ и п. 1 ст. 26 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (в ред. от 23.11.2015)¹².

Очевидно, что унитарные предприятия, имея в уставном фонде 100%-ное участие субъекта Российской Федерации или муниципального образования, не относятся к субъектам малого предпринимательства на основании подп. 1 п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (в ред. от 29.12.2015)¹³. Унитарные предприятия, как правило, подлежат обязательному аудиту по решению собственника (путем объявления открытых конкурсов) на основании п. 4 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014)¹⁴.

Этап генерирования БФО требует взвешенного подхода к отражению отдельных фактов хозяйственной жизни, учитывая установленные правила по бухгалтерскому учету. Отступления от этих правил создают негативные предпосылки для формирования БФО с искажениями, а следовательно, «служат» плохую службу аналитику и не дают полного представления о финансовом состоянии организации.

Представляется, что анализ хозяйственной деятельности на основе сформированной БФО должен быть основан на системном подходе, включающем в себя как комплексную проверку качества БФО, так и собственно применение способов и методов анализа. Нам представляется, что контроль соблюдения качества БФО должен вестись как минимум по двум ключевым параметрам:

- отражение в БФО активов и пассивов в зависимости от их срока обращения, влияющих

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. 1998. № 148–149. 6 авг.

⁹ Под упрощенной БФО понимается ее формирование в объеме бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (без соответствующих приложений и пояснений в табличной и текстовой форме).

¹⁰ Письмо Минфина России от 24.03.2014 № 03-11-06/2/12708 (о порядке применения УСН муниципальным унитарным предприятием).

¹¹ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Российская газета. 2008. № 267. 31 дек.

¹² О государственных и муниципальных унитарных предприятиях: Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ // Российская газета. 2002. № 229. 3 дек.

¹³ О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ // Российская газета. 2007. № 164. 31 июля.

¹⁴ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Российская газета. 2008. № 267. 31 дек.

на перераспределение показателей по разделам БФО;

- оценка статей БФО.

Как показали проведенные нами исследования, некачественное отражение данных по указанным параметрам приводит к значительному количеству ошибок и искажений, что сводит к нулю результаты анализа финансовой отчетности. Так, при проверке отражения активов и обязательств в зависимости от их срока обращения следует учитывать нормы п. 19 ПБУ 4/99, в котором предусмотрено, что «в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные»¹⁵.

Данная норма ПБУ 4/99 предписывает отражение в БФО активов и обязательств в зависимости от срока обращения. Следует учитывать, что согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997)¹⁶ объекты, подлежащие бухгалтерскому учету, классифицируются для этих целей в соответствии с установленными определениями видов активов и обязательств и критериями их признания. В соответствии с общим правилом указанная классификация производится первоначально при признании объекта в бухгалтерском учете исходя из соответствия его на момент признания установленным определениям

видов активов и обязательств и критериям их признания¹⁷.

В этом случае необходимо принимать также во внимание средний промежуток времени между моментом заготовления материальных ценностей и моментом оплаты реализованной продукции (товаров) или оказанных услуг.

Математически длительность операционного цикла можно представить в виде формулы

$$ОЦ = \frac{\overline{ДЗ} \times T}{B} + \frac{\overline{ЗЗ} \times T}{C},$$

где *ОЦ* — длительность операционного цикла;
 $\overline{ДЗ}$ — средняя за период дебиторская задолженность (в размере ½ суммы конечных и начальных остатков дебиторской задолженности по данным бухгалтерского баланса);

T — временной интервал (90 дней за 1-й квартал, 180 дней за полугодие, 270 дней за 9 мес. и 360 дней за календарный год);

B — выручка [без налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизов по строке 2110 «Выручка» отчета о финансовых результатах];

$\overline{ЗЗ}$ — средняя за период величина запасов и затрат (в размере ½ суммы конечных и начальных остатков запасов по данным бухгалтерского баланса);

C — себестоимость (сумма строк 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы» и 2220 «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах) [7].

Например, если приобретает актив сроком полезного использования 25 мес., а обычный операционный цикл организации составляет 30 мес., то данный актив, даже имеющий существенную стоимостную оценку, в целях бухгалтерского учета должен быть включен в состав материально-производственных запасов согласно п. 19 ПБУ 4/99¹⁸.

Проверка правильности оценки статей бухгалтерской отчетности сводится к детальному

¹⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н // Финансовая газета. 1999. № 34.

¹⁶ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997) // Финансовая газета. 1998. № 1.

¹⁷ Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год: письмо Минфина России от 19.12.2006 № 07-05-06/302.

¹⁸ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н // Финансовая газета. 1999. № 34.

анализу оценки активов и обязательств в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учету. В отношении объектов основных средств часто возникают ситуации, связанные с переоценкой отдельных объектов основных средств, а не групп однородных объектов основных средств, что является существенным нарушением правил, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01¹⁹. Соответственно «в бухгалтерском балансе на последнее число отчетного года отражается восстановительная стоимость только некоторых объектов основных средств, входящих в однородную группу» [8]. С 2008 г. аналогичная ситуация актуальна и для нематериальных активов (п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007)²⁰.

Также имеют место ситуации, когда на балансе организации числятся объекты основных средств и нематериальных активов, не способные приносить экономической выгоды организации в будущем. Такие объекты, согласно п. 29 ПБУ 6/01 и п. 34 ПБУ 14/2007, подлежат списанию с бухгалтерского учета и соответственно не подлежат отражению в БФО.

Данные искажения в формировании БФО являются причиной некачественного анализа внеоборотных активов (их состава и структуры), а также связанных с ними финансовых коэффициентов (эффективности использования внеоборотного капитала и инвестиционной активности организации). Ключевым аспектом формирования хозяйственных средств и их источников в БФО выступает момент признания доходов и расходов в рамках заключенных договоров с покупателями и поставщиками с особым порядком перехода права собственности [9].

Так, в соответствии с п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 предусмотрено, что «выручка признается

в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка»²¹.

Пункт 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 также указывает на то, что «расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае,

¹⁹ О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ // Российская газета. 2007. № 164. 31 июля.

²⁰ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н // Российская газета. 2008. № 22. 2 февр.

²¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н // Российская газета. 1999. № 116 (начало — п. 13 Положения). 22 июня; № 117 (п. 17 Положения — конец). 23 июня.

когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность²². Статья 223 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) определяет, что «право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором»²³. Другими словами, если договором предусмотрен иной момент передачи вещи покупателю, отличный от непосредственной передачи, то учитывая допущение имущественной обособленности, приобретенные товары (работы, услуги) нельзя отражать на балансе покупателя, а переданные на сторону товары (работы, услуги) в составе выручки [8].

Игнорирование данных положений ГК РФ, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 обуславливают риски искажений показателей БФО в отношении доходов, расходов, сформированной стоимости материально-производственных запасов и основных средств, а также имеют негативные налоговые последствия при принятии к вычету «входного»

²² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10 / 99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н // Российская газета. 1999. № 116 (начало — п. 16 Положения). 22 июня; № 117 (п. 16 Положения — конец). 23 июня.

²³ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Российская газета. 1994. № 238–239. 8 дек.

НДС по приобретенным материальным ценностям и основным средствам.

В связи с вышеизложенным, по мнению авторов, необходимо:

- признать на законодательном уровне главенствующую роль БФО предприятий и организаций в качестве основного и значимого первичного источника информации социально-экономического развития страны [10];
- ужесточить административную ответственность руководства организаций любых организационно-правовых форм за необоснованные искажения в БФО.

Заключение

В статье дается определение БФО, отражены требования, предъявляемые к ней, изложены объективные условия ее формирования в соответствии с критериями и параметрами качества отражаемых в БФО сведений, их полезности в процессе выработки управленческих воздействий в сложно структурированном и турбулентном экономическом пространстве. Проведен анализ нормативно-правового обеспечения рассматриваемой проблемы, выявлена возможность использования упрощенных способов ведения бухгалтерского учета на примере унитарных предприятий. В статье также сформулированы ключевые параметры «входного» контроля БФО, проводимого перед реализацией функции управленческого анализа, приведены причины искажений отчетности. В заключение сформулированы предложения авторов по увеличению роли БФО в системе социально-экономической информации.

Литература

1. Вахрушина М.А. К вопросу о транспарентности российской отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2013. № 6. С. 25–33.
2. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет. М.: Магистр; Инфра-М, 2015. 272 с.
3. Баженов А.А., Царькова Л.С. Аудит налогообложения хозяйствующих субъектов при осуществлении аудиторской деятельности // Налоги и налогообложение. 2013. № 1. С. 41–49.
4. Мизиковский И.Е. Методика экспертной оценки варианта организации содержания и эксплуатации оборудования промышленного предприятия // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 4. С. 348–350.
5. Хоружий Л.И., Гупалова Т.Н., Шакова Ф.М. Инвентаризация как важный этап подготовительной работы к составлению отчетности организаций // Бухучет в сельском хозяйстве. 2015. № 8. С. 26–32.

6. *Баженов А.А., Кузнецов Д.В.* Метод реальных опционов в налогообложении субъектов малого предпринимательства // *Налоги и налогообложение*. 2012. № 8. С. 32–38.
7. *Баженов А.А.* Концепция обычного операционного цикла в налогообложении // *Налоги и налогообложение*. 2014. № 10. С. 901–909.
8. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С.* Новые требования к оценке активов в российском бухгалтерском учете // *Аудиторские ведомости*. 2013. № 7. С. 3–14.
9. *Баженов А.А.* Актуальные проблемы налогообложения и бухгалтерского учета: новации теории и практики: монография. Владимир: Транзит-Икс, 2013. 163 с.
10. *Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н., Софьин А.А.* Формирование процесса принятия решения об организации выполнения вспомогательных работ // *Современные проблемы науки и образования*. 2014. № 5. С. 297–299.

References

1. *Vakhrushina M.A.* K voprosu o transparentnosti rossiiskoi otchetnosti [On the issue of transparency of reporting in Russia]. *Korporativnaia finansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty – Corporate financial statements. International standards*, 2013, no. 6, pp. 25–33 (in Russ.).
2. *Mizikovskii E.A., Mizikovskii I.E.* Proizvodstvennyi uchet [Production Accounting]. Moscow, Magistr, Infra-M – Master: Infra-M, 2015, 272 p. (in Russ.).
3. *Bazhenov A.A., Tsar'kova L.S.* Audit nalogooblozheniia khoziaistviushchikh sub"ektov pri osushchestvlenii auditor'skoi deiatel'nosti [Audit of business entities taxation when implementing auditing]. *Nalogi i nalogooblozhenie – Taxes and Taxation*, 2013, no. 1, pp. 41–49 (in Russ.).
4. *Mizikovskii I.E.* Metodika ekspertnoi otsenki varianta organizatsii soderzhaniia i ekspluatatsii oborudovaniia promyshlennogo predpriiatiia [Methods of expert appraisal of a variant to arrange maintenance and operation of equipment for industrial companies]. *Audit i finansovyi analiz – Audit and Financial Analysis*, 2011, no. 4, pp. 348–350 (in Russ.).
5. *Khoruzhii L.I., Gupalova T.N., Shakova F.M.* Inventarizatsiia kak vazhnyi etap podgotovitel'noi raboty k sostavleniiu otchetnosti organizatsii [Inventory take as an important stage of the preparation work to generate reports of a company]. *Bukhuchet v sel'skom khoziaistve – Accounting in agriculture*, 2015, no. 8, pp. 26–32 (in Russ.).
6. *Bazhenov A.A., Kuznetsov D.V.* Metod real'nykh opsionov v nalogooblozhenii sub"ektov malogo predprinimatel'stva [Real options method in taxation of small businesses]. *Nalogi i nalogooblozhenie – Taxes and Taxation*, 2012, no. 8, pp. 32–38 (in Russ.).
7. *Bazhenov A.A.* Kontseptsiiia obychnogo operatsionnogo tsikla v nalogooblozhenii [The concept of the normal operating cycle in taxation]. *Nalogi i nalogooblozhenie – Taxes and Taxation*, 2014, no. 10, pp. 901–909 (in Russ.).
8. *Mizikovskii E.A., Druzhilovskaia E.S.* Novye trebovaniia k otsenke aktivov v rossiiskom bukhgalterskom uchete [New requirements for the assets valuation of assets in Russian accounting]. *Auditorskie vedomosti – Audit News*, 2013, no. 7, pp. 3–14 (in Russ.).
9. *Bazhenov A.A.* Aktual'nye problemy nalogooblozheniia i bukhgalterskogo ucheta: novatsii teorii i praktiki: monografiia [Actual problems of taxation and accounting: theory and practice of innovation: monograph]. Vladimir, Transit-Iks – Transit-X, 2013, 163 p. (in Russ.).
10. *Mizikovskii I.E., Miloserдова A.N., Sof'in A.A.* Formirovanie protsessa priniatiia resheniia ob organizatsii vypolneniia vspomogatel'nykh rabot [Formation of the decision-making process of the organization performing bywork]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniia – Modern problems of science and education*, 2014, no. 5, pp. 297–299 (in Russ.).

УДК 657.6

Методы контроля системы внутренних стандартов аудиторской деятельности в аудиторских организациях внешними контролерами качества

ОВСИЙЧУК ВАДИМ ЯРОСЛАВОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов и бухгалтерского учета Технологического университета, г. Королев, Московская область, Россия

E-mail: ovsiychuk@inbox.ru.

ОВСИЙЧУК ВАЛЕНТИНА ВАСИЛЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Российского университета кооперации, г. Мытищи, Московская область, Россия

E-mail: valayrom@yandex.ru

ТРУСОВ ЮРИЙ АЛЕКСАНДРОВИЧ,

бухгалтер ООО «Аудиторская фирма "Аудит-Консалт-Центр"», г. Москва, Россия

E-mail: fba@live.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены методы, используя которые внешние контролеры качества могут сделать вывод о качестве системы внутренних стандартов аудиторской деятельности в аудиторских организациях. Устанавливая формы внутреннего контроля системы внутренних стандартов аудиторской деятельности в проверяемой организации, контролеры качества должны определить те процедуры, которые направлены на соблюдение профессиональных требований сотрудниками проверяемой аудиторской организации. Основными методами, подтверждающими факт ознакомления сотрудников аудиторской организации с текстом внутренних стандартов, являются два: просмотр ознакомительных листов и анкетирование. В процессе изучения внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности проверяющая группа затрагивает вопросы осуществления аудиторами обзорной проверки. Контролеры качества должны обратить особое внимание на положения, устанавливающие принципы и процедуры проведения обзорной проверки. Подводя итог описанию методов контроля качества работы системы внутренних стандартов аудиторской деятельности по внутреннему контролю аудиторской организации, сделан вывод о том, что после проверки положений внутрифирменных стандартов невозможно однозначно говорить о высоком или низком качестве работы аудиторов.

Ключевые слова: аудит, внутренний контроль, контролеры качества, стандарты аудиторской деятельности, саморегулируемые организации, аудиторские доказательства.

Methods of Control of the Internal Auditing Standards System in Audit Companies by External Quality Auditors

VADIM Ya. OVSIYCHUK,

Doctor of Economics, Professor, Professor of Finance and Accounting Department, Technological University, Korolev, Moscow region, Russia

E-mail: ovsiychuk@inbox.ru.

VALENTINA V. OVSIYCHUK,

Ph.D., Associate professor of Finance Department, Russian University of Cooperation, Mytisch, Moscow region, Russia

E-mail: valayrom@yandex.ru

YURY A. TRUSOV,

Accountant of audit company "Audit-Consult-Center" Ltd, Moscow, Russia

E-mail: fba@live.ru

ABSTRACT

The article describes the methods which external quality auditors could use to assess the quality of the system of internal auditing standards in audit companies. By setting the forms to execute the internal control of the system of internal auditing standards of the organization being audited, quality auditors should determine the procedures which are aimed at checking if the staff of the audit organization reviewed follow the professional requirements. The two main methods to get evidence that the employees of audit organizations are familiar with the text of internal standards are the following: review of acknowledgment sheets and questionnaires. In the process of studying the internal standards of auditing the audit team addresses the issues of completing the review check by the auditors. Quality auditors should pay special attention to the provisions which establish the principles and procedures of the review. Having summarized the methods of control of the internal auditing standards system in audit companies the authors conclude that the check of internal standards provisions by itself does not permit to make a clear judgment if the quality of work of auditors is high or low.

Keywords: *audit, internal control, quality auditors, auditing standards, self-regulatory organizations, audit evidence.*

Аудиторские организации в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014) должны разрабатывать внутренние стандарты, требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. При проверке качества аудиторской деятельности рассматриваются также внутрифирменные стандарты организации. Раздел проверки, связанный с изучением наличия внутренних стандартов аудиторской деятельности, не требует от членов группы по контролю качества аудита особых навыков.

При наличии четких инструкций осуществление данного раздела проверки можно доверить наименее опытному из проверяющих сотрудников. Цель данного раздела методики — убедиться в соответствии объема требований, законодательно установленных в федеральных правилах (стандартах) аудита, объему требований, приведенных во внутренних стандартах. Конечно же, объем внутрифирменных правил превышает в детализации и содержании объем федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Контролеры качества должны убедиться, что соблюдение на практике разработанных внутренних стандартов достаточно

для проведения качественного и эффективно-го аудита, а также выполнения сопутствующих аудиту услуг.

Также стоит отметить, что название внутрифирменных стандартов аудиторской организации может не совпадать с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Главное — чтобы форма соответствовала содержанию, или, другими словами, название четко отражало суть и объем положений, содержащихся во внутреннем стандарте.

Для лучшего нахождения во внутренних правилах аудиторской организации положений, обязательных с точки зрения законодательства Российской Федерации, первое, что должны сделать внешние контролеры качества — это провести обзорное сравнение внутрифирменных стандартов с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Для этого наиболее близкие по смыслу внутренние стандарты качества аудиторской деятельности должны быть сгруппированы по разделам [1].

Затем контролеры приступают к изучению внутрифирменных стандартов, отнесенных к группе общих положений. При этом необходимо не только проверять соответствие наличия внутреннего стандарта аудиторской организации аналогу в федеральных правилах (стандартах)

аудиторской деятельности, но и понять, соответствуют ли каждый из них по назначению главной мысли нормативного документа.

Методы контроля наличия разработанных стандартов качества аудита и сопутствующей работы проверяемого объекта связаны между собой. Это означает, что неполное использование всех методов ведет к неудовлетворительному контролю качества работы аудиторов.

Контролирующий орган в сфере аудита может разработать единый опросный лист, касающийся наличия внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности в целом или определенных аудиторских правил (см. таблицу).

Получив развернутый ответ на вопрос о наличии и утверждении в аудиторской организации внутренних стандартов качества работы аудиторов, контрольная группа может быть удовлетворена количеством принятых правил, а может выразить мнение о недостаточности положений по определенным вопросам аудиторской деятельности. В случае, когда можно сделать вывод о достаточности положений внутрифирменных правил, контролеры качества имеют возможность перейти к следующему этапу контроля системы стандартов — проверке соответствия назначения внутрифирменных правил аудиторской деятельности законодательству

Опросный лист по содержанию внутренних стандартов аудиторской организации

Наименование аудиторской организации

№ п/п	Показатель аудиторской организации	Ответ на вопрос
1	Какие аудиторские стандарты присутствуют в аудиторской организации? (Данный вопрос можно расширить, использовав положения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в качестве опорных пунктов)	
2	Устанавливают ли требования, содержащиеся во внутрифирменных стандартах, единые правила ведения аудиторской деятельности, закрепленные в нормативно-правовых актах?	
3	Возможно ли применение внутренних стандартов в практической работе?	
4	Прослеживается ли в аудиторских стандартах общий подход к осуществлению аудиторской деятельности?	
5	Содержат ли разработанные аудиторской организацией стандарты положения, отражающие особенности подхода к выполнению аудиторских заданий, индивидуальные для этой организации?	
6	Дают ли внутренние стандарты возможность аудиторским группам четко и однозначно вырабатывать подходы к выполнению заданий в каждом конкретном случае?	

Окончание таблицы

№ п/п	Показатель аудиторской организации	Ответ на вопрос
7	Имеются ли указания на основные этические нормы во внутрифирменных правилах?	
8	Являются ли внутренние стандарты актуальными, учитывающими новшества законодательства и аудиторской практики? (Отдельным пунктом можно выделить положения, которые корректировались в момент изменения законодательства или появления новых видов экономической деятельности)	
9	Можно ли считать, что в отношении внутрифирменных стандартов выполнено требование целесообразности?	
10	Существует ли логическая взаимосвязь между внутренними стандартами?	
11	Есть ли случаи несоответствия положений одного стандарта требованиям другого?	
12	Являются ли положения внутренних стандартов понятными, присутствует ли четкость и последовательность изложения?	
13	Можно ли считать, что нормы внутренних стандартов достаточно полно охватывают вопросы работы данной аудиторской организации?	
14	Является ли терминологическая база единой для разных внутрифирменных стандартов?	
15	Присутствуют ли во внутрифирменных стандартах положения, дающие возможность обойти или выполнять не в полном объеме требования федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также рекомендаций регулирующего органа в сфере аудита?	
16	Представлены ли во внутренних правилах аудиторской организации практические приемы и методы планирования, документирования аудита, сбора аудиторских доказательств, составления рабочей документации аудитора и аудиторского заключения? При положительном ответе на указанный вопрос возможно расширение путем введения уточняющего вопроса: содержат ли внутренние правила специфические методы и приемы планирования, документирования аудита, сбора аудиторских доказательств, составления рабочей документации аудитора и аудиторского заключения, присущие проверяемой аудиторской организации?	
17	Существует ли уверенность в том, что совокупность всех внутренних правил дает возможность комплексного подхода к проведению аудиторских проверок и выполнению сопутствующих аудиту услуг так, как этого требует законодательство Российской Федерации?	
18	При разработке внутренних стандартов брались ли за основу требования законодательства Российской Федерации в сфере аудиторской деятельности?	
19	Можно ли считать, что рекомендации саморегулируемых организаций должным образом нашли отражение при корректировке внутрифирменных стандартов? <i>Примечание.</i> В условиях отсутствия таких рекомендаций целесообразно ставить ответ «да», так как нет оснований полагать, что аудиторская организация уклоняется от выполнения требований саморегулируемого объединения аудиторов	
20	Руководствуется ли аудиторская организация требованиями международных правил аудиторской деятельности в вопросах составления внутренних стандартов при условии отсутствия положений в российских нормативно-правовых актах?	
21	Существует ли в аудиторской организации четкая система разработки и введения в действие новых внутрифирменных аудиторских стандартов?	

Член контрольной группы _____ (Ф.И.О.)

Руководитель аудиторской организации _____ (Ф.И.О.)

_____ (Дата заполнения анкеты)

Примечание. Подпись руководителя является достаточным основанием для признания указанных сведений достоверными.

Российской Федерации и их достаточности для добросовестного осуществления работы аудиторов [2].

Первое, в чем должны убедиться контролеры качества, — это в наличии во внутрифирменных стандартах аудиторской деятельности организации единых требований к проведению аудита финансовой отчетности. Таким образом, все обязательные положения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности должны быть прописаны как возможные для практического использования в работе аудиторов. Единство требований означает в данном случае независимость применяемых процедур от того или иного аудируемого лица. Аудиторские подходы к проверке должны ранжироваться на основе личного профессионального мнения аудитора о возможности применения того или иного способа в ходе аудита. Однако внутрифирменные правила должны содержать полный перечень требований проведения аудита, для того чтобы определенные аудиторы, назначенные на выполнение задания могли не только выбирать применяемые способы, но четко представлять свои цели, действия, которые нужно выполнить для выражения аудиторского мнения.

Рассматривая наличие полного перечня требований, установленных законодательством в сфере аудита, во внутрифирменных стандартах организации, контролеры качества должны ответить себе еще на один вопрос: в чем особенность внутрифирменных стандартов по сравнению с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности? Дело в том, что контролеры качества должны решить, насколько внутренние положения детализируют и расширяют нормы законодательства. Это укрупнение требований федеральных стандартов логически необходимо для обеспечения практического применения положений нормативно-правовых актов. В данной детализации раскрывается характер использования конкретной аудиторской организацией собственных методов работы, индивидуальность этой фирмы в подходах к аудиту, а как следствие, — ответственность за качество выполненной работы.

В отличие от аудиторской деятельности, контроль качества работы аудиторов не имеет ярко выраженных особенностей. Это связано в

первую очередь с тем, что объектом проверки выступают организации, принадлежащие одной доле рынка. К тому же деятельность всех аудиторских организаций в России регулируется едиными нормами законодательства. Таким образом, говоря о проверке назначения внутренних стандартов аудиторской организации, контролеры качества изучают полноту указанных в них подходов к работе аудиторов. Внутрифирменные стандарты качества аудита должны определять общий подход к проведению аудиторских заданий, несмотря на наличие или отсутствие дополнительных условий. Если контролеры качества приходят к выводу, что назначение существующих в аудиторской организации правил достаточно для проведения качественной работы, это в первую очередь говорит о хорошей подготовке к выполнению взятых объектом контроля качества обязательств.

Сделав вывод о полноте описания общих подходов к проведению аудита, контролеры качества переходят к следующему вопросу. Каждая аудиторская организация является обособленным экономическим субъектом. Она действует на принципах, установленных в нормативно-правовых актах. Однако подходы к работе методологи разрабатывают самостоятельно. Поэтому наряду с едиными для всех аудиторов методами работы существуют особенности. Эти особенности, по сути, и формируют лицо той или иной организации, являются конкурентным преимуществом или недостатком фирмы. Контролеры качества должны в свою очередь рассмотреть, насколько разработанные внутрифирменные стандарты качества аудита отражают индивидуальный подход проверяемой компании к проведению аудиторского задания. Помимо используемых методов в аудите, внутренние правила должны содержать особенности составления аудиторского заключения, присущие только проверяемой организации. Возможно, это более важный момент работы, так как отвечающее всем требованиям заключение, написанное понятным и доступным языком, говорит о большом объеме проведенной аудиторами работы.

Кроме индивидуальных особенностей, контролеры качества проверяют возможность практического применения внутренних стандартов

аудиторской организации. Можно утверждать, что эти правила пишутся для всех сотрудников аудиторской компании, но в первую очередь ими должны пользоваться практикующие аудиторы. Внутренние правила должны выступать в роли помощника в работе, быть источником методики проведения конкретной проверки. Любое аудиторское задание крайне ограничено по времени проведения. Исходя из особенностей методики расчета трудозатрат на каждый пункт программы аудита, еще на этапе планирования аудиторская группа использует внутренние стандарты для выбора направления своей работы и построения пути изучения бизнеса клиента. Для контролеров качества аудита должно быть понятно, насколько внутрифирменные стандарты помогают аудиторам в осуществлении отдельных аудиторских заданий, другими словами, насколько их положения применимы на практике. Никакие национальные и международные правила аудита, установленные законодательными органами, не содержат практических шагов аудитора, а лишь отражают общие требования к осуществлению деятельности аудитора. Практические шаги, закрепленные документально, являются областью внутренней политики аудиторской организации. Вывод о соответствии и непротиворечивости внутренних стандартов нормативно-правовым актам в сфере аудиторской деятельности также относится к компетенции внешних контролеров качества.

Создание методики контроля качества аудиторской деятельности в вопросах описания требований к назначению внутрифирменных стандартов обусловило возникновение вопроса о соответствии этих стандартов основным принципам аудиторской деятельности в России. Для этого контролеры качества должны получить общее понимание о смысле положений внутренних стандартов. К тому же в данном вопросе можно выделить подпункт о закреплении во внутрифирменных правилах основных этических норм, установленных деловыми отношениями аудиторов и Кодексом профессиональной этики аудиторов. Для проверки достаточно составления таблицы, содержащей перечень этических норм аудита, заполняя которую, группа контроля качества дает положительные или отрицательные ответы о наличии

во внутренних стандартах аудиторской организации тех или иных обязанностей аудитора по соблюдению этических норм.

При контроле назначения внутренних стандартов аудиторской организации важно действовать таким образом, чтобы ответить на вопрос об актуальности этих правил на текущий момент. Контролер качества, основываясь на собственных знаниях и положениях федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, должен сравнить их с основными тезисами подобных внутренних стандартов. Во многих небольших аудиторских организациях внутрифирменные положения устанавливаются один раз, а контроль за их обновлением не ведется. Поэтому перед началом выездной проверки качества работы аудиторов целесообразно подготовить список изменений, произошедших в последнее время в законодательстве по аудиторской деятельности. В ходе проверки достаточно будет поставить отметки напротив тех положений, которые еще не были отражены во внутрифирменных правилах аудита.

Наряду с актуальностью аудиторских внутрифирменных стандартов, контролеры качества должны проверить такое требование, предъявляемое к ним, как приоритетность. При рассмотрении вопроса приоритетности контрольная группа может столкнуться с ситуацией, при которой аудиторы проводят проверки, основываясь не только на российских стандартах, но и на международных правилах. В данном случае в первых положениях внутрифирменных стандартов четко выделяется приоритет национальных положений аудита над международными. Вопрос о практической значимости внутренних стандартов лучше рассматривать более опытным членам контрольной группы. Эти люди должны будут на основе своего профессионального опыта сделать вывод о возможности использования внутреннего стандарта в ходе аудиторского задания даже самыми молодыми и неопытными аудиторами.

Следующим шагом контролеров качества при проверке назначения внутренних стандартов аудиторской организации будет изучение последовательности мысли при утверждении положений разных внутрифирменных стандартов. Данное действие предполагает рассмотрение

структуры всех внутренних правил. Дело в том, что каждое новое положение, наиболее приближенное к практике, должно быть основано на базовых принципах другого положения, которое в свою очередь является раскрытием идеи третьего стандарта, и так далее. Подобная цепь будет прослеживаться при добросовестном подходе к разработке и утверждению внутрифирменных стандартов.

В некоторых случаях возможна ситуация, когда положения внутренних стандартов пишутся без полного понимания их цели. Проверить, так ли это, контролеры качества могут по ряду признаков. Первым из них является четкость изложения пунктов, описание существа заявленных в названии стандарта положений без лишних формулировок и обоснований. Другим признаком непонимания цели внутренних стандартов может быть отсутствие ясности в сложных фразах, чрезмерное употребление научных и юридических терминов. В аудиторской организации правила не должны содержать ярко выраженных переписанных положений федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Главным образом это вредит пониманию рабочими группами аудиторов задач, стоящих перед ними.

В ходе внешней проверки важно установить и обратную ситуацию. В погоне за упрощением формулировок внутрифирменных стандартов аудиторы упускают из виду некоторые важные положения. В итоге стандарты не содержат полного описания деятельности аудиторской фирмы. Такая ситуация может быть проверена со стороны контролеров качества не одним методом, а несколькими, начиная с проверки количественного наличия внутренних правил и заканчивая выражением мнения о содержании, которое будет рассмотрено далее. Достаточно будет включения в рабочие документы контролеров качества вопроса о полноте перечисленных во внутрифирменных стандартах положений, ответ на который можно будет дать после обобщения полученной в ходе проведения процедур внешнего контроля информации.

Следующий метод изучения разработанных внутренних стандартов аудита является сравнительным. Конкретно контролеры качества должны сравнить, насколько терминология,

применяемая в разных стандартах, является единой. Первоначально контролеры качества должны проверить, существует ли отдельный перечень профессиональных терминов, применяемых в аудиторской организации. Данный перечень может содержаться полностью в одном документе или быть разбит на части, как это сделано в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Под «разбит на части» понимается указание определенных терминов в преамбуле каждого внутреннего стандарта. В любом случае понятия, используемые в тексте внутренних правил аудиторской организации, должны быть ясны контролерам качества и не вызывать двоякого смыслового понимания.

В ходе проверки необходимо выявить случаи установления внутрифирменными стандартами заниженных требований к действиям аудиторов. Заниженными будут считаться любые положения внутренних правил аудита, которые менее полно описывают требования, предъявляемые к работе аудиторов, чем федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Возможны случаи, когда внутренние правила противоречат положениям нормативно-правовых актов. В этой ситуации есть смысл уведомить о найденном конфликте руководство аудиторской организации оперативно, не дожидаясь конца проверки качества и подведения итогов. Подобные нарушения выявляются в ходе изучения отдельных положений системы регулирования качества в аудиторской организации сопоставлением их с нормами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Этот же метод подходит для проверки соответствия объема внутренних стандартов аудиторской организации и правил аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов.

Следующий пункт методики включает вопросы контроля положений внутрифирменных стандартов, касающихся планирования, документирования работы аудиторов, составления аудиторских заключений. В первую очередь контрольная группа проверяет эти разделы на соответствие федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Если в сфере планирования и составления рабочей

документации аудиторов нормативно-правовые документы лишь содержат общие требования к их содержанию и форме, то аудиторское заключение большей частью составляется из примеров, приведенных в разных федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. К этому еще добавляются требования об отражении во внутрифирменном стандарте дополнительной информации. Таким образом, отсутствие тех или иных положений федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности во внутренних формах аудиторских организаций может привести к неверному заполнению аудиторских документов, что в конечном счете введет в заблуждение пользователей аудиторской информацией.

Важный момент, наличие которого устанавливают контролеры качества — это описание во внутрифирменных стандартах комплексного подхода к выполнению аудиторских заданий. Комплексность в данном случае означает систематизированное описание всех сторон аудиторской работы и требований к ним. Наличие подобного свойства внутренних правил обеспечит аудитора полным набором инструментов для реализации технологии аудиторской проверки. Более того, комплексный подход должен быть описан в стандартах не только в отношении этапов аудита, но и раскрывать процесс организации и подготовки к нему.

В настоящее время каждая аудиторская организация и индивидуальный аудитор состоят в саморегулируемых организациях аудиторов. Одной из функций таких организаций является снабжение своих членов методическими документами и выдача рекомендаций. Очевидно, что данные рекомендации должны учитываться аудиторской организацией, результатом чего могут быть корректировки положений внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Контролеры качества должны изучить причины несоблюдения рекомендаций, если это имело место. В том случае, когда советы экспертов саморегулируемой организации аудиторов были учтены, контрольная группа в ходе проверки рассматривает правильность внесения изменений во внутренние стандарты в соответствии со смыслом рекомендаций.

При выполнении аудиторских заданий возможны случаи, когда аудиторам недостаточно нормативно-правовых аспектов российского законодательства в сфере аудита, содержащихся во внутренних стандартах аудиторской организации. В этом случае внутрифирменные правила могут содержать положения как международных правил, так и собственные, разработанные аудиторской фирмой. Для этих целей методика внешнего контроля качества содержит метод рассмотрения и выражения мнения о возможности применения нетиповых положений внутренних стандартов. Если пункты внутренних правил сделаны на основе международных положений, контролеры качества вправе проверить две вещи: нет ли подобного положения в национальных стандартах аудита и насколько верно интерпретированы требования международных правил аудита. Когда аудиторская организация самостоятельно разработала правила действий в случаях, не описанных ни в российских, ни в международных аудиторских стандартах, контролеры качества делают также два вывода. Во-первых, разработанное положение не должно входить в конфликт с нормативно-правовой базой, причем не только в сфере аудита, но и другими внутрифирменными правилами. Во-вторых, основываясь на своем опыте, контролеры качества могут судить о практической пользе и возможности применения в работе вновь разработанных положений.

Несмотря на единое понимание аудиторской деятельности в разных странах, в России существуют свои специфические особенности, присущие аудиту. Из них можно выделить наиболее общие, такие как уклон в сторону налогового аудита и роль аудиторов в борьбе с нелегальным отмыванием денежных средств, коррупцией. Контролеры качества могут отметить, насколько хорошо отражены во внутрифирменных стандартах аудита положения, описывающие работу с подобными особенностями. В данном случае аудиторы могут руководствоваться не только федеральными стандартами, но и разрабатывать свои методы, эффективность которых может быть оценена как результатами аудиторских заданий, так и мнением группой по контролю качества аудита.

Еще одним пунктом методики контроля качества работы аудиторов в разделе проверки требований к назначению внутренних стандартов является изучение внешними контролерами порядка разработки и внедрения новых внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности. Это в первую очередь необходимо для единообразия стандартов, что ведет к облегчению понимания положений со стороны аудиторов. Также наличие четких дат утверждения новых положений обеспечивает актуальность норм, содержащихся во внутрифирменных стандартах. Контролеры качества работы аудиторов, рассматривая порядок разработки и внедрения новых стандартов, делают вывод о возможности создания новых внутрифирменных правил с помощью этого порядка.

Все вышеперечисленные методы относятся к назначению внутрифирменных стандартов. При их использовании члены группы по контролю качества получают ответы, подтверждающие или опровергающие наличие того или иного требования во внутреннем стандарте, его необходимость. Поэтому в саморегулируемых организациях аудиторов возможно создание типовых документов, перечисляющих методы контроля в виде вопросов, на которые проверяющие вписывают свои ответы. Ответы вносятся при каждой фактической проверке аудиторской организации или индивидуального аудитора.

Одним из первых методов, которые должны применить контролеры качества, — это метод разделения всех внутрифирменных стандартов на виды в разрезе формы и содержания. Это позволит обнаружить недостающие, но обязательные параметры в их тексте.

Первой группой стандартов, отличающихся общими свойствами по своему содержанию, являются правила, регламентирующие общие положения по аудиту. Выделив из общей массы внутренних стандартов правила, включаемые в данную группу, контролеры качества должны проверить, есть ли в их содержании следующие основные пункты. Во-первых, должна быть четко выделена цель аудита, прописаны основные принципы аудита. Обязательными принципами, которые устанавливает законодательство, являются: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность,

добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Однако аудиторская организация может установить и свои дополнительные принципы работы. Также стандарты, описывающие общие положения, должны включать правила, раскрывающие объем аудита, устанавливая уровень минимальной (разумной) уверенности аудитора и указывать на долю ответственности каждого лица в вопросах работы с финансовой отчетностью аудируемого лица [3].

Контролеры качества работы аудиторов могут использовать метод проверки основных принципов аудита финансовой отчетности и сопутствующих ему услуг. Эти принципы должны быть описаны во внутренних стандартах качества работы аудиторской организации. Они представляют собой базу для дальнейшей детализации работы аудиторов. Во внутренних правилах обязательно присутствие описания сути аудита, сопутствующих аудиту услуг, уровня уверенности, по которым аудиторы данной организации могут до начала проверки судить о своей роли, представлять направление деятельности при сборе аудиторских доказательств. Целесообразно наличие перечня сопутствующих аудиту услуг, чтобы и работники аудиторской фирмы, и проверяющие органы представляли набор функций организации, не относящихся к аудиторской деятельности. И последнее, что необходимо проверить контролерам качества аудита, — это наличие во внутренних стандартах разъяснений по поводу правильности использования имени аудитора, под которым понимается ссылка на причастность аудитора к финансовой отчетности экономического субъекта.

Следующая группа обязательных положений, содержание которых во внутрифирменных стандартах проверяют контролеры качества, — пограничные вопросы, не являющиеся общими в аудите, но еще не входящие в сам процесс аудиторских проверок. В первую очередь речь идет о форме и содержании рабочих документов аудитора. Несмотря на очевидность необходимости составления рабочих документов, контролеры качества должны убедиться, что внутренние стандарты содержат ссылки на обязанность аудиторов по их формированию, а

также требования к содержанию этих документов. Также немаловажным является описание процедуры хранения и утилизации рабочих документов аудитора, так как соблюдение ее должно приводить к сохранению конфиденциальности данных.

Помимо указаний по документированию аудита, перед началом аудиторской проверки должны быть согласованы все аспекты функционирования аудиторской группы. С этой целью используется метод проверки внешними контролерами качества положений внутренних аудиторских стандартов, обеспечивающих подготовку аудита. Среди подобных положений немаловажным должно считаться наличие обязательных требований к содержанию договоров по проведению аудита и сопутствующих услуг. Также внешние контролеры изучают положения внутренних стандартов на предмет наличия в них трактовок, касающихся повторяющегося аудита, которые призваны снизить затраты ресурсов аудиторской фирмы на подготовку к заданиям без увеличения аудиторских рисков. В случае изменения аудиторского задания аудиторы должны иметь возможность воспользоваться положениями внутрифирменных стандартов, регулирующих вопросы уменьшения уровня уверенности в достоверности финансовой отчетности в ходе проведения аудиторской проверки. Отсутствие такого порядка может расцениваться внешними контролерами качества как негативный фактор, дающий возможность неоднозначных трактовок разных изменений заданий при разных аудиторских проверках.

В ходе внешней проверки контролеры качества должны использовать метод изучения внутренних стандартов аудита на содержание в них обязанностей аудиторов по соблюдению нормативно-правовых актов и рассмотрение недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица. Правила должны включать порядок обнаружения, понимания и обработки фактов несоблюдения закона и действий полномочных сотрудников аудируемого лица по извлечению незаконных выгод. Для успешного обнаружения и понимания таких действий внутренние правила могут содержать примеры, выявленные на практике. Под обработкой фактов

незаконных действий аудируемого лица понимается в первую очередь принятие решений и дальнейшие действия по сообщению информации заинтересованным сторонам.

После проверки внутрифирменных стандартов, регулирующих общие вопросы проведения аудита и сопутствующих ему услуг, а также положения по подготовке работы аудиторов, проверяющая группа переходит к изучению правил, регулирующих порядок проведения аудита, по форме и содержанию.

Внутрифирменные правила аудиторской деятельности в области проведения проверок первым делом должны включать этап планирования работы аудитора. Важность этого этапа обуславливает подробное раскрытие в тексте стандарта всех действий рабочей группы аудиторов при подготовке к проведению аудиторской проверки или оказанию сопутствующей услуги. Задача контролеров качества — проверить, описан ли порядок составления рабочего плана аудиторов, являются ли требования к нему соответствующими характеру работы аудиторов. Следующим описанием, обязательным к включению в стандарт, должно быть раскрытие порядка составления, содержания аудиторской программы проверки. Несмотря на то, что в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности отсутствуют прямые указания на форму документирования плана и программы аудита, во внутренних стандартах аудиторской организации можно предусмотреть единые требования к документальному оформлению этих рабочих файлов.

В ходе выполнения аудиторского задания периодически возникает необходимость в корректировке запланированных задач в связи с вновь раскрытой информацией. Поэтому контролеры качества используют метод, позволяющий проверить наличие во внутреннем стандарте порядка внесения изменений в документы по планированию. Важно обратить внимание, что такие изменения могут вноситься на любом этапе аудита до подписания аудиторского заключения, и это должно быть также предусмотрено в стандарте.

Как и при аудиторской проверке, после изучения положений по планированию контролеры качества используют такой метод, как проверка

формы и содержания внутрифирменных стандартов на наличие порядка расчета уровня существенности и аудиторского риска.

Так, контролеры качества должны изучить, присутствует ли в стандарте понятие существенности, указания аудитору на правильность ее определения и установление уровней рассмотрения в финансовой отчетности. Затем группа контролеров исследует, насколько подробно прописана в стандарте зависимость существенности и аудиторских рисков, установлена ли грань для рисков, при достижении которой необходимо изменить уровень существенности. Также в правиле должен содержаться порядок оценки уровня существенности на этапе подведения итогов проверки. Необходимость этого может быть вызвана нахождением большего числа искажений в финансовой отчетности, чем планировалось ранее.

Очередным методом контроля стандартов качества аудиторской деятельности является проверка формы и содержания внутрифирменных стандартов организации по наличию процедуры оценки рисков и информации о деятельности аудируемого лица. Отдельным пунктом в данном разделе должен быть выделен порядок оценки системы внутреннего аудита. В экономической науке существует понятие среды деятельности отдельного экономического субъекта. Внутренние стандарты должны включать методы понимания этой среды, что ведет к изучению особенностей деятельности клиентов аудиторов. В одном из предыдущих методов контроля качества работы аудиторов был затронут вопрос изучения порядка, при котором уровень существенности и аудиторский риск регулируются в момент выявления дополнительных искажений в финансовой отчетности. На данном этапе контролеры качества используют метод, позволяющий установить, как прописан порядок оценки подобных рисков. Также контролеры качества рассматривают вопрос о включении во внутренние стандарты аудиторской организации положений, касающихся порядка информирования руководства аудируемого лица или его собственников об искажениях, выявленных в финансовой отчетности. Информирование на этом этапе может содержать примерные положения, которые

рекомендуются аудитору для включения в итоговый аудиторский отчет.

При проверке внутрифирменных стандартов качества работы аудиторской организации контролеры выявляют, существуют ли правила, форма которых соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности в области сбора и обработки аудиторских доказательств. Затем следует проверка содержания этих стандартов. Наиболее важными положениями внутренних правил аудиторской организации должны быть: во-первых, описание понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств; во-вторых, в стандартах должны быть четко описаны все используемые на практике процедуры получения аудиторских доказательств, которые будут достаточны и иметь надлежащий характер. Будет лучше, если данные процедуры будут перечислены и описаны в одном пункте одного стандарта. Это облегчит понимание аудиторами данных процедур. Контролеры качества должны обратить особое внимание, насколько прописанные аудиторские доказательства направлены на подтверждение предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

Также во внутрифирменных стандартах должны быть описаны и другие положения, касающиеся сбора и обработки аудиторских доказательств. В аудиторской организации должен быть зафиксирован порядок обнаружения связанных сторон клиента и изучение информации о них. Более подробно должны быть описаны действия аудитора по рассмотрению операций со связанными сторонами. Необходим четко установленный порядок общения по данному вопросу с руководством аудируемого лица. Также важно, чтобы внутренние правила предусматривали возможность изложения письменной информации аудитора в отчете, если аудитор посчитает, что не получил достаточной информации о связанных сторонах клиента.

Аудиторы на практике зачастую сталкиваются с операциями, которые произошли после окончания отчетного периода аудируемого лица, но существование которых может скорректировать итоговое аудиторское заключение. Задача контролеров качества работы аудиторов на данном этапе состоит в рассмотрении

наличия прописанного порядка действий аудитора по нахождению, оценке и отражению в заключении событий после отчетной даты. Причем в соответствии с требованиями федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности должны быть рассмотрены как минимум три блока событий после отчетной даты:

- события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения;
- события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой отчетности;
- события, обнаруженные после даты предоставления финансовой отчетности [4].

Говоря о такой особенности аудиторской деятельности, как допущение о непрерывности работы аудируемого лица, внутрифирменные стандарты качества также должны содержать основные моменты, руководствуясь которыми аудиторы могут сделать конкретный и обоснованный вывод по определенному вопросу. Контролеры качества рассматривают как минимум наличие следующей информации во внутренних стандартах. Должно присутствовать описание самого термина «непрерывность деятельности», а также приведены факторы, влияющие на непрерывность деятельности аудируемого лица [5]. Немаловажен перечень действий аудитора по проверке применения допущения непрерывности деятельности, среди которых должен наиболее подробно описываться процесс изменения плана и программы аудита, а также применения дополнительных аудиторских процедур в случае выявления дополнительных фактов, касающихся непрерывности работы аудируемого лица. Также важно присутствие во внутреннем стандарте единого порядка квалификации и отражения в аудиторском отчете тех или иных обстоятельств, затрагивающих непрерывность деятельности аудируемого лица.

Проверка содержания внутрифирменных стандартов со стороны контролирующих органов должна включать изучение порядка использования аудиторской выборки. Детализируя этот метод, можно отметить, что внешние контролеры обязаны рассмотреть положения внутренних стандартов в этой области и

отметить, описана ли роль аудиторской выборки в системе сбора аудиторских доказательств. Кроме того, правила качества деятельности аудиторской организации должны содержать процедуры расчета необходимости применения аудиторской выборки в зависимости от определенного заранее уровня аудиторского риска. Затем внешние контролеры качества должны дать оценку закрепленным в стандартах процедурам отбора элементов генеральной совокупности для дальнейшего построения выборки. Более того, во внутрифирменных стандартах должны быть четко прописаны условия, при которых используются статистические, нестатистические или смешанные подходы к выборке. В обязательном порядке внутренний нормативный акт аудиторской организации должен разрешать выбор метода в ходе определенного аудиторского задания на основе профессионального мнения руководителя аудиторской группы. Однако если такой выбор не будет соответствовать требованиям положений внутренних стандартов, аудитор должен будет объяснить свой выбор в итоговой документации. Основным направлением проверки при методе внешнего контроля качества положений внутренних стандартов аудита, касающихся аудиторской выборки, должно стать изучение построения отбора элементов совокупности. При этом положения правил должны содержать и порядок определения объема выборки, и методы проведения аудиторских процедур. В положениях внутренних стандартов, затрагивающих моменты аудиторской выборки, контролеры качества работы аудиторов проверяют наличие порядка оценки выявленных искажений, их характера и распространения итогов на всю генеральную совокупность.

Следующим методом внешнего контроля качества работы аудиторов является метод оценки внутрифирменных правил аудиторской организации на предмет содержания в них подробного описания процедур по получению аудиторских доказательств в конкретных случаях. Для начала контролеры качества должны определить, что понимается в стандарте под термином «конкретные случаи». Данные этапы могут совпадать, а могут и расширять положения федеральных правил (стандартов) аудиторской

деятельности, а именно Федерального правила (стандарта) № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях». Внешние контролеры качества могут не только определить наличие порядка проверки в определенных случаях, но и дать оценочное мнение о возможной эффективности его на практике.

При изучении внутрифирменных стандартов контролерам качества следует использовать и такой метод проверки, как подтверждение положений, описывающих порядок получения внешней информации аудитором. Конкретнее, контрольная группа должна проверить, как во внутренних правилах работы аудиторской организации описана связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудиторских рисков. Во внутренних стандартах должна быть описана вся процедура получения информации из внешних источников, начиная с подготовки запроса и заканчивая оценкой ответов из внешних источников. Кроме процедуры внешнего подтверждения, контролеры качества аудита изучают наличие в правилах проверяемого объекта описания особенностей лиц, отвечающих на запрос, а также особенностей получения внешних подтверждений до отчетной даты.

Говоря об особенностях сбора аудиторских доказательств, внешние контролеры качества должны убедиться в том, что внутрифирменные стандарты содержат отдельное описание способов аудита, используемых только при первой проверке аудируемого лица. Логично ожидать, что такие правила содержат и порядок переноса подобных особенностей в аудиторское заключение, и корректное отражение их в рабочих документах аудиторов.

Внутрифирменные стандарты аудиторской организации должны описывать все аспекты работы аудиторов в идеальной форме. В том числе к ним относятся и описание отдельных сторон аудита, таких как проведение проверки оценочных значений. Контролеры качества, используя метод проверки наличия подобных положений во внутренних стандартах, должны рассмотреть ряд положений. Для начала они должны определить, что именно подразумевают методологи проверяемой аудиторской организации под оценочными значениями. Также должен быть прописан порядок расчета этих

показателей. Для аудиторов компании должны быть ясны те процедуры, которые они должны использовать при аудите оценочных значений. В частности, наиболее часто аудиторы сталкиваются с вопросами рассмотрения общих и детальных проверок в изучении действий руководства аудируемого лица. Перечень данных действий приведен в Федеральном правиле (стандарте) № 21 «Особенности аудита оценочных значений», но для контролеров качества важно, что администрация аудиторской организации подробно раскрыла порядок действий аудитора при, например, арифметической проверке расчетов. Говоря о содержании внутрифирменных стандартов по аудиту оценочных значений, для контроля качества также важно наличие в них положений, затрагивающих порядок использования независимых оценок и проверки последующих событий, произошедших по окончании отчетного периода, но до завершения аудита. Заключительные положения обязательно должны включать правила интерпретации аудиторских процедур в области аудита оценочных значений.

Для аудиторов и, следовательно, для контролеров качества очень важны положения внутренних стандартов, затрагивающие правила использования аналитических процедур. Сначала контролеры качества должны сравнить, насколько описанные во внутрифирменных стандартах аудита сущность и цели аналитических процедур соответствуют аналогичным положениям федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а именно требованиям Федерального правила (стандарта) № 20 «Аналитические процедуры».

Затем контрольная группа рассматривает описание аналитических процедур, которые по задумке методологов аудиторской организации должны использоваться при планировании аудиторских заданий, проверке по существу, осуществлении обзорных проверок финансовой отчетности. Внутренние стандарты также должны предусматривать основные моменты проверки надежности аудиторских процедур, по которым аудиторы дают оценку меры, позволяющей полагаться на результаты аудиторских процедур. Данные результаты на практике могут выявить наличие отклонений

в текущих закономерностях операций бухгалтерского учета. В данном случае внутренние стандарты должны содержать порядок действий аудитора по исследованию таких отклонений и получению дополнительных аудиторских доказательств.

Методы внешнего контроля качества положений внутрифирменных стандартов, относимых к регулированию вопросов получения и оценки аудиторских доказательств, включают проверку наличия и изучения положений по использованию разъяснений, заявлений, подтверждений руководства аудируемого лица в ходе осуществления аудиторских заданий. Данный метод предполагает рассмотрение пунктов внутренних правил аудиторской деятельности на наличие в них норм, которыми пользуются аудиторы при трансформации заявлений должностных лиц аудируемого лица в аудиторские доказательства. В частности, положения должны содержать порядок сбора, документирования разъяснений, а в случае неполучения подтверждений и ответов на запросы — документирования этого факта.

Внешним контролерам качества необходимо проверить описание процедур использования работы третьих лиц в ходе аудиторских заданий. Первым методом, который должны применить контролеры, является проверка разработанных принципов оценки правил использования работы другого аудитора. Здесь в первую очередь рассматривается наличие и качественное состояние порядка назначения аудитора на задание, которое выполнялось другим аудитором в предыдущие отчетные периоды или проверяющим подразделением аудируемого лица. Для ясного понимания своей роли в подобной ситуации аудиторы проверяемой аудиторской организации должны иметь возможность получить из внутрифирменных стандартов информацию о проводимых ими процедурах, а также вопросах сотрудничества с аудиторами другой компании или индивидуальным аудитором. Контролеры качества должны использовать методы проверки стандартов таким образом, чтобы получить ответ на следующий вопрос: насколько внутренние правила аудиторской организации позволяют формировать заключения при совместной работе разных аудиторских организаций по

одному заданию и разделять ответственность в вопросах аудита?

Следующим методом проверки полноты внутренних стандартов аудиторской организации должна стать проверка нормативов по взаимодействию с внутренним аудитором. В данном случае подразумевается не только описание самого процесса взаимодействия, но и установление в пунктах стандарта примерных сроков рассмотрения отчетов внутренних аудиторов. В стандартах могут быть предусмотрены положения по ознакомлению аудиторов с внутренними приказами, которые устанавливают объем полномочий внутренних аудиторов, их цели, возможно, методы работы. Также внутренние правила аудиторской организации должны описывать процесс ознакомления внешнего аудитора с итогами работы внутреннего, а также давать опорные значения для первичной оценки такой работы. Наиболее существенным для внешних контролеров качества является наличие во внутрифирменных стандартах аудиторской организации критериев оценки и порядка документирования эффективности службы внутреннего аудита.

Еще одним важным положением стандартов качества работы аудиторов в проверяемой аудиторской организации, касающимся привлечения во время проведения аудиторского задания третьих лиц, должны быть нормативы использования результатов работы экспертов. В данном случае контролеры качества рассматривают внутрифирменные стандарты на предмет наличия в них списка случаев, существование которых в момент проведения аудиторской проверки указывает на возможность или необходимость привлечения эксперта. Аудиторы не всегда могут достоверно оценить компетентность привлекаемого к работе эксперта. Поэтому внешние контролеры качества аудита рассматривают положения стандартов, касающиеся оценки объективности и профессиональной компетентности эксперта. Выстраивая логическую цепочку, можно прийти к выводу, что следующим положением внутренних стандартов аудиторской организации должен быть порядок оценки объема работы привлекаемого специалиста. После окончания работы эксперт дает свое мнение. В стандартах аудиторской

организации должен быть прописан порядок оценки и использования мнения привлекаемого профессионала.

Следующей группой положений внутрифирменных стандартов, изучением которых по форме и содержанию должны заняться контролеры качества работы аудиторских организаций, являются правила построения выводов и заключений по результатам работы аудиторов.

Первым из таких положений является порядок формирования аудиторского заключения по финансовой отчетности аудируемого лица. Контролеры качества проверяют, насколько полно и понятно в тексте внутренних правил представлены конкретные требования руководства аудиторской организации к форме аудиторского заключения, приведены ли примеры, наглядно иллюстрирующие внешний вид заключения. Не менее важны требования, предъявляемые к содержанию аудиторского заключения, которые должны быть основаны на двух постулатах: положениях федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних особенностях ведения работы проверяемой организации аудиторов. Также в положениях стандартов должны быть прописаны ряд процедурных вопросов, касающихся порядка формирования мнения о финансовой отчетности аудируемого лица, порядка подписания аудиторского заключения и отчета, порядка представления их руководству аудируемого лица, его собственникам.

Что же касается формы модификации аудиторских заключений, контролеры качества рассматривают, какие виды аудиторских заключений предусмотрены в аудиторской организации. Правила должны содержать перечень случаев, при наступлении которых рекомендуется не подтверждать показатели финансовой отчетности во всех отношениях. Так как формы выражения модифицированного мнения прописаны в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, роль внутрифирменных правил — описание случаев, в которых аудиторы конкретной аудиторской организации должны выразить то или иное мнение, не являющееся безусловно положительным.

Еще одним положением внутренних стандартов должно быть указание на правила отра-

жения модифицированного мнения в отчетах, выдаваемых аудиторской организацией. Следующим обязательным положением правил должен быть перечень, содержащий информацию, которую аудиторы могут отражать в аудиторском заключении в качестве дополнительной. Первоочередной задачей такой информации будет обращение внимания пользователей финансовой отчетности аудируемого лица на некоторые обстоятельства, знание которых может повлиять на их решения.

Кроме проверки пунктов внутренних стандартов, касающихся непосредственно аудиторского заключения, контролеры качества используют методы проверки содержания положений, регулирующих аудит сопоставимых данных в финансовой отчетности. Углубляясь в данном вопросе, контрольная группа выражает свое мнение о качестве отражения во внутрифирменных стандартах аудита правил проверки соответствующих показателей. Также в ходе внешнего контроля качества работы аудиторов рассматривается возможность всестороннего изучения аудиторами применяемых принципов и требований при включении в финансовую отчетность сопоставимых данных.

В разделе положений внутрифирменных стандартов, описывающих заключительный этап аудиторских заданий, контролеры качества должны использовать еще один метод проверки — рассмотрение наличия требований к отражению прочей информации. К таковой могут относиться показатели и другие данные, включение которых в аудиторское заключение необязательно, но которые содержатся в проаудированной финансовой отчетности. Понимание термина прочей информации должно быть четко описано во внутренних правилах аудиторской организации. Кроме того, такие правила должны содержать процедуры доступа прочей информации и рассмотрения ее аудиторами. Также внутрифирменные нормы качества аудита проверяются внешними контролерами на предмет существования порядка проверки прочей информации на наличие существенных искажений фактов или несоответствий одних показателей с другими.

Заключительные положения, наличие которых во внутрифирменных стандартах аудита

следует рассматривать внешним контролерам качества, — это требования к сообщению информации руководителям проверенных аудиторами организаций или их собственникам. По данному вопросу группа контролеров может в первую очередь выразить мнение по вопросу полноты и обоснованности включения внутренними правилами лиц в состав надлежащих получателей аудиторской информации. Данный вопрос является очень важным для соблюдения как аудиторской тайны, так и коммерческой тайны аудируемого лица. Далее в стандартах проверяется перечень вопросов, описание которых включается в состав аудиторской информации. Контролеры качества аудита должны выразить мнение по поводу существующих в правилах сроках сообщения информации руководству и собственникам, а также формах представления такой информации. Обязательным для включения во внутренние стандарты будет положение о конфиденциальности передаваемой информации.

Нормы, обязательные к отражению по этому вопросу во внутренних стандартах, могут быть описаны в одном документе, а могут содержаться и в разных положениях о качестве, как это сделано в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Независимо от формы их представления контролеры качества используют одинаковые методы, первым из которых является изучение наличия и содержания целей, принципов, условий выполнения согласованных процедур в отношении финансовой отчетности аудируемого лица. В общем смысле понятие согласованных процедур должно соответствовать смыслу их названия. То есть согласованные процедуры в отношении финансовой отчетности являются аудиторскими процедурами по сбору и оценке доказательств, подтверждающих мнение аудитора по определенным вопросам, причем особенность таких процедур

состоит в том, что они предварительно согласовываются между аудиторами, руководством проверяемой стороны и третьими лицами. Помимо указанного выше, контролеры качества должны убедиться, что внутренние стандарты аудита содержат примерный перечень согласованных процедур, а также порядок представления результатов их проведения в отчете.

Еще одним видом вспомогательных услуг в области аудита является компиляция финансовой информации. Независимо от того, оказывает ли проверяемая аудиторская организация данную услугу фактически, основные положения компиляции должны быть закреплены во внутренних стандартах качества аудиторской организации. Контролеры проверяют, соответствуют ли цели и общие принципы компиляции информации основным положениям федеральных правил (стандартов) аудиторской организации. Также во внутрифирменных правилах должны быть установлены условия, в которых может проводиться компиляция финансовой информации. Наиболее важны положения внутренних стандартов, касающиеся процедур, исполняемых в процессе компиляции финансовой информации, а также положения, расширяющие требования к форме обобщения результатов компиляции.

В процессе изучения внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности проверяющая группа затрагивает вопросы осуществления аудиторами обзорной проверки. По данному вопросу контролеры качества должны обратить особое внимание на положения, устанавливающие принципы и процедуры проведения обзорной проверки. Так же, как и при компиляции информации, правила должны устанавливать условия проведения обзорной проверки. И еще одним положением, обязательным для включения во внутрифирменные стандарты, является порядок составления отчета о проведенной обзорной проверке.

Литература

1. *Овсийчук В.Я., Трусов Ю.А.* Проверка системы внутреннего контроля качества аудиторской работы со стороны саморегулируемой организации // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики.* 2013. № 6. С. 78–83.
2. *Овсийчук В.Я.* Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в процессе аудита: лекция / *Центросоюз Российской Федерации, Московский университет потребительской кооперации.* М., 2003. 20 с.

3. Донцова Л.В., Шарамко М.М. Методологические проблемы внутреннего контроля в системе международных стандартов // Вестник Брянского государственного университета: Педагогика. Психология. История. Право. Литературоведение. Языкознание. Экономика. Точные и естественные науки. 2015. № 3 (26). С. 285–289.
4. Рогуленко Т.М. Развитие внутреннего контроля организации // Сборник материалов II Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций». Воронеж: Воронежский государственный университет, 2015. С. 172–174.
5. Суглобов А.Е. Светлова В.В. Внутренний контроль в системе обеспечения экономической безопасности кредитных организаций: монография. М.: ИД «Городец», 2015. 140 с.

References

1. Ovsichuk V.Ia., Trusov Iu.A. Proverka sistemy vnutrennego kontrolya kachestva auditorской работы со стороны саморегулируемой организации [Checking the audit work internal quality control system by the self-regulatory organization]. Fundamental'nye i prikladnye issledovaniia kooperativnogo sektora ekonomiki — Fundamental and applied research of the cooperative sector of the economy, 2013, no. 6, pp. 78–83 (in Russ.).
2. Ovsichuk V.Ia. Izuchenie i otsenka sistemy bukhgalterskogo ucheta i vnutrennego kontrolya v protsesse audita: leksiia [The study and evaluation of accounting and internal control systems in the process of audit: text of the lecture]. Moscow, Tsentrosoiuz Rossiiskoi Federatsii, Moskovskii universitet potrebitel'skoi kooperatsii — Tsentrosoyuz Ros. Federation Educational Institution, Moscow Consumer Cooperation University, 2003, 20 p. (in Russ.).
3. Dontsova L. V., Sharamko M. M. Metodologicheskie problemy vnutrennego kontrolya v sisteme mezhdunarodnykh standartov [Methodological problems in the internal control in the international standards system]. Vestnik Brianskogo gosudarstvennogo universiteta: Pedagogika. Psikhologiya. Istoriia. Pravo. Literaturovedenie. Iazykoznanie. Ekonomika. Tochnye i estestvennyye nauki — Bulletin of Bryansk State University: Pedagogy. Psychology. History. Law. Literature. Linguistics. Economics. Natural Science, 2015, no. 3 (26), pp. 285–289 (in Russ.).
4. Rogulenko T.M. Razvitie vnutrennego kontrolya organizatsii [Development of the company's internal control]. Sbornik materialov II Mezhdunarodnoi zaochnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii «Aktual'nye problemy ucheta, ekonomicheskogo analiza finansovo-khoziaistvennogo kontrolya deiatel'nosti organizatsii — Proceedings of the II International correspondence scientific-practical conference “Actual problems of accounting, economic analysis of financial and economic control of the organizations”. Voronezh, Voronezhskii gosudarstvennyi universitet — Voronezh State University, 2015, pp. 172–174 (in Russ.).
5. Suglobov A.E. Svetlova V.V. Vnutrennii kontrol' v sisteme obespecheniia ekonomicheskoi bezopasnosti kreditnykh organizatsii: monografiia [The internal control in the system of providing the economic security in credit institutions: monograph]. Moscow, ID «Gorodets» — Gorodets PH, 2015, 140 p. (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Развитие бухгалтерского учета в России и Болгарии в условиях глобализации экономики: монография/редколл.: 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 657.6

Оценка рисков в аудите

ЕГОРОВА ИРИНА СЕРГЕЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль»

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

E-mail: eis-09@mail.ru

ЭРЕНДЖЕНОВА СВЕТЛАНА ВЛАДИМИРОВНА,

студентка факультета «Учет и аудит»

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

E-mail: erendzhenovasveta@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена одному из наиболее важных вопросов в аудиторской деятельности – оценке аудиторского риска при проведении аудита бухгалтерской отчетности. В аудиторской деятельности риск можно рассматривать как вероятность допущения каких-либо неверных действий или появления недостоверной информации, способных оказать влияние на мнение аудитора. Важность и актуальность изучения данного вопроса заключается в том, что искажения и ошибки в финансовой отчетности будут присутствовать всегда ввиду влияния различных внешних и внутренних факторов как на ведение бухгалтерского учета, так и на составление бухгалтерской отчетности. Аудитору же, в свою очередь, необходимо оценить риск необнаружения данных ошибок и разработать определенные процедуры для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня. В статье приводится характеристика компонентов аудиторского риска, обзор подходов к его оценке.

Ключевые слова: аудит, аудиторский риск, оценка риска, бухгалтерская (финансовая) отчетность, внутренний контроль.

Risk Assessment in Auditing

IRINA S. EGOROVA,

Ph.D., Associate Professor, Department of Auditing and Control of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: eis-09@mail.ru

SVETLANA V. ERENDZHENOVA,

The student of Accounting and auditing department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: erendzhenovasveta@mail.ru

ABSTRACT

The article is dedicated to one of the most controversial and debated issues among persons who are engaged in auditing activities at the present stage – the assessment of audit risk while conducting the auditing of financial statements. In the field of auditing, risk can be viewed as the probability of admitting some wrong actions or the appearance of some inaccurate information that could influence the auditor's opinion. The importance and timeliness of the study of this issue boils down to the fact that the omissions and errors in the financial statements will always be present due to the influence of various external and internal factors both on accounting itself and on

the preparation of financial statements. The auditor, in turn, has to assess the risk of failing to detect these mistakes and to develop certain procedures to reduce this risk to an acceptable low level. The article provides a description of the components of auditing risk, models of risk assessment and models for its calculation, assessment approaches; it also presents different methods of auditing risk assessment.

Keywords: *auditing, auditing risk, risk assessment, financial statements, internal control.*

Любая деятельность человека, в том числе и экономическая, предполагает принятие решений, которые достаточно часто приходится делать в условиях неполноты информации. Это приводит к необходимости в эффективном инструменте, способном оценить степень надежности информации, а также минимизировать информационный риск до приемлемого уровня, которому подвержены пользователи бухгалтерской отчетности.

Одним из таких гарантов достоверности выступает аудит, в процессе которого очень важно как можно точно определить содержание риска, так как от него будет зависеть стратегия аудита, выбор которой, в свою очередь, влияет на эффективность, качество проверки и ее итоговый результат. Величина информационного риска пользователей проаудированной финансовой отчетности зависит от оценки аудитором собственного аудиторского риска [1, с. 5–6].

Стандартом, регламентирующим оценку аудиторских рисков (и являющимся обязательным для соблюдения аудиторами) является Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 8 «Понимание

деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка аудиторских рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», в соответствии с которым необходимы обязательное проведение оценки аудиторских рисков и более тщательный подход при выборе требующихся для этого процедур.

Представим схематически этапы планирования аудиторской проверки для наглядного представления места и роли оценки аудиторского риска в нем (рис. 1).

Процесс оценки аудиторского риска на всех ее этапах сопровождается профессиональными суждениями аудитора. Например, в Федеральном стандарте аудиторской деятельности (ФСАД) 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» можно ознакомиться с размещенными примерами аудиторских заключений, в которых имеется раздел «Ответственность аудитора», где аудитор указывает, что выбор необходимых аудиторских процедур осуществляется исходя из его профессионального суждения, в основе которого лежит

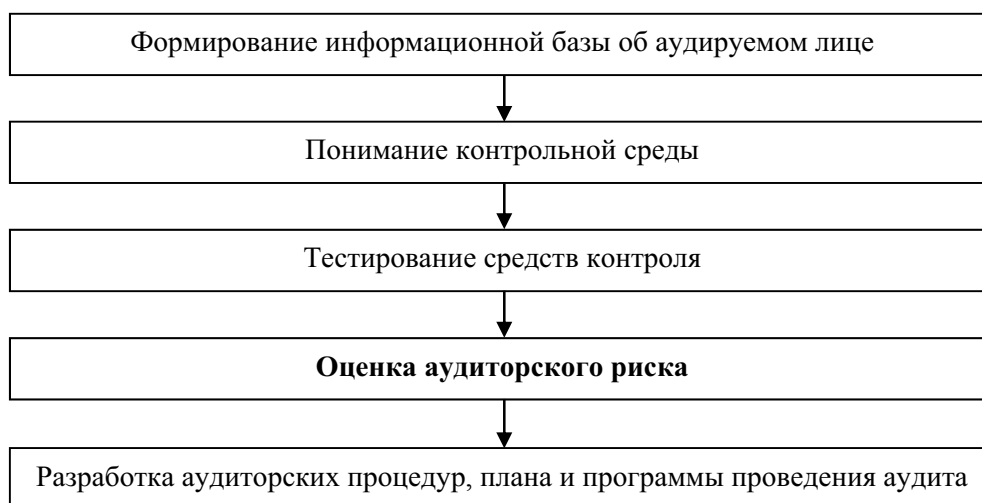


Рис. 1. Место оценки аудиторского риска при планировании аудиторской проверки

оценка риска существенных искажений, определяемого путем изучения системы внутреннего контроля.

Аудиторский риск основывается на оценке трех основных компонентов: риска неэффективного ведения клиентом системы учета и бизнеса в целом (неотъемлемого риска); риска неэффективного внутреннего контроля клиента (риска средств контроля); риска невыявления аудитором ошибок клиента в процессе проверки (риска необнаружения) [2, с. 141].

Неотъемлемый риск — это риск возникновения искажений из-за отсутствия надлежащего внутреннего контроля или из-за невозможности средств внутреннего контроля выявления и предотвращения влияния внешних факторов, таких как условия окружающей среды [3, с. 7].

Риск средств контроля — это риск отсутствия должного своевременного устранения или обнаружения и исправления имеющихся искажений с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Оценку неотъемлемого риска и оценку риска средств контроля аудиторю следует проводить во взаимосвязи, путем комбинированной оценки, так как между ними присутствует тесная связь: именно руководство аудируемого лица разрабатывает и регулирует системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на устранение или обнаружение и исправление искажений.

Следует отметить, неотъемлемый риск и риск средств контроля вместе составляют риск существенного искажения. Однако определение данного термина «риск существенного искажения» ФПСАД № 8 не содержит, его можно найти в глоссарии терминов, используемых в международных стандартах аудита: «риск того, что до проведения аудита финансовая отчетность существенно искажена» (см. Международный стандарт аудита 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»). Таким образом, аудиторы имеют право использовать либо совмещенную, либо раздельную оценку элементов риска существенных искажений. Хотя данное понимание не вытекает напрямую из ФПСАД № 8, но в то же время согласно российскому законодательству аудиторам предоставляется право самим выбирать формы и

методы аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности [4, с. 2–3].

Риск необнаружения — это риск того, что имеющиеся существенные искажения не будут выявлены аудитором при проведении аудиторских процедур по существу. Оценка риска необнаружения рассчитывается с учетом полученных ранее оценок неотъемлемого риска, риска средств контроля и понимания тех аспектов системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые учитываются в процессе подготовки бухгалтерской отчетности и иной необходимой информации.

Искажения в бухгалтерской отчетности могут быть результатом ошибок или недобросовестных действий. Поэтому, как указано в ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», аудитор должен держать во внимании тот факт, что риск необнаружения существенных искажений, возникающих из-за недобросовестных действий, выше риска необнаружения искажений, возникающих в результате ошибки. Что касается оценки риска недобросовестных действий или мошенничества, то в аудите ей уделяется особое внимание. Она может проводиться совместно с оценкой остальных аудиторских рисков либо отдельно с формированием самостоятельного документа, например реестра рисков мошенничества [4, с. 8].

Аудиторская организация должна оценить риск необнаружения как можно раньше и как можно тщательнее, поскольку он напрямую связан с временными рамками выполнения процедур и объемом выборки, т.е. с объемом предстоящей работы, а объем работы — с предполагаемыми затратами и себестоимостью, которая, в свою очередь, — с суммарной стоимостью аудита [5].

Между риском необнаружения и неотъемлемым риском, с одной стороны, и риском средств контроля, с другой стороны, присутствует обратная зависимость. Наглядно взаимозависимость между оценками рисков представлена в *табл. 1*.

Если неотъемлемый риск и риск средств контроля принимают высокие значения, то необходимо, чтобы риск необнаружения был низким, что сделает возможным снизить значение аудиторского риска до приемлемо низкого

Таблица 1

**Изменение риска необнаружения в зависимости
от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля***

		Уровень риска средств контроля		
		высокий	средний	низкий
Уровень неотъемлемого риска	Высокий	САМЫЙ НИЗКИЙ	БОЛЕЕ НИЗКИЙ	СРЕДНИЙ
	Средний	БОЛЕЕ НИЗКИЙ	СРЕДНИЙ	БОЛЕЕ ВЫСОКИЙ
	Низкий	СРЕДНИЙ	БОЛЕЕ ВЫСОКИЙ	САМЫЙ ВЫСОКИЙ

* См.: Правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» // Постановление Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 № 405 «О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43223/?frame=3.

уровня. Однако в таком случае аудитору будет необходимо предоставить большее количество существенных доказательств в ходе проведения проверки (в соответствии с ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» чем выше риск, тем больше доказательств потребуется привести, и чем выше их качество, тем меньшее количество будет необходимо). В ситуации, когда аудитор устанавливает, что снижение риска необнаружения до приемлемо низкого уровня неосуществимо, т.е. он не может предоставить необходимые доказательства по определенным причинам, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. Согласно ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» одной из таких причин могут быть установленные руководством аудируемого лица препятствия, влияющие на различные вопросы проведения аудита, одним из которых является оценка риска наличия искажений как результата недобросовестных действий.

Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля принимают значения на уровне ниже высокого, то аудитор может оценить риск необнаружения как высокий и таким образом снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В таком случае аудиторская компания может позволить себе воспользоваться менее трудоемкими методами и приемами получения аудиторских доказательств, тем самым снижая свои реальные трудозатраты, получив возможность проводить проверку менее детально и более выборочно [6, с. 2].

Оценка риска может быть выражена как качественно, так и количественно. Для оценки на практике используются эмпирическая, вероятностная и балльная модели.

При использовании эмпирической модели уровень риска подразделяется на низкий, средний, высокий, ниже среднего, выше среднего и т.п. (как в табл. 1). Выявленный риск рассматривается как высокий, если он способен привести к искажению финансовой отчетности в целом. Средним риском называется риск, который может повлиять на искажение существенного оборота, сальдо или раскрытия информации. Если обнаруженный риск способен стать причиной любого другого искажения или совместно с другими имеющимися рисками привести к существенному искажению компонента финансовой отчетности, то он будет считаться низким [7, с. 14].

Если используется вероятностная модель, то уровень риска исчисляется в долях единицы или процентах.

Балльная модель оценки риска предполагает присвоение качественным характеристикам количественных параметров, например низкий риск — 1 балл, средний риск — 3 балла, высокий риск — 5 баллов и т.д.

Оценить аудиторский риск с помощью количественных характеристик можно на основании наиболее часто применяемой математической трехфакторной мультипликативной модели:

$$AP = BXP \times PCK \times PH,$$

где AP — аудиторский риск;

ВХР — внутрихозяйственный риск (неотъемлемый риск);

РСК — риск средств контроля;

РН — риск необнаружения.

Величины *ВХР*, *РСК*, *РН* принимают значения [0; 1], или [0; 100%].

Для оценки и расчета компонентов аудиторского риска не существует единых методик, что связано с большим разнообразием ситуаций, касающихся учета и раскрытия операций, неповторимостью каждого клиента, а также с присущей любой отрасли спецификой и особенностями профессионального суждения аудитора. Однако к наиболее применимым методам и приемам можно отнести: специально разработанные аудитором тесты, перечни типовых вопросов (опросники) и т.д.

Для расчета аудиторского риска на практике применяют две разновидности модели: прямую и косвенную.

При использовании прямой модели в основе расчета лежат прямые суждения автора. Другими словами, аудитор, используя свое профессиональное суждение, предполагает, чему равны значения компонентов риска, и вычисляет аудиторский риск по мультипликативной модели; далее полученное значение сравнивает с допустимым значением — 5%, принятым согласно мировой практике. Например, если аудитор допускает, что неотъемлемый риск составляет 60%, риск контроля — 50% и риск необнаружения — 20%, то общий аудиторский риск составит $0,6 \times 0,5 \times 0,2 = 0,06$, т.е. 6%. Полученный результат показывает, что данный аудиторский риск нельзя считать допустимым, так как он превышает 5%. Значит, аудитор должен предпринять соответствующие меры для снижения риска до приемлемого уровня.

Косвенная модель заключается в нахождении уже не общего аудиторского риска, а одного из его компонентов — риска необнаружения [8]. В данном случае аудитор сначала находит значения неотъемлемого риска и риска средств контроля, значение аудиторского риска принимает равным 5% и рассчитывает риск необнаружения по следующей формуле, выводимой из мультипликативной модели:

$$РН = AP / (ВХР \times РСК).$$

Существуют два подхода к оценке рисков, демонстрирующих противоположные направления анализа: постатейный и попроцессный.

При постатейном подходе изучение, выявление и оценка рисков осуществляются как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне ее отдельных статей, которые либо по отдельности, либо в совокупности могут содержать существенные искажения (направление анализа — от отчетности к процессам). При попроцессном подходе оценка рисков проводится на основании изучаемых бизнес-процессов аудируемого лица (направление анализа — от процессов к отчетности). Выбор того либо иного подхода является полным правом аудитора, однако ему следует учитывать, что они отличаются разной трудоемкостью (попроцессный более трудоемок, чем постатейный). Поэтому будет целесообразнее попроцессный подход применять при аудите малых аудируемых лиц [4, с. 5, 11].

Таким образом, мы рассмотрели компоненты аудиторского риска, методы его оценки и модели расчета, а также подходы к оценке рисков (рис. 2).

Приведем примеры методик оценки аудиторского риска.

Пример 1. При использовании данной методики [7] целью является расчет риска необнаружения (используется косвенная модель) как элемента аудиторского риска, имеющего определяющее значение при разработке аудиторских процедур. Для этого в первую очередь необходимо связать качественные оценки риска с соответствующими им количественными значениями, которые далее можно будет применить в математической модели (табл. 2).

$$РН = AP / (ВХР \times РСК); AP = 5\%.$$

Таким образом, имея желательный уровень общего аудиторского риска и осуществив оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, можно рассчитать количественные значения риска необнаружения (табл. 3) [7, с. 15].

В итоге, рассчитав риск необнаружения, аудитор в зависимости от полученного значения может определить объем предстоящей работы,

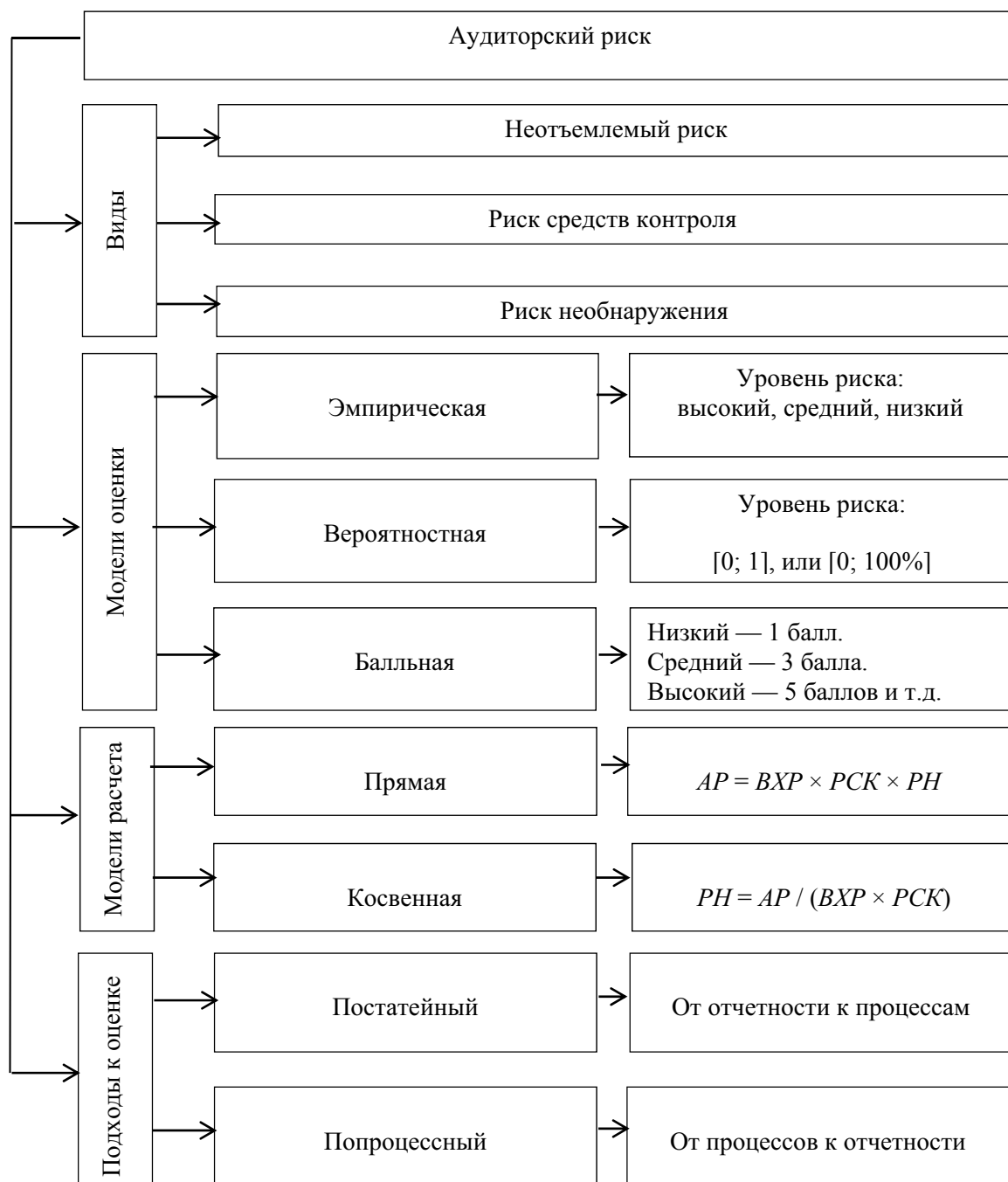


Рис. 2. Виды, модели оценки и расчета аудиторского риска, подходы к оценке

затраты, а также количество доказательств, необходимых для предоставления в ходе процедур проверки по существу.

Аудитору необходимо оценить аудиторский риск в целом по всей бухгалтерской отчетности, но для этого ему нужно разработать различные методики, применимые к отдельным объектам. Ниже в качестве примера

представлена методика оценки аудиторского риска в отношении конкретных счетов и хозяйственных операций с нематериальными активами (пример 2).

Пример 2. Рассмотрим предложенный алгоритм оценки неотъемлемого риска в отношении конкретных счетов и хозяйственных операций с нематериальными активами [9, с. 3–7].

Таблица 2

Соотношение качественных и количественных оценок неотъемлемых рисков и рисков системы внутреннего контроля

Уровень риска	Количественная оценка
Низкий	0,33
Средний	0,5
Высокий	1

Таблица 3

Вычисление риска необнаружения

Неотъемлемый риск	Риск средств контроля	Риск существенного искажения (графа 1 × графа 2)	Аудиторский риск, %	Риск необнаружения, % (графа 4 / графа 3)
1	2	3	4	5
1	1	1	5	5
1	0,5	0,5	5	10
1	0,33	0,33	5	15
0,5	1	0,5	5	10
0,5	0,5	0,25	5	20
0,5	0,33	0,165	5	30
0,33	1	0,33	5	15
0,33	0,5	0,165	5	30
0,33	0,33	0,109	5	46

Во-первых, сначала нужно оценить влияние факторов неотъемлемого риска на достоверность счетов и хозяйственных операций с нематериальными активами (для этого в табл. 4 знаками «+» и «-» отмечается оцениваемый аудитором уровень риска в качественном выражении по каждому фактору).

Во-вторых, нужно оценить влияние группы факторов неотъемлемого риска на достоверность счетов и хозяйственных операций с нематериальными активами. Для этого используется формула средней арифметической взвешенной. По каждой группе факторов подводится итог (в рейтинговых долях) и далее вычисляется средняя арифметическая величина, взвешенная по этим итоговым значениям уровней риска. При этом уровни риска принимают следующие значения: низкий риск — 15%, средний риск — 50%, высокий риск — 85%.

В-третьих, необходимо определить суммарный неотъемлемый риск в отношении счетов

и хозяйственных операций с нематериальными активами. Для этого в рейтинговых долях подводится общий итог и определяется средняя арифметическая величина, взвешенная по этим итоговым значениям уровней риска.

В данном примере в качестве факторов выступают личностный фактор, особенности счета и полнота устранения нарушений, выявленных в процессе предыдущих аудиторских проверок. Данные факторы содержат в себе подфакторы. И факторы, и подфакторы имеют свой рейтинг. Все сказанное отображается в табл. 4, на основе которой проводятся расчеты.

Корректировка предварительной оценки риска средств контроля в отношении хозяйственных операций с нематериальными активами производится аудитором согласно требованиям ФПСАД № 8, а также принятому на его основе внутреннему стандарту аудиторской организации.

Таблица 4

**Оценка неотъемлемого риска в отношении конкретных счетов
и хозяйственных операций с нематериальными активами**

№ п/п	Фактор риска	Рейтинг*	Оценка уровня неотъемлемого риска**		
			низкий	средний	высокий
1	Личностный фактор	0,40			
1.1	Опыт работы и уровень квалификации бухгалтера-исполнителя	0,20			
1.2	Степень функциональной загруженности бухгалтера-исполнителя	0,10			
1.3	Частота смены бухгалтеров-исполнителей на участке, где проходит проверка	0,10			
2	Особенности счета	0,30			
2.1	Вероятность наличия и использования счета или статьи для совершения злоупотреблений	0,10			
2.2	Наличие таких операций хозяйственной жизни, порядок правильного оформления которых неоднозначно определен в действующем законодательстве	0,15			
2.3	Наличие нестандартных операций хозяйственной жизни	0,05			
3	Полнота устранения нарушений, выявленных в процессе предыдущих аудиторских проверок	0,30			
3.1	Полнота устранения нарушений, выявленных в процессе предыдущих аудиторских проверок	0,30			
Суммарный неотъемлемый риск (<i>ir</i>)		1,00			

* Рейтинг фактора (группы факторов) измеряется в долях единицы. Приведенные в табл. 4 значения рейтингов факторов (группы факторов) являются обязательными для применения всеми аудиторами и могут быть изменены только решением исполнительного органа фирмы.

** Степень риска может колебаться в диапазоне [0; 100%]. Риск, принимающий нулевое значение, свидетельствует об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской отчетности.

Как вариант Р.П. Булыга предлагает следующий алгоритм данной корректировки.

Для начала осуществляется анализ результатов предварительной оценки риска средств контроля, полученных руководителем проверки на этапе составления общего плана аудита (табл. 5).

Далее определяются группы факторов риска средств контроля, требующие проведения корректировки. Однако к некоторым группам факторов корректировка не применима. К ним относятся: стиль управления и отношение администрации предприятия к системе контроля; адекватное разделение обязанностей; осуществление независимых проверок. Остальные же

группы факторов могут быть скорректированы по решению аудитора.

В итоге оценки влияния факторов риска средств контроля уточняются по выбранным группам, а также уточняются значения суммарного контрольного риска (*cr*) по определенному объекту аудита (в данном случае — по объекту нематериальных активов).

В табл. 5 приведены факторы риска, по которым будет осуществляться оценка риска средств контроля (см. полную таблицу в статье Р.П. Булыги [9]).

Расчет риска необнаружения производится на основе косвенной модели оценки с учетом полученных значений суммарного неотъем-

Таблица 5

Предварительная оценка риска средств контроля

№ п/п	Фактор риска	Рейтинг*	Оценка уровня риска средств контроля**		
			низкий	средний	высокий
1	Стиль управления и отношение администрации предприятия к системе контроля	0,15			
2	Адекватное разделение обязанностей	0,09			
3	Методические руководства	0,16			
4	Документирование операций и системные учетные записи	0,16			
5	Фактический контроль за активами и документами	0,20			
6	Осуществление независимых проверок	0,24			
Суммарный риск средств контроля (cr)		1,00			

* Рейтинг фактора (группы факторов) исчисляется в долях единицы. Указанные в табл. 5 значения рейтингов факторов (группы факторов) обязательны для применения всеми аудиторами. Изменения в данные значения могут быть внесены только решением исполнительного органа фирмы.

** Уровень риска может принимать значения в диапазоне от 0 до 100%. Риск, принимающий нулевое значение, свидетельствует об отсутствии существенных погрешностей в бухгалтерской отчетности.

Таблица 6

Нахождение коэффициента надежности

УН, %	99	98	95	90	88	85	80	75	63	50	30
КН	4,6	3,9	3,0	2,3	2,1	1,9	1,6	1,4	1,0	0,7	0,4

лемого риска и суммарного риска средств контроля.

Пример 3. Как известно, в аудиторской деятельности не существует единой методики расчета аудиторского риска, без которого, однако, невозможно проведение аудита. В связи с этим аудиторским организациям необходимо самим составлять такие методики, которые должны быть зафиксированы во внутреннем стандарте. Ниже представлена методика расчета аудиторского риска, предусмотренная внутренним стандартом аудиторской деятельности «Оценка компонентов аудиторского риска» [10, с. 3–4].

Согласно методике в одной таблице рассчитываются и указываются все компоненты аудиторского риска и сам аудиторский риск. Для этого для каждого компонента аудиторского риска определяется его общая оценка уровня риска, уровень надежности (УН), коэффициент

надежности (КН) и значение оценки данного риска.

Коэффициент надежности может быть рассчитан:

- 1) по формуле $КН = \ln(1 - ДВ / 100)$, где ДВ — доверительная вероятность;
- 2) через табулирование (табл. 6).

Приведем расчет аудиторского риска с примерными значениями показателей, размещенный в методике (табл. 7).

Таким образом, необходимо отметить, что вопрос оценки рисков проверки вообще и аудиторской проверки в частности является важной составляющей процесса проверки. Тем не менее ввиду отсутствия унификации расчета данных рисков и разнообразия существующих как качественных, так и количественных методик определение величины риска является достаточно проблематичным. В этой связи нами проведен ряд исследований

Таблица 7

Расчет аудиторского риска

№ п/п	Оценка риска	Значение показателя	Источник
1	Оценка неотъемлемого риска		Ссылка на рабочий документ (РД)
1.1	Общая оценка уровня неотъемлемого риска	Высокий	
1.2	Уровень надежности учета относительно отсутствия в нем ошибок (I)	14,2%	
1.3	Коэффициент надежности системы учета (i)	0,15	
1.4	Неотъемлемый риск	0,858	
2	Оценка риска средств контроля		Ссылка на РД
2.1	Общая оценка уровня риска средств контроля (на основании оценки степени надежности контрольной среды)	Средний	
2.2	Уровень надежности средств контроля относительно выявления ею ошибок (C)	24,3%	
2.3	Коэффициент надежности средств контроля (c)	0,12	
2.4	Риск средств контроля ($R_c = 1 - C$)	0,757	
3	Оценка риска необнаружения		Ссылка на РД
3.1	Общая оценка допустимого уровня риска необнаружения	Низкий	
3.2	Уровень надежности проведения аудиторской процедуры относительно нахождения ошибок (P)	92,3%	
3.3	Коэффициент надежности системы аудиторских процедур (p)	2,6	
3.4	Риск необнаружения ($R_p = 1 - P$)	0,077	
4	Оценка аудиторского риска		—
4.1	Коэффициент надежности аудиторской проверки согласно аддитивной модели ($t = i + c + p$)	2,87	
4.2	Уровень надежности проверки относительно отсутствия после ее проведения ошибок (T)	95%	
4.3	Аудиторский риск согласно мультипликативной модели ($R_i = R_i \times R_c \times R_p$)	0,05	
Аудиторский риск		5%	

в области разработки систем тестирования как составляющих факторов риска, так и отдельных его видов в рамках перечисленных факторов (с формированием рабочих документов), с акцентом на оценку рисков недобросовестных действий.

Литература

1. Свечкопал А.Н. О типичных нарушениях качества работы аудиторских организаций // Аудиторские ведомости. 2014. № 6. С. 56–70.
2. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: Инфра-М, 2006. 448 с.
3. Егорова И.С. Организация внутреннего контроля согласно элементам, рекомендованным Минфином России // Аудитор. 2014. № 9. С. 31–43.

4. *Массарыгина В.Ф.* О методических подходах к выявлению и оценке аудиторских рисков // *Аудитор*. 2014. № 9. С. 18–23.
5. Оценка рисков в аудиторской деятельности. URL: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2013/Economics/7_139025.doc.htm (дата обращения: 17.12.2015).
6. *Белозерова Т.Г., Гайденов В.В.* Влияние результатов оценки системы внутреннего контроля на понимание деятельности аудируемого лица // *Аудиторские ведомости*. 2015. № 2. С. 32–42.
7. *Гринченко В.А.* Развитие методики оценки аудиторских рисков в процессе аудита: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Ростов н/Д, 2012. 28 с.
8. *Акимова Е.В.* Риски в аудиторской деятельности // *Справочник экономиста*. 2014. № 2. URL: http://www.profiz.ru/se/2_14/riski_audita/ (дата обращения: 17.12.2015).
9. *Булыга Р.П.* Методика аудита интеллектуального капитала // *Аудитор*. 2014. № 2. С. 17–35.
10. *Гузов Ю.Н., Стрельникова О.В.* Практика планирования в риск-ориентированном аудите // *Аудиторские ведомости*. 2015. № 1. С. 29–41.

References

1. *Svechkopal A.N.* O tipichnykh narusheniikh kachestva raboty auditorских organizatsii [On typical violations of the quality of work of auditing organizations]. *Auditorskie vedomosti — The auditor's journal*, 2014, no. 6, pp. 56–70 (in Russ.).
2. *Sheremet A.D., Suits V.P.* Audit [Auditing]. Moscow, Infra-M – Infra-M, 2006, 448 p. (in Russ.).
3. *Egorova I.S.* Organizatsiia vnutrennego kontroliia soglasno elementam, rekomendovannym Minfinom Rossii [The organization of internal control in accordance with the items recommended by the Ministry of Finance of the Russian Federation]. *Auditor — The Auditor*, 2014, no. 9, pp. 31–43 (in Russ.).
4. *Massarygina V.F.* O metodicheskikh podkhodakh k vyivleniiu i otsenke auditorских riskov [On the methodological approaches to the identification and the assessment of the auditing risks]. *Auditor — The Auditor*, 2014, no. 9, pp. 18–23. (in Russ.).
5. Otsenka riskov v auditorской deiatel'nosti [Risk assessment in auditing activities]. URL: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2013/Economics/7_139025.doc.htm (accessed: 17.12.2015) (in Russ.).
6. *Belozerova T.G., Gaidenko V.V.* Vliianie rezul'tatov otsenki sistemy vnutrennego kontroliia na ponimanie deiatel'nosti audiruемого litsa [The impact of the results of the assesment of the internal control system for the understanding of the activities of the audited entity]. *Auditorskie vedomosti — The auditor's journal*, 2015, no. 2, pp. 32–42 (in Russ.).
7. *Grinchenko V.A.* Razvitie metodiki otsenki auditorских riskov v protsesse audita: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12 [The development of methods for the assessment of auditing risk in the auditing process: autoabstract of the thesis paper in PhD in economics: 08.00.12]. Rostov on Don, 2012, 28 p. (in Russ.).
8. *Akimova E.V.* Riski v auditorской deiatel'nosti [Risks in auditing activities] *Spravochnik ekonomista — The economist's reference book*, 2014, no. 2. URL: http://www.profiz.ru/se/2_14/riski_audita/ (accessed: 17.12.2015) (in Russ.).
9. *Bulyga R.P.* Metodika audita intellektual'nogo kapitala [The methods of intellectual capital auditing]. *Auditor — The Auditor*, 2014, no. 2, pp. 17–35 (in Russ.).
10. *Guzov Ju.N., Strel'nikova O.V.* Praktika planirovaniia v risk-orientirovannom audite [Planning practice in the risk-oriented auditing]. *Auditorskie vedomosti — The auditor's journal*, 2015, no. 1, pp. 29–41 (in Russ.).

УДК 658.1

«Бизнес-аналитик» как современный востребованный профессиональный стандарт на рынке труда

КАЗАКОВА НАТАЛИЯ АЛЕКСАНДРОВНА,

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

E-mail: axd_audit@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В мировой экономике наблюдаются общие закономерности и тенденции, в том числе проблемы и предпочтения на рынке труда и соответственно в сфере образовательных услуг. В условиях роста конкуренции и усиления влияния международных факторов на экономику ведущая роль в инновационном подъеме государств отводится системе профессионального образования. Его целью является подготовка высококвалифицированных, востребованных экономикой кадров, способных воплощать лучшие идеи в научные проекты и практику бизнеса. Автор рассматривает бизнес-анализ как современный тренд высшего профессионального экономического образования нового поколения, обосновывает инновационные аспекты магистерской программы по бизнес-анализу, формирующие важнейшие квалификационные характеристики современных востребованных профессий финансового аналитика и бизнес-аналитика. В этой связи автор отражает основные конкурентные преимущества профессии бизнес-аналитика, а также объективную потребность в формировании профессионального стандарта «Бизнес-аналитик».

Ключевые слова: бизнес-аналитика, инновации, финансовый анализ, стандарты высшего образования, профессиональные компетенции.

Business Analyst as a Modern Professional Standard which is in Demand in the Labour Market

NATALIYA A. KAZAKOVA,

*Doctor of Economics, Professor, the Head of the Business Analysis Department,
Plehanov's Russian Economic University, Moscow, Russia*

E-mail: axd_audit@mail.ru

ABSTRACT

In the global economy, there are common patterns and trends, including problems and preferences in the labour market and in the area of educational services accordingly. In the light of growing competition and the increase of influence of international factors on the economy, the leading role in the innovational rise of states is played by a system of vocational education. Its purpose is to prepare highly skilled staff who are in-demand in the economy and who are capable of implementing the best ideas in scientific projects and business practices. The author considers business-analysis as the contemporary trend of higher professional economic education of the new generation. The innovative aspects of the master program for the business analysis which are forming the most important qualification characteristics of modern demanded professions of the financial analyst and business analyst are proved in the article. In this respect, the author justifies and reflects the main competitive advantages of the

profession of a business analyst, as well as an objective need for the formation of a professional standard which is "business analyst".

Keywords: *business-analytics, innovation, financial analysis, standards of the higher professional training, professional skills and competence.*

В XXI в. социально-экономическое пространство постепенно превращается в глобальную мировую экономику, что ведет к усилению влияния «мегарисков» на финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов. Влияние глобальных экономических процессов проявляется в интернационализации бизнесов, рынков труда и капитала, внедрении единых международных стандартов качества продукции, информации, учета, финансового контроля, аудита, системы оценочных микро- и макроэкономических показателей-индикаторов.

Сегодня международная экономика и бизнес испытывают проблемы, связанные с проявлением общих закономерностей и тенденций, в том числе с изменением потребностей работодателей на рынке труда и соответственно в сфере образования и подготовки кадров.

Усиление конкуренции и влияния международных факторов на экономику требуют объединения усилий ведущих мировых образовательных центров для повышения качества профессионального академического и прикладного образования. В сложных экономических условиях наша общая задача — обеспечить выпуск высококвалифицированных кадров, востребованных не только национальной, но и мировой экономикой, способных воплощать лучшие идеи в научные проекты и практику бизнеса.

В России на рынке труда на фоне постоянного роста вакансий наблюдается дефицит квалифицированных кадров, что вызвано произошедшими за годы реформ глобальными деформациями профессиональной структуры трудовых ресурсов. Чтобы сократить создавшийся дисбаланс, прежде всего необходимо повысить уровень «креативности» современных кадров. Этого можно достичь формированием у студентов аналитического мышления и востребованных профессиональных компетенций на основе освоения разнообразных

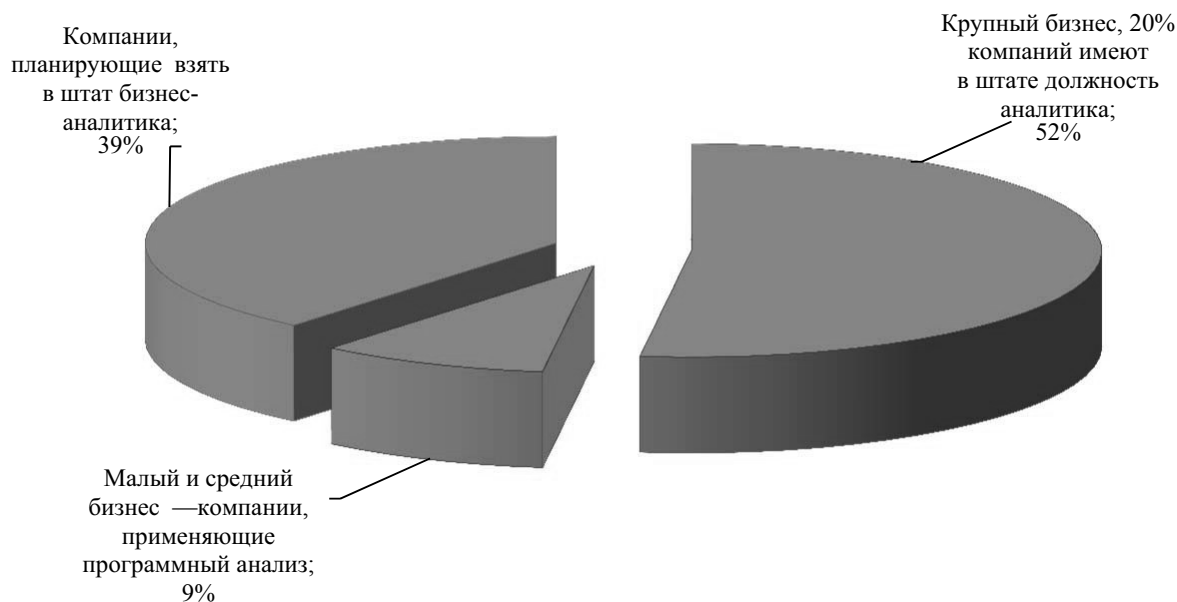
дисциплин экономического анализа, включающих финансовую и управленческую бизнес-аналитику [1].

Информация по праву считается специфическим товаром и уникальным нематериальным активом, определяющим конкурентоспособность компании. Ее наличие или отсутствие бывает решающим в ходе деловых переговоров или сделки. Но приобретение информации является только первым шагом, за которым следует ее анализ и извлечение необходимых данных. Именно поэтому сегодня анализ превратился в креативный вид управленческой деятельности. Его функции распространяются на все сферы и бизнес-процессы: маркетинг, систему управления качеством, ассортиментные программы, инвестиции, управление персоналом, производственный и финансовый менеджмент. Российская экономика, бизнес, наука, государственное управление нуждаются в современных кадрах финансовых и бизнес-аналитиков, занимающихся информационно-аналитической поддержкой и обоснованием принятия управленческих решений [2, 3].

Должность аналитика становится все более престижной и денежной в банковском секторе, холдингах, департаментах стратегического развития, государственных корпорациях. Развивающаяся сфера консалтинговых услуг, в том числе оценочный бизнес, различные виды аудита, саморегулируемые организации нуждаются в специалистах по финансовому анализу [4, 5].

Результаты проведенных исследований ведущих экономических журналов показывают высокую востребованность аналитических кадров (см. рисунок). По данным рейтинга профессий, проводимого аналитиками журнала «Абитуриент»¹, в число редакторов и авторов которого входят российские управленцы и журналисты, профессия «финансовый аналитик»

¹ Абитуриент. URL: <http://edunews.ru/magazine/> (дата обращения: 05.03.2016).



Востребованность и перспективность профессии бизнес-аналитика по результатам обследования российских компаний

заняла 6-е место из 20 самых высокооплачиваемых и востребованных в России.

По оценкам экспертов кадрового агентства «Юнити»², за прошлый год произошло удвоение числа вакансий бизнес-аналитиков. Уровень заработной платы их колеблется в пределах от 45 до 150 тыс. руб. в месяц, а специалисты с 5-летним стажем претендуют на 150–200 тыс. руб. в месяц. При этом рынок кандидатов очень узок и сосредоточен в Москве и Санкт-Петербурге, поскольку именно здесь находятся головные структуры большинства компаний³.

По мнению экспертов хедхантинговых компаний, бизнес-аналитики наиболее востребованы в банковском и инвестиционном секторах, в финансовых корпорациях и топливно-энергетическом комплексе. Кроме того, высокая востребованность данных специалистов имеется в компаниях-интеграторах, занимающихся полным циклом автоматизации и модернизации процессов компаний-заказчиков. «Бизнес-аналитики становятся принимающими на себя многообразные роли в организации, по мере того, как руководители признают важность

управления бизнес-процессами», — сказал Марк Башрум (Mark Bashrum), вице-президент по маркетингу и стратегической разведке в компании ESI International⁴ (мировой лидер, одним из направлений подготовки специалистов которого является бизнес-анализ).

Если говорить о тенденциях развития профессии бизнес-аналитика, то можно привести мнение профессионала в этой области. Аарон Виттенбергер (Aaron Whittenberger), бизнес-аналитик из Цинциннати (штат Огайо, США), консультант в области бизнес-анализа, имеющий 27-летний опыт в сфере бизнеса, один из ведущих специалистов по бизнес-анализу и сертификации профессионалов в области бизнес-анализа в Международном институте бизнес-анализа (ИБА®)⁵ выделил несколько ключевых тенденций:

1. В перспективе востребованность бизнес-аналитиков будет возрастать, так как управление бизнесом становится все более сложным.
2. Бизнес-анализ продолжает превращаться в профессию с быстрым карьерным ростом.

² Кадровое агентство «Юнити». URL: <http://www.uniti.info/> (дата обращения: 05.03.2016).

³ Зарплатомер. 2014. № 4(64). Апр. URL: <http://www.zarplatomer.ru/?id=67> (дата обращения: 05.03.2016).

⁴ Компания ESI International. URL: <http://www.esi-intl.com/> (дата обращения: 05.03.2016).

⁵ ИБА® — International Institute of Business Analysis. URL: <http://www.iiba.org/> (дата обращения: 05.03.2016).

3. Происходит все большее сближение профессий бизнес-аналитика, системного аналитика, организатора и контролера бизнес-процессов.

4. В малых и средних организациях бизнес-аналитики выполняют функции руководителей проектов.

5. Бизнес-аналитики будут играть решающую роль в обосновании решений и реализации инвестиционных проектов.

В ответ на эти вызовы современной экономики система высшего образования стимулирует университеты к созданию востребованных магистерских программ, обеспечивающих формирование у будущих кадров необходимых профессиональных компетенций — способность отбирать и консолидировать информацию, выполнять всесторонний экономический анализ проблемы, позволяющие обосновывать тактические и стратегические действия компании⁶ [6].

Американский экономист, профессор Чикагского университета, член Национальной академии наук США, нобелевский лауреат 2013 г. Ларс Питер Хансен (Lars Peter Hansen), выступая на конференции в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации 25.03.2015, посвятил целую лекцию о значимости экономического анализа в современных исследованиях в области экономики и финансов, включая необходимость использования комплексных подходов в финансовых прогнозах для формирования достоверных оценок в условиях неопределенности, в том числе математико-статистических, качественных, эвристических методов поведенческой экономики.

Безусловно, любой анализ является субъективным, но он основывается на определенной доказательной научно-методической базе, а количественные расчеты должны дополняться результатами экспертных оценок, поскольку в условиях неопределенности и рисков значительно повышается роль личности и эмоционального интеллекта в обосновании принятия правильных решений [7, 8].

⁶ См.: Национальный исследовательский институт «Высшая школа экономики». URL: <http://www.hse.ru> (дата обращения: 05.03.2016); Парижская школа экономики. URL: <http://www.parisschoolofeconomics.eu> (дата обращения: 05.03.2016).

Современная система подготовки кадров с высшим образованием предполагает три уровня формирования профессиональных аналитических компетенций.

В Российском экономическом университете имени Г.В. Плеханова (далее — РЭУ) первый уровень формируется в рамках бакалавриата, обеспечивая формирование базовых аналитических компетенций на основе изучения таких дисциплин, как «Экономический анализ», «Финансовый анализ», «Управленческий анализ».

Второй, более высокий, уровень подготовки аналитических кадров реализуется на магистерской программе «Финансовая и управленческая бизнес-аналитика», целью которой является овладение методикой и методологией проведения научных исследований по актуальным направлениям экономического анализа, навыками самостоятельной исследовательской работы, микроэкономического и макроэкономического анализа и моделирования с применением современных инструментальных средств, формирования прогнозов развития конкретных экономических процессов на микро- и макроуровне.

Актуальность дисциплин финансовой бизнес-аналитики связана с тем, что в условиях глобальной интеграции мировых экономик финансовый анализ становится международным языком бизнеса. Он является необходимым условием цивилизованных отношений между компаниями-партнерами, служит обоснованием принимаемых решений на различных уровнях управления. Способность принимать экономически обоснованные решения очень важна как для частного бизнеса — предпринимателей, руководителей предприятий и организаций, так и для государственных служащих, от которых зависит эффективность использования бюджетных средств. Для того чтобы повысить экономическую устойчивость бизнеса и эффективность управления, необходимо анализировать и оценивать свою работу в перспективе, решать финансовые вопросы и принимать управленческие решения с точки зрения значимости их влияния на возможные изменения в будущем.

Обучение студентов универсальным подходам к формированию и использованию в аналитической практике информационных

систем учетно-отчетных данных, навыкам выбора аналитического инструментария должно способствовать как развитию бизнеса, так и возрождению экономической культуры российских компаний. Особое внимание уделяется практическому анализу с целью приобретения умения правильно интерпретировать результаты и их значение для повышения эффективности управления экономикой и конкретным бизнесом. Этому способствует включение в программу специального курса практического компьютерного анализа.

Наличие степени магистра за рубежом считается необходимым минимальным требованием к образовательному уровню большинства сотрудников в крупном бизнесе, учебных заведениях, научно-исследовательских центрах и консалтинговых агентствах, а также на руководящих должностях в правительственных организациях.

Основными конкурентными преимуществами магистерской программы «Финансовая и управленческая бизнес-аналитика» можно назвать то, что:

1) она ориентирована на потребности новой экономики и современной кадровой политики в области бизнес-анализа: профессия бизнес-аналитика — одна из самых высокооплачиваемых и востребованных профессий в мире;

2) она востребована на российском рынке образовательных услуг в силу актуальности, новизны и недостаточности образовательных программ по подготовке финансовых и управленческих бизнес-аналитиков;

3) профессиональный цикл дисциплин имеет настраиваемый блок по выбору магистрантов, что максимально учитывает их интересы к определенным направлениям аналитической деятельности;

4) программа обеспечивает стартовый интеллектуальный капитал для академической и научной карьеры;

5) программа дает возможность участия в международных проектах и стажировках в университетах Европы и США, получения двойного и тройного диплома.

В настоящее время по магистерской программе «Финансовая и управленческая бизнес-аналитика» обучаются 48 человек.

На протяжении 3 лет наблюдается положительная динамика спроса на программу. Среди контингента обучающихся, поступивших для получения знаний по этой программе, 50% составляют выпускники РЭУ, в том числе выпускники факультетов бизнеса, маркетинга, финансового. Остальные магистранты — выпускники других более 20 вузов, в том числе конкурентов РЭУ, имеющие не только финансовое образование (30%), но и техническое, в основном по информационным технологиям (выпускники МГТУ им. Н.Э. Баумана и ряда региональных вузов). Все магистранты в настоящее время либо уже работают, либо в перспективе связывают свою профессиональную карьеру с бизнес-аналитикой. Магистранты работают в банковской сфере, в аудиторских компаниях, в консалтинговых компаниях, в подразделениях государственных корпораций, связанных с маркетингом, разработкой и обоснованием инвестиционных проектов, стратегическим анализом и т.п. Все студенты занимаются научно-исследовательской работой, имеют публикации в научных изданиях, в том числе в Сборнике научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов кафедры анализа хозяйственной деятельности «Синергия учета, анализа и аудита — основа эффективного управления мировой экономикой», выступают на Плехановских чтениях, многие из них планируют поступать в аспирантуру.

Все дисциплины профессионального цикла магистерской программы являются авторскими специальными курсами, обеспеченными учебной литературой, прошедшей рецензирование и получившей рекомендации учебно-методических объединений и профессионально-общественных организаций, а также специалистов-практиков. Кроме того, специальные дисциплины профессионального цикла прошли первоначальную апробацию в рамках программ повышения квалификации руководителей и специалистов Федеральной таможенной службы, аудиторов и др.

Магистерская программа обеспечивает профессиональную и кадровую поддержку инновационного, корпоративного бизнеса, государственного управления и российской науки,

поэтому ее вполне можно назвать инновационной на российском рынке образовательных услуг. Она формирует научно-теоретическую и практическую базу знаний у будущих финансовых и бизнес-аналитиков, необходимую для успешной аналитической работы в управлении бизнесом и государством. Наши научно-педагогические кадры — доктора и кандидаты наук, высококлассные специалисты-практики — обеспечивают востребованность магистров в крупном и корпоративном бизнесе, государственном управлении, органах налогового и финансового контроля, контрольно-счетных палатах, на рынке ценных бумаг, а также в многочисленных компаниях, оказывающих консалтинговые услуги по аудиту, бухгалтерскому учету, финансовому анализу, налоговому консультированию, оценке стоимости бизнеса [4, 5].

Третий уровень подготовки аналитиков — это образовательная программа подготовки кадров высшей квалификации в рамках аспирантуры по направлению «Экономика», научной специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», разд. 2 «Экономический анализ». Кафедра анализа хозяйственной деятельности РЭУ готовит кандидатов и докторов экономических наук, в том числе иностранных. Научные исследования соответствуют приоритетным направлениям научной деятельности университета:

1. Стратегический и ситуационный (оперативный) анализ деятельности экономических субъектов с учетом их специфики.

2. Развитие концептуальных основ финансового анализа, финансовый анализ по российским и международным стандартам, повышение качества и релевантности финансовой отчетности как информационной базы анализа и контроля бизнес-процессов.

3. Инструментарий аналитического обоснования, информационно-методическое обеспечение анализа и контроллинга эффективности функционирования и развития хозяйствующих субъектов с учетом их специфики [холдингов, приоритетных видов деятельности, государственных (муниципальных) учреждений], а также использования бюджетных средств.

В рамках учебного плана подготовки аспирантов кафедра анализа хозяйственной деятельности РЭУ читает две дисциплины: «Сов-

ременные концепции и прикладные исследования в области экономического анализа и контроля» (для всех программ по направлению «Экономика») и дисциплину специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» в части разд. 2 «Экономический анализ» и разд. 3 «Аудит, контроль, ревизия» Паспорта специальностей ВАК при Минобрнауки России.

Таким образом, мы полностью поддерживаем мнение наших коллег из Финансового университета при Правительстве Российской Федерации профессора В.И. Бариленко и профессора М.В. Мельник в том, что объективно назрела потребность в формировании профессионального стандарта «Бизнес-аналитик». Для этого сегодня существуют безусловные предпосылки, обоснованные в работах [8–10].

Во-первых, для повышения креативности современных кадров информационно-аналитический вид деятельности включен как обязательный в федеральные государственные образовательные стандарты высшего образования по направлениям «Экономика» и «Менеджмент» для всех трех уровней подготовки кадров.

Во-вторых, на рынке труда продолжает сохраняться высокая востребованность кадров, получивших диплом по комплексной специальности/профилю подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»⁷. Спрос на эту профессию стабилен на протяжении более 20 лет ее существования и не сокращается в период кризиса. Поэтому утверждение в 2015 г. профессиональных стандартов бухгалтера, контролера и аудитора подтверждает объективно назревшую необходимость разработки последнего, «связующего» стандарта аналитика в цепочке подготовки комплексного профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В-третьих, потребность в профессиональном стандарте доказывает высокий рейтинг профессии аналитика, которая сегодня, по данным ведущих кадровых агентств, является одной из наиболее перспективных и высокооплачиваемых в мире.

В-четвертых, в Паспорте специальностей ВАК при Минобрнауки России по направлению

⁷ Кадровое агентство «Юнити». URL: <http://www.uniti.info/> (дата обращения: 05.03.2016).

«Экономика» в рамках научной специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» имеется самостоятельный разд. 2 «Экономический анализ», представленный обширной тематикой исследований более чем по 20 направлениям. Количество подготовленных кадров высшей квалификации по данному направлению с каждым годом растет.

В-пятых, бесспорно, актуальным является включение нового стандарта «Анализ финансовой отчетности» в состав новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, что обусловлено возросшей необходимостью формирования единой нормативно-методологической базы для унификации процедур анализа основных показателей финансово-хозяйственной

деятельности всех экономических субъектов. Это обеспечит повышение качества оценки и сопоставимость результатов анализа для всех заинтересованных пользователей, и прежде всего, эффективности государственного управления экономикой.

Современные образовательные программы, соответствующие федеральным государственным образовательным стандартам высшего образования, а также соответствующим профессиональным стандартам, сегодня, бесспорно, будут определять конкурентоспособность российской системы высшего образования в рыночной среде и способствуют ее становлению в международном научном и образовательном пространстве.

Литература

1. Казакова Н.А. Проблемы реформирования высшего экономического образования и востребованность аналитических кадров в российской экономике в условиях кризиса // *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 23. С. 15–19.
2. Казакова Н.А. Становление школы экономического анализа им. В.И. Петровой в стенах РЭУ им. Г.В. Плеханова // *Лизинг. Технологии бизнеса*. 2015. № 7. С. 58–64.
3. Казакова Н.А. О перспективных направлениях в экономическом образовании // *Дизайн и технологии*. 2010. № 18 (60). С. 73–79.
4. Донцова Л.В. О магистерских программах подготовки профессиональных аналитиков нового поколения // *Журнал исследований по управлению*. 2015. Т. 1. № 1. С. 31–48.
5. Казакова Н.А. Финансовая и управленческая бизнес-аналитика в программах высшего образования нового поколения // *Экономический анализ: теория и практика*. 2012. № 9. С. 30–35.
6. Климова Н.В. Экономический анализ: история и перспективы развития // *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 23. С. 2–8.
7. Бариленко В.И. Подготовка бизнес-аналитиков // *Экономический анализ: теория и практика*. 2011. № 33. С. 42–47.
8. Казакова Н.А. Финансовый аналитик: есть должность, нет диплома // *БухСтиль*. 2008. № 1. С. 71–73.
9. Казакова Н.А. Предпосылки становления новой экономической специальности — аналитика // *Экономический анализ: теория и практика*. 2008. № 7. С. 56–59.
10. Казакова Н.А. Бизнес-аналитика как мировой тренд на рынке труда в условиях глобализации экономических рисков // *Международная экономика*. 2015. № 7. С. 72–77.

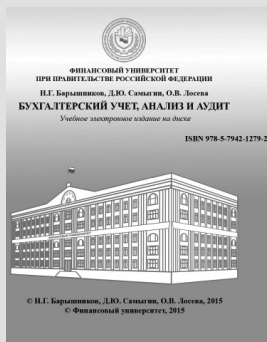
References

1. Kazakova N.A. Problemy reformirovaniia vysshego ekonomicheskogo obrazovaniia i vostrebovannost' analiticheskikh kadrov v rossiiskoi ekonomike v usloviakh krizisa [The problems of the reforms of higher professional economic education and the demand for the analytical personnel in the Russian economy under the conditions of crisis]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika* — Economic analysis: theory and practice, 2009, no. 23, pp. 15–19 (in Russ.).
2. Kazakova N.A. Stanovlenie shkoly ekonomicheskogo analiza im. V.I. Petrovoi v stenakh REU im. G.V. Plekhanova [The formation of the school of economic analysis by V.I. Petrova under the aegis of Plekhanov's Russian Economic University]. *Lizing. Tekhnologii biznesa* — Leasing. Technologies of business, 2015, no. 7, pp. 58–64 (in Russ.).

3. *Kazakova N.A.* O perspektivnykh napravleniakh v ekonomicheskom obrazovanii [On the promising trends in the economic education]. *Dizain i tekhnologii – Design and technology*, 2010, no. 18 (60), pp. 73–79 (in Russ.).
4. *Dontsova L. V.* O magistrskikh programmakh podgotovki professional'nykh analitikov novogo pokoleniia [On master programs dedicated to training professional analysts of the new generation]. *Zhurnal issledovaniia po upravleniiu – Management research magazine*, 2015, vol. 1, no. 1, pp. 31–48 (in Russ.).
5. *Kazakova N.A.* Finansovaia i upravlencheskaia biznes-analitika v programmakh vysshego obrazovaniia novogo pokoleniia [Financial and administrative business-analytics in the programs of professional higher education of the new generation]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2012, no. 9, pp. 30–35 (in Russ.).
6. *Klimova N. V.* Ekonomicheskii analiz: istoriia i perspektivy razvitiia [Economic analysis: history and the prospects for development]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2009, no. 23, pp. 2–8 (in Russ.).
7. *Barilenko V.I.* Podgotovka biznes-analitikov [Training business-analysts]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2011, no. 33, pp. 42–47 (in Russ.).
8. *Kazakova N.A.* Finansovyi analitik: est' dolzhnost', net diploma [Financial analyst: there is a position, but there is no diploma]. *BukhStil' – BuhStyle*, 2008, no. 1, pp. 71–73 (in Russ.).
9. *Kazakova N.A.* Predposylki stanovleniia novoi ekonomicheskoi spetsial'nosti – analitika [The prerequisites of the formation of the new economic position – an analyst]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika – Economic analysis: theory and practice*, 2008, no. 7, pp. 56–59 (in Russ.).
10. *Kazakova N.A.* Biznes-analitika kak mirovoi trend na rynke truda v usloviakh globalizatsii ekonomicheskikh riskov [Business-analyst as the world trend in the labor market under the conditions of the globalization of economic risks]. *Mezhdunarodnaia ekonomika – International economics*, 2015, no. 7, pp. 72–77 (in Russ.).



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

Профессиональное суждение бухгалтера при выборе критериев существенности

СИТНИКОВА ВАЛЕНТИНА АНАТОЛЬЕВНА,

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

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

E-mail: sitnikova_vak@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Развитие системы бухгалтерского учета сопровождается увеличением количества ситуаций, в которых факты хозяйственной жизни отражаются в зависимости от субъективных оценок, в частности от критерия существенности.

В статье рассматриваются две группы критериев существенности, которые являются результатом профессионального суждения бухгалтера и необходимы соответственно для отражения фактов хозяйственной жизни в системе учета и раскрытия информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предлагаются ориентировочные подходы к определению критериев в различных ситуациях на основании требований нормативных документов.

Обосновывается необходимость применения аналитических показателей в качестве критериев для выявления существенного изменения финансового положения организации, что оказывает влияние на порядок раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Тщательная разработка совокупности критериев существенности в системе бухгалтерского учета будет способствовать обеспечению качественного уровня учетной информации.

Ключевые слова: профессиональное суждение бухгалтера, существенность, критерии существенности, существенная информация, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Professional Judgement of an Accountant while Choosing the Criteria of Materiality

VALENTINA A. SITNIKOVA,

Ph. D. in Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Department of accounting,

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

E-mail: sitnikova_vak@mail.ru

ABSTRACT

The development of the accounting system is accompanied by an increase in the number of situations, when the facts of economic activities are reflected depending on judgments, especially on the criteria of materiality.

The article considers two groups of materiality criteria, which are the result of the professional judgment of an accountant and are therefore necessary for the reflection of the facts of economic activity in the accounting system as well as the disclosure of the information about the financial condition and the financial results of the organization in accounting (financial) statements.

Approximate approaches to the identification of criteria in various situations basing on the requirements of normative documents are proposed in the article.

The necessity of applying analytical indicators as the criteria for the identification of significant changes in the financial position of the organization is justified, which creates an impact on the disclosure procedures in the accounting (financial) statements.

Thorough and elaborate development of the combination of the materiality criteria in the accounting system will help to ensure the increased quality level of accounting information.

Keywords: *the accountant's professional judgment, materiality, the criteria of materiality, material information, accounting (financial) reporting.*

Развитие системы бухгалтерского учета сопровождается увеличением количества ситуаций, в которых возникает необходимость применения профессионального суждения бухгалтера. Нормативные документы все менее строго регулируют порядок отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и раскрытия информации о деятельности организации в бухгалтерской отчетности. В условиях неопределенности профессиональное суждение становится единственным способом поиска верного решения, которое направлено на формирование качественной, достоверной информации в системе учета.

Существенность является одним из критериев бухгалтерского учета, на который ориентируются во многих ситуациях специалисты при выполнении бухгалтерских процедур. Как следствие, отмеченный критерий должен быть тщательно проработан для каждой конкретной ситуации в целях формирования полной и достоверной информации для заинтересованных пользователей. Приходится констатировать, что вопросам разработки отдельных признаков существенности не всегда уделяется достаточное внимание, в этой связи в ряде случаев имеется основание поставить под сомнение достоверность и обоснованность учетных данных и, как следствие, показателей отчетности. С учетом сложившейся практики специалисты отмечают, что «определение существенности в учетной политике организаций носит формальный характер либо критерий существенности информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, и вовсе не утверждается» [1]. В этой связи целесообразно обратиться к различным ситуациям, влияние которых на учетную систему находится в зависимости от критерия существенности.

Введение критериев существенности в бухгалтерском учете связано с необходимостью концентрации внимания, прежде всего, на информации, которая является значимой, важной для пользователей. Соответственно, для фактов, которые попадают в категорию существенных, устанавливается, как правило, особый порядок отражения в учете или (и) раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом к некоторым из них мы уже обращались ранее [2].

Ситуации применения критерия существенности в бухгалтерском (финансовом) учете условно можно подразделить на две группы. Первая из них охватывает процедуры отражения фактов хозяйственной жизни в системе учета и, как следствие, оказывает влияние на показатели отчетности. Вторая группа регулирует исключительно вопросы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности для заинтересованных внешних и внутренних пользователей. Выбранные организацией критерии должны быть закреплены в учетной политике. Остановимся на отмеченных ситуациях более подробно.

Среди критериев, влияющих на отражение фактов хозяйственной жизни в системе учета, рассмотрим: различия в сроках полезного использования частей, из которых состоит объект основных средств; признаки инвестиционного актива; порядок учета расходов на приобретение ценных бумаг; признаки существенных ошибок для выбора способа их устранения. Так, в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.2001. № 26н (в ред. от 24.12.2010), критерий существенности должен быть установлен для определения единицы учета основных средств. В п. 6 ПБУ 6/01 указывается, что

«в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект» (курсив наш. — В.С.). В этой связи организациям необходимо в учетной политике устанавливать критерий существенности различия сроков полезного использования в отношении частей, из которых состоит объект основных средств. При этом разница может быть определена, например, в процентах, в количестве месяцев (лет) либо исходя из принадлежности к амортизационным группам.

В ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утвержденном приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н (в ред. от 06.04.2015), при раскрытии порядка учета расходов по кредитам и займам выделяется такой объект имущества, как инвестиционный актив. Подготовка инвестиционного актива к предполагаемому использованию «требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление» (п. 7 ПБУ 15/2008) (курсив наш. — В.С.). Таким образом, критерии существенности расходов в отношении таких активов оказывают непосредственное влияние на способ отражения в учете процентов по полученным кредитам и займам. Наиболее логичным вариантом в этой ситуации является установление точной абсолютной величины, признаваемой существенной при квалификации инвестиционного актива, либо процента от величины показателя по статье «Основные средства» бухгалтерского баланса, например, на последнюю отчетную дату.

Порядок учета расходов (отличных от сумм, предусмотренных договором) на приобретение ценных бумаг, в соответствии с п. 11 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденном приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (в ред. от 06.04.2015), также находится в зависимости от критерия существенности. Если такие расходы несущественны по сравнению с суммой, предусмотренной договором, возможно их отражение в составе группы прочих расходов. В отмеченной ситуации в качестве критерия существенности логично устанавливать в учетной политике процент от величины расходов, предусмотренных договором. Однако

«подсказка» в ПБУ 19/02 не исключает возможности указания в учетной политике абсолютного значения в качестве признака существенности. Без установления критериев существенности также невозможно выявление признаков обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, поскольку в соответствии с п. 37 ПБУ 19/02 обесценением финансовых вложений признается «устойчивое существенное снижение стоимости...» (курсив наш. — В.С.).

Порядок устранения ошибок в системе учета также находится в зависимости от их существенности. Требования к способам устранения как существенных, так и несущественных ошибок содержатся в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», утвержденном приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н (в ред. от 06.04.2015). Установленные организациями признаки признания ошибок существенными также должны раскрываться в положениях учетной политики. При их разработке организации могут ориентироваться на абсолютные значения. Логично принимать во внимание влияние допущенных ошибок на показатели отчетности.

Обратимся теперь к группе признаков, влияющих на раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Применение различных критериев существенности требуется в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»¹, ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»², ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»³, ПБУ 9/99 «Доходы организации»⁴ и ПБУ 10/99 «Расходы организации»⁵, ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском

¹ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015).

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98): приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н (в ред. от 06.04.2015).

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010).

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (в ред. от 06.04.2015).

⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 06.04.2015).

учете и отчетности» и др. При разработке критериев раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности целесообразно принимать во внимание рекомендацию аудиторам и аудиторским организациям, которая содержится в письме Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01: «Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Иначе, существенность при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов».

Большое количество проблемных вопросов вызывает норма ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» о ретроспективном отражении в отчетности последствий изменения учетной политики. Ретроспективный метод предполагает корректировку показателей отчетности, относящихся к предыдущим отчетным периодам. При этом важным является указание в п. 15 ПБУ 1/2008 на последствия изменений, «оказавшие или способные оказать *существенное* влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств» (курсив наш. — В.С.).

Известно, что применение ретроспективного метода корректировки показателей отчетности является невероятно трудоемким. Ситуация осложняется еще и необходимостью разработки критериев «существенного влияния на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств». При этом существенное изменение финансовых результатов или движения денежных средств может быть выявлено с помощью определения процента отклонения от исходного показателя, раскрываемого соответственно в отчете о финансовых результатах или отчете о движении денежных средств. Для разработки же критериев существенного изменения финансового положения организации недостаточно определения процента отклонения от исходного показателя такой важнейшей формы отчетности, как бухгалтерский баланс. Логично в этой ситуации установить несколько показателей, увеличение или уменьшение которых свыше определенных границ будет характеризовать существенное изменение финансового

положения. Однако существует несколько причин, указывающих на сложность этого процесса:

- во-первых, большое количество методик анализа и оценки финансового состояния организации. Это обстоятельство затрудняет выбор показателей;
- во-вторых, для выбора показателей и установления границ, при выходе за которые изменение финансового положения будет являться существенным, требуются глубокие знания в области анализа финансового состояния организации;
- в-третьих, большое количество групп пользователей информацией, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ориентируясь на интересы одних групп, мы рискуем не принять (принять в недостаточной мере) во внимание интересы других групп пользователей.

Тем не менее отмеченные сложности не должны стать препятствием при формировании качественной, достоверной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности для заинтересованных пользователей. При выборе показателей следует ориентироваться на методики анализа и оценки финансового состояния ведущих специалистов в области анализа. Организация может также принять за основу Методологические рекомендации по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные Госкомстатом России 28.11.2002, которые содержат варианты оценки финансового состояния организации: отличное, хорошее, удовлетворительное и неудовлетворительное. При этом оценка производится на основании значений показателей в отчетном году и оценки динамики показателей. В этом случае существенным изменением финансового положения организации логично признавать изменение его оценки. Важно при выборе показателей принимать во внимание «важнейшие составляющие, предпосылки или следствия финансового благополучия: постоянная платежеспособность, ликвидность баланса, финансовая независимость и высокая результативность хозяйствования» [3].

Представляет интерес применение предлагаемых Н.В. Сизых и Д.С. Сизых наглядных балансовых моделей, которые «позволяют снизить

время и объем обрабатываемой информации с сохранением точности оценок на уровне общепринятых методов» [4].

Информация о целесообразности применения аналитических показателей актуальна не только для реализации норм ПБУ 1/2008, но и для выполнения требований п. 6 ПБУ 7/98, п. 25 ПБУ 4/99, п. 18.2 ПБУ 9/99, п. 21.2 ПБУ 10/99, ПБУ 22/10.

Следует отметить, что в практике организаций возможны ситуации, в которых несущественные по своей величине активы или обязательства могут в будущем привести к серьезным последствиям. В случае, когда бухгалтер на основании своего профессионального суждения может предположить получение потенциального дохода или упущенной выгоды от таких объектов учета, информацию о них следует раскрывать в пояснениях к отчетности вне зависимости от их оценки на отчетную дату.

Важно, что п. 13 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» содержит норму о том, что «последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении». При этом очевидно, что «любые изменения, внесенные организацией в свой внутренний регламент ведения бухгалтерского учета, влекут за собой определенные последствия» [5].

На возможность внесения изменений в учетную политику организации при «существенном изменении условий деятельности экономического субъекта» (курсив наш. — В.С.) указано в п. 6 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014). Данный Федеральный закон не дает представления о ситуациях, в которых изменения условий деятельности можно считать существенными, но этот момент поясняется в п. 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В качестве примеров существенного изменения «условий хозяйствования» ПБУ 1/2008 приводит случаи реорганизации, смены видов деятельности. Перечень примеров является открытым, что свидетельствует о возможности применения профессионального суждения в отношении случаев существенных изменений условий деятельности.

В п. 6 ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» отмечается, что «существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации». При этом далее указывается, что «событие после отчетной даты признается *существенным*, если без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности» (курсив наш. — В.С.). Критерии оценки степени существенности событий после отчетной даты, разработанные на основе профессионального суждения, также являются элементом учетной политики организации.

На необходимость разработки критериев существенности при раскрытии информации свидетельствуют и другие положения по бухгалтерскому учету. Так, ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» многократно акцентирует внимание на категории существенности при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности (пп. 9, 10, 25, 37). В п. 9 ПБУ 4/99 раскрывается требование о необходимости последовательного применения принятых содержания и форм отчетности, указаны исключительные случаи внесения изменений в них. Организации имеют возможность внести дополнительные строки в формы отчетности для раскрытия информации, которая является важной для пользователей. *Существенное* изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерской отчетности вместе с указанием причин, вызвавших это изменение. В п. 10 ПБУ 4/99 отмечается необходимость внесения корректировок в данные за период, предшествующий отчетному, для обеспечения сопоставимости показателей. При этом каждая *существенная* корректировка также должна поясняться с указанием причин, вызвавших ее.

В п. 25 ПБУ 4/99 содержится требование о формировании отчетных данных исходя из действующих правил. «*Существенные* отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской

отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении» (курсив наш. — В.С.). О необходимости раскрытия *существенных* отступлений от правил, предусмотренных ПБУ 4/99, указано в п. 37.

Таким образом, отмеченная норма п. 25 ПБУ 4/99 регулирует не только раскрытие информации в ситуациях, которые вызвали существенное изменение финансового положения организации, но и в случаях, когда отступления были существенными, но это не повлекло существенного изменения понимания финансового положения организации. Как следствие, разработка критериев в учетной политике в этом случае может вестись в двух вариантах. В первом — существенное отступление можно увязать с существенным изменением финансового положения организации и в учетную политику включить положение о том, что существенным признается отступление от действующих правил формирования отчетных данных, если такое отступление влечет существенное изменение финансового положения организации. Второй вариант менее предпочтителен, поскольку требует разработки двух критериев: одного — для признания отступления существенным, другого — для выявления существенного изменения финансового положения организации.

Как известно, порядок устранения ошибок в отчетности содержится в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» и находится в зависимости от их существенности. При установлении критерия существенности ошибки следует принимать во внимание процент искажения той или иной статьи отчетности под влиянием этой ошибки. ПБУ 22/10 предусматривает зависимость от критерия существенности не только порядка устранения ошибки, но и необходимости подготовки и представления пересмотренной бухгалтерской отчетности. В этой связи чрезвычайно важны как количественные критерии существенности, так и качественные признаки.

В ПБУ 9/99 «Учет доходов организации» и ПБУ 10/99 «Учет расходов организации»

уделяется большое внимание порядку раскрытия информации о прочих доходах и расходах в отчете о финансовых результатах. Пункт 18.2 ПБУ 9/99 свидетельствует о возможности «свернутого» представления прочих доходов и расходов, если «доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, ...не являются *существенными* для характеристики финансового положения организации» (курсив наш. — В.С.). В свою очередь норма в отношении прочих расходов содержится в п. 21.2 ПБУ 10/99. В отмеченных ситуациях необходима разработка допустимых вариантов раскрытия «сальдированной» информации о прочих доходах и расходах с учетом их видов в отчете о финансовых результатах. При этом важно принимать во внимание в каждом конкретном случае влияние варианта раскрытия на финансовое положение организации. Как следствие, проверку такого влияния следует осуществлять с использованием некоторого набора коэффициентов, характеризующих изменение финансового положения. В учетную политику необходимо также включать положение о том, какие факты хозяйственной деятельности являются для организации «аналогичными по характеру». При отсутствии в учетной политике положений о возможных случаях «сальдирования» прочих доходов и расходов и влиянии на финансовое положение организации считаем необходимым полное, т.е. развернутое, представление информации о прочих доходах и расходах по соответствующим статьям в отчете о финансовых результатах.

Таким образом, рассмотренные выше требования действующих нормативных документов дают основания для следующих выводов.

Во-первых, учетная политика должна содержать не один критерий существенности, а их совокупность для различных ситуаций, предусмотренных нормативными документами. Практика же свидетельствует, что организации часто ограничиваются фразой о 5%-ном пороге существенности, что недостаточно в ряде случаев для выполнения требований нормативных документов и, как следствие, для

удовлетворения информационных потребностей пользователей бухгалтерской информации.

Во-вторых, положения учетной политики разрабатываются в отношении двух групп критериев существенности: одни предназначены для обоснованного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, другие регулируют порядок раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В-третьих, необходимость определения совокупности критериев существенности отмеченных выше двух групп оказывает влияние на структуру учетной политики организации, предполагая несколько вариантов их раскрытия в положениях учетной политики (в специально выделенном разделе либо предусматривая распределение этих положений в разрезе объектов учета, к формированию информации о которых относится тот или иной критерий).

В-четвертых, в ряде случаев разработка критериев при формировании положений учетной политики требует знаний в области анализа финансового состояния организации.

Очевидно, что критерий существенности в настоящее время является неотъемлемым признаком при отражении ряда фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете. Он также чрезвычайно важен при раскрытии информации о финансовом состоянии организации и финансовых результатах ее деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Процесс обеспечения достоверной информацией пользователей осложняется субъективностью критериев существенности. Тем не менее необходимо приложить возможные усилия для формирования в учете и в отчетности максимально полезной информации для внешних и внутренних пользователей.

Литература

1. *Котлячков О.В., Фазульнова З.З., Денисова Н.Л.* Необходимость раскрытия информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом критерия существенности // Все для бухгалтера. 2014. № 2.
2. *Ситникова В.А.* Критерии существенности в бухгалтерском учете // Аудитор. 2015. № 1–2.
3. *Кондратьева Е.А., Шальнева М.С.* Анализ финансового состояния компании как основа управления бизнесом // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2013. № 8.
4. *Сизых Н.В., Сизых Д.С.* Особенности и преимущества применения наглядных балансовых моделей для анализа финансового состояния компании // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 25.
5. *Авдеев В.* Изменение и дополнение учетной политики // Аудит и налогообложение. 2014. № 1.

References

1. *Kotliachkov O. V., Fazul'ianova Z. Z., Denisova N. L.* Neobkhodimost' raskrytiia informatsii o zapasakh v bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti s uchetom kriteriia sushchestvennosti [The necessity of the information disclosure about the inventory of the financial and accounting reporting taking into account the materiality principle]. Vse dlia bukhgaltera — Everything for an accountant, 2014, no. 2 (in Russ.).
2. *Sitnikova V. A.* Kriterii sushchestvennosti v bukhgalterskom uchete [Materiality principles and criteria in accounting]. Auditor — The Auditor, 2015, no. 1–2 (in Russ.).
3. *Kondrat'eva E. A., Shal'neva M. S.* Analiz finansovogo sostoianiia kompanii kak osnova upravleniia biznesom [The analysis of the financial condition of a company as the basis for business management]. Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet — Financial Herald: finance, taxes, insurance, accounting, 2013, no. 8 (in Russ.).
4. *Sizykh N. V., Sizykh D. S.* Osobennosti i preimushchestva primeneniia nagliadnykh balansovykh modelei dlia analiza finansovogo sostoianiia kompanii [Peculiarities and advantages of the application of illustrative accounting models for the analysis of the financial condition of the company]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2015, no. 25 (in Russ.).
5. *Avdeev V.* Izmenenie i dopolnenie uchetnoi politiki [Changes and additions to the accounting policy]. Audit i nalogooblozhenie — Auditing and taxation, 2014, no. 1 (in Russ.).

Конференция по гармонизации усилий работодателей и вузов в подготовке новых кадров

В завершение первого весеннего месяца 2016 г. в Финансовом университете состоялась Международная научно-методическая конференция «Образовательные программы и профессиональные стандарты: поиск эффективного взаимодействия», на которой обсуждались вопросы, оказывающие существенное влияние на содержание рабочих программ по конкретным дисциплинам и на учебные планы подготовки бакалавров, магистров и аспирантов.

Конференция проводилась в период традиционных мартовских встреч членов Учебно-методического объединения вузов России по подготовке специалистов в области финансов, учета и мировой экономики, которое успешно работало почти 25 лет. Поэтому в конференции приняли участие представители многих вузов России, стран Евразийского союза и дальнего зарубежья (на конференции были представлены 65 вузов из 49 городов России). Активно откликнулись и проявили интерес к участию в конференции представители работодателей среднего и малого бизнеса, большую активность в проведении секционных заседаний и круглых столов проявили разработчики профессиональных стандартов. Всего в конференции приняли участие 1 175 человек.

Участников конференции приветствовал ректор Финансового университета доктор экономических наук, профессор М.А. Эскиндаров.

На пленарном заседании конференции выступили А.Н. Шохин, председатель Национального совета при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям, президент Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП), Л.Ю. Ельцова, заместитель министра труда и социальной защиты Российской Федерации, А.В. Куртин, первый

заместитель председателя Правления Пенсионного фонда Российской Федерации, А.А. Климов, заместитель министра образования и науки Российской Федерации, А.В. Мурычев, председатель Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка, исполнительный вице-президент РСПП, О.А. Замулин, председатель Федерального учебно-методического объединения в сфере высшего образования по укрупненной группе специальностей и направлений подготовки «Экономика и управление», декан факультета экономических наук НИУ ВШЭ.

С развернутым докладом об опыте Финансового университета по гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов выступила первый проректор по учебной и методической работе Финансового университета Н.М. Розина.

Все выступления на конференции вызвали большой интерес у ее участников, было задано много вопросов, которые касались как порядка введения профессиональных стандартов, так и направлений уточнения внутренних регламентов организаций, которые должны быть четко увязаны с обобщенными трудовыми функциями, сформулированными в профессиональных стандартах.

Много вопросов ставили работники вузов. Они касались направлений уточнения программ и координации образовательных программ на разных уровнях подготовки кадров: бакалавров, магистров и аспирантов, а также взаимодействия академического и профессионального образования.

Для всех участников конференции прочел лекцию лауреат Нобелевской премии по экономике 2010 г. Кристофер Антониу Писсаридес по проблеме «Человеческий капитал как фактор роста и развития экономики». Лекция вызвала

большой интерес участников, и вокруг основных вопросов, поставленных в ней, развернулась активная дискуссия.

Во второй половине дня работали три дискуссионные площадки:

- «Гармонизация интересов рынка труда и образования»;
- «Профессионально-общественная аккредитация образовательных программ: трансферт лучших отечественных и зарубежных практик»;
- «Независимая оценка квалификаций как гарантия качества специалиста».

Основные направления дискуссии были связаны с обсуждением следующих вопросов:

- какой выпускник нужен работодателю;
- национальная рамка квалификаций как инструмент сопряжения сфер труда и образования;
- формирование и развитие рынка труда в Российской Федерации: ключевые проблемы;
- рынок труда и образования — не параллельные миры;
- высшее образование и рынок труда: новая парадигма взаимодействия;
- адресная подготовка кадров: дипломированные «безработные» — не наш путь развития;
- образование фундаментальное или образование практико-ориентированное?
- от «рынка дипломов» к «рынку квалификаций»;
- актуализация образовательных программ с учетом профессиональных стандартов: связанные компоненты и контрольные точки;
- государственная аккредитация и профессионально-общественная аккредитация: общее и особенное;
- профессионально-общественная аккредитация как гарантия востребованности образовательной программы на рынке труда;
- методология и организация проведения аккредитационной экспертизы образовательных программ на соответствие профессиональным стандартам;
- разные уровни высшего образования — разные подходы к профессионально-общественной аккредитации: степень участия работодателей в формировании образовательной программы;

- отсутствие профессионально-общественной аккредитации образовательных программ: юридические и экономические последствия;

- роль государственных органов власти, профессиональных сообществ, работодателей, системы профессионального образования в формировании и функционировании системы профессиональной оценки квалификации и в использовании результатов профессиональной квалификации;

- признание результатов проведения оценки и сертификации в сфере труда и профессиональном образовании;

- согласованность принципов и правил проведения оценки и сертификации квалификаций с действующим нормативным регулированием в сфере профессионального образования и труда.

Второй день на конференции был посвящен работе секций и круглых столов, на которых обсуждались вопросы взаимодействия работодателей с вузами, форм учета требований профессиональных стандартов в процессе разработки рабочих программ и учебных планов.

Учитывая профиль журнала, проанализируем итоги работы круглого стола «Подготовка бухгалтеров и аудиторов: пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов».

В работе данного круглого стола приняло участие 130 человек, в том числе представители вузов России, общественных организаций бухгалтеров и аудиторов, работодателя, а также представители крупных аудиторских организаций.

В выступлениях были представлены основные положения стандартов, разработанных рабочими группами и утвержденных приказами Минтруда России:

1. «Бухгалтер».
2. «Аудитор».
3. «Внутренний аудитор».
4. «Специалист по внутреннему контролю».
5. «Специалист по финансовому консультированию».

Для обсуждения на заседании были вынесены следующие вопросы:

- вузы, профессиональные объединения и корпорации: конкуренты или союзники на рынке образовательных услуг бухгалтеров и аудиторов?

- профессиональный стандарт бухгалтера, аудитора, контролера — «техническое задание» или «методические рекомендации» для составления образовательных программ вуза?

- международные требования к подготовке бизнес-аналитиков и проблемы адаптации образовательных программ;

- уровни высшего образования и ступени карьерного роста (уровни квалификации) бухгалтера и аудитора: совпадения и дисбалансы;

- профессиональная аккредитация образовательных программ в области учета и аудита: интересы вуза, профессионального сообщества и специалиста;

- опыт синхронизации процесса освоения компетенций образовательных и профессиональных стандартов (на примере магистерских программ Финансового университета).

Основной модератор круглого стола — А.Г. Грязнова, президент Финансового университета, доктор экономических наук, профессор.

В заседании круглого стола принял участие и выступил с докладом Г.Л. Савельев, вице-президент Российского отделения Международного института бизнес-анализа.

С постановочными докладами выступили:

- Л.З. Шнейдман, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор;

- В.Г. Гетьман, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета, доктор экономических наук, профессор;

- Л.И. Хоружий, проректор по экономической работе Российского государственного аграрного университета — МСХА имени К.А. Тимирязева, президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, доктор экономических наук, профессор.

Активное участие в дискуссии приняли руководители кафедр и руководители магистерских программ Финансового университета И.Ф. Ветрова, заведующая кафедрой «Аудит и контроль», доктор экономических наук, доцент, В.И. Бариленко, заведующий кафедрой «Экономический анализ», доктор экономических наук, профессор, Н.Д. Бровкина, заместитель заведующей кафедрой «Аудит и контроль», кандидат

экономических наук, доцент, которая провела глубокий анализ соответствия компетенций, выделенных в профессиональных стандартах и рабочих программах дисциплин по соответствующей специализации.

Представители группы разработчиков стандартов отметили основные положения стандартов и осветили направления дискуссии, которая ведется в настоящее время в профессиональном сообществе по результативности их использования в практической деятельности экономических субъектов разного профиля и масштабов.

В дискуссии выступило восемь человек. Присутствующие задали множество вопросов разработчикам стандартов и активно обменивались мнениями о необходимости их широкой апробации и уточнения на этой основе.

Учитывая широкое участие в заседании представителей вузов, большое внимание было уделено анализу готовности вузов к учету требований профессиональных стандартов в учебных программах, подчеркивалась необходимость усиления практико-ориентированного подхода к построению учебных планов, более широкого использования кейсов в процессе обучения, усиления внимания к организации практик, в рамках которых студенты получают возможность активно изучить специфику работы в разных сферах экономики.

Высоко оценивая значимость разработки и использования профессиональных стандартов, участники заседания высказали ряд предложений, связанных с составом, содержанием и порядком использования профессиональных стандартов в работе экономических субъектов, и приняли резолюцию заседания, выделив следующие основные предложения:

1. Полностью поддерживая значимость и необходимость совершенствования контрольной функции управления, участники отметили необходимость более четкого разграничения, если это возможно, или объединения стандартов внутреннего аудитора и специалиста по внутреннему контролю.

2. Учитывая, что в настоящее время стандарты отличны по степени детализации отдельных разделов, целесообразно типизировать подход к их построению, что позволит в дальнейшем обеспечить более четкое взаимодействие между специалистами

разного профиля, но выполняющими взаимосвязанные трудовые функции и виды работ.

3. В процессе мониторинга результатов использования профессиональных стандартов целесообразно разработать основные должностные инструкции по уровням квалификации специалистов одного профиля.

4. Отмечена необходимость разработки специального стандарта бизнес-аналитика, как специалиста, востребованного многими организациями (в настоящее время более 20% крупных компаний имеют в штате бизнес-аналитика, а планируют взять в штат аналитиков более 39% (данные кадрового агентства «Юнити». URL: <http://www.uniti.info>).

Приведенные данные убедительно доказывают, что бизнес-аналитика стала самостоятельной областью профессиональной деятельности, что подтверждает необходимость разработки самостоятельного профессионального стандарта наряду со стандартом «Финансовый аналитик».

5. Учитывая расширение границ государственного аудита, целесообразно разработать специальный стандарт по этому профилю деятельности финансовых контролеров, опираясь на государственные стандарты аудита, утвержденные Коллегией Счетной палаты Российской Федерации.

6. При разработке в вузах образовательных программ новых стандартов обучения — бакалавриат, магистратура и аспирантура — необходимо более полно опираться на профессиональные стандарты, учитывая требования к уровню образования работника, занимающего определенную должность.

Вместе с тем представители вузов активно подчеркивали необходимость:

а) учитывать особенности академического и профессионального образования и их сочетание;

б) учитывать, что при подготовке образовательных программ вузы ориентируются на тенденции развития учетно-контрольных процессов и аналитических процедур в будущем, т.е. они носят опережающий характер и могут включать эти вопросы в более широкой трактовке, которая не включена в трудовые функции профессионального стандарта.

Участники круглого стола считают необходимым учесть высказанные предложения при уточнении целей и задач мониторинга использования профессиональных стандартов.

В процессе заседания были намечены регулярные встречи разработчиков профессиональных стандартов с представителями выпускающих (специализированных) кафедр.



ИНСТИТУТ СОКРАЩЕННЫХ ПРОГРАММ

Второе высшее образование в Финансовом университете

Проводится набор на обучение по следующим программам бакалавриата:

Направление подготовки	Программа
ЭКОНОМИКА	Банковское дело и финансовые рынки
	Корпоративные финансы
	Бухгалтерский учет, анализ и аудит
	Государственные и муниципальные финансы
	Налоги и налогообложение
	Страхование
МЕНЕДЖМЕНТ	Финансовый менеджмент
	Антикризисное управление
ЮРИСПРУДЕНЦИЯ	Гражданское и предпринимательское право
	Финансовое и налоговое право
	Международное финансовое право

Начало занятий: сентябрь 2016 г. Срок обучения: 3 года.

Стоимость обучения:

вечерняя форма — 138 900 руб. в год (158 200 руб. в год — для иностранных граждан).

заочная форма — 111 900 руб. в год (134 500 руб. в год — для иностранных граждан).

Формы занятий: Вечерняя — ежедневно по будням с 18.30 до 21.40 Заочная По будням — 2 раза в неделю с 18.30 до 21.40 По субботам — еженедельно с 10.00 до 16.50 По сессиям — 2 раза в год учебные сессии продолжительностью 3 недели	Контакты: Приемная комиссия ИСП: 8(499)943-93-37 8(499)943-94-16 <i>По будням с 10.00 до 18.00</i>
--	---