

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 5 / 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. Шеремет, президент НП ААС, доктор экономических наук, профессор

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета – главный редактор

М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа

и аудита 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, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

И.Ф. Ветрова, доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

Г.В. Глазкова, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, 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, профессор Департамента учета, анализа и аудита 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

Е.В. Никифорова, доктор экономических наук, профессор, заместитель руководителя Департамента учета, анализа и аудита по учебной работе Финансового университета

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

С.Д. Юшкова, кандидат экономических наук, доцент, директор Международной школы бизнеса (института) Финансового университета

Accounting. Analysis. Auditing

International Scientific and Practical Journal

№ 5 / 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, Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Editor-in-Chief

M.V. Melnik, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Deputy Editor

K.V. Altukhov, Partner, Department of Auditing, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University

V.I. Barilenko, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

M.A. Vakhrushina, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

I.F. Vetrova, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

V.G. Getman, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

G.V. Glazkova, PhD (Economics), Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, 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, Department of Accounting, Analysis and Auditing, 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

E.V. Nikiforova, Doctor of Economics, Professor, Deputy Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

V.N. Salin, PhD (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

S. D. Yushkova, PhD (Economics), Associate Professor, Head, International Business School (Institute), 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 ФС77-67070 от 15 сентября 2016 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:
 29.09.2016
 Формат 60 × 84 1/8
 Заказ № 910 от 29.09.2016
 Отпечатано в ООП Издательства Финансового университета (Ленинградский пр-т, д. 49)

ЮБИЛЕЙ

Поздравляем с юбилеем! Профессору В.И. Бариленко – 65 лет! 6

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

Р.П. Булыга

Аудит бизнеса: консолидация, а не отрицание современного спектра аудиторских услуг 7

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

В.А. Чернов, А.В. Борисова

Реалистичность оценки капитала в категориях российских и международных стандартов учета 18

В.Г. Гетьман

Учет хозяйственных операций по договорам цессии 30

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

А.М. Петров

Инновационные процессы составления консолидированной отчетности 34

Е.В. Саталкина

Роль профессионального суждения бухгалтера при подготовке пояснений к финансовой отчетности экономического субъекта 41

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

М.И. Сидорова, А.А. Гуляева

Управленческий учет как элемент единого информационного пространства организации 50

СТАНДАРТИЗАЦИЯ

В.И. Бариленко

Проблемы актуализации профессионального стандарта «Бухгалтер» 66

И.Ф. Ветрова

Профессиональные стандарты по внутреннему контролю и аудиту 74

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

Т.В. Федорович, Б. Мягмаржав

Система управления себестоимостью в перерабатывающей промышленности Монголии 88

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

Е.А. Жидкова

Аналитический процесс разработки стратегии в системе контроллинга 100

И.Н. Костюкова, Д.В. Луговский

Понятие, виды и особенности учета тары и тарных материалов в торговых организациях 106

ИСТОРИЯ ЭВОЛЮЦИИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

О.Г. Житлухина, О.С. Темченко, С.Ю. Ракутько

Высшее бухгалтерское образование в Приморском крае: история и новые горизонты развития 122

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

М.В. Мельник

Татуровские чтения – 2016 130

М.И. Сидорова

XIV Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета 137

ANNIVERSARY

- Congratulations to Professor Vladimir I. Barilenko on his 65th Anniversary!
Many Happy Returns of the Day! 6**

AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS

Roman P. Bulyga

- Audit of Business: rather Consolidation than Rejection of Modern Range of Audit Services. 7**

THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

Vladimir A. Chernov, Anna V. Borisova

- Feasibility of an Assessment of the Capital in the Categories
of Russian and International Standards of Accounting 18**

Victor G. Getman

- Accounting for Assignments 30**

REPORTING ORGANIZATIONS

Alexander M. Petrov

- Innovative Processes of Drawing up the Consolidated Reporting 34**

Elena V. Satalkina

- The Role of an Accountant's Professional Judgment
in Preparing Notes to the Company's Financial Statements 41**

TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

Marina I. Sidorova, Anna A. Gulyaeva

- Management Accounting System as an Element of an Entity's Common Information Space. 50**

STANDARDIZATION

Vladimir I. Barilenko

- Problems Updating the Professional Standard "Accountant". 66**

Irina F. Vetrova

- Professional Standards on Internal Control and Auditing 74**

INTERNATIONAL PRACTICE

Tatayna V. Fedorovich, Baatar Myagmarjav

- The System of Cost Control in the Processing Industry of Mongolia 88**

PRACTICE ANALYSIS

Elena A. Zhidkova

- Analytical Process of Strategy Development in the System of Controlling 100**

Inessa N. Kostyukova, Denis V. Lugovskiy

- Package and Packing Materials Concept, Types and Accounting in the Commercial Enterprises. 106**

HISTORY OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDITING DEVELOPMENT

Olga G. Zhitlukhina, Oksana S. Temchenko, Svetlana Yu. Rakutko

- The Higher Accounting Education in Primorsky Territory: History and New Horizons of Development 122**

ACADEMIC LIFE

Margarita V. Melnik

- International Tatur memorial conference – 2016 130**

Marina I. Sidorova

- XIV World Congress of Accounting Historians. 137**



Профессор В.И. Бариленко

Поздравляем с юбилеем!

Профессору В.И. Бариленко — 65 лет!

Дорогой Владимир Иванович!

Коллектив Финансового университета сердечно поздравляет Вас с юбилеем и желает Вам больших успехов в организации научных исследований, объединении и интеграции научных сил одного из традиционных и ведущих направлений деятельности — учета, анализа и аудита.

Бухгалтерско-аналитическая школа Финансового университета (Финансовой академии, Московского финансового института) широко известна в нашей стране и за рубежом. Вы — один из известных воспитанников этой школы. Именно в Московском финансовом институте Вы сделали первые шаги по широкой дороге в науку, активно участвовали в научных исследованиях, которые объединяли представителей многих вузов России практически в течение всей своей научной деятельности.

Вы начали учиться в школе на Дальнем Востоке, закончили в 1972 г. Саратовский экономический институт, но течение жизни все чаще вело Вас в Москву. Так, годы службы в рядах Советской армии у Вас прошли в Москве. Приятно слушать Ваши воспоминания об этих годах — именно в этот период Вы стали театралом, посетили практически все музеи Москвы, познакомились и с московской наукой.

Проработав несколько лет в Саратовском экономическом институте, Вы поступили в аспирантуру Московского финансового института. Успешно подготовили и защитили диссертацию на соискание ученой степени кандидата экономических наук под руководством доктора экономических наук, профессора Г.М. Тация и вернулись в Саратов, где прошли долгий успешный путь покорения науки и искусства преподавания — от ассистента, доцента, заведующего кафедрой до ведущего ученого вуза, заместителя председателя Диссертационного совета, воспитавшего более 30 аспирантов и подготовившего 9 докторов наук. Все эти годы Вы продолжаете учиться, осваивая все новое, отвечая на вызовы времени. В период становления рыночной экономики и реформирования бухгалтерского учета Вы были в первых группах, активно изучающих Международные стандарты финансовой отчетности, участвовали в проекте «Обучение обучающихся», который реализовывал в нашей стране Британский королевский фонд.

В 1990 г. Вы блестяще защитили докторскую диссертацию в Ленинградском финансово-экономическом институте имени Н.А. Вознесенского и продолжили работу в г. Саратове.

При этом Вы активно сочетали научную, преподавательскую работу с большой организационной деятельностью по формированию Саратовского территориального института профессиональных бухгалтеров, возглавляли аудиторскую организацию, были членом Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров России.

Вы прекрасно знали ведущие крупные предприятия Саратова и Саратовской области, поскольку на них работали Ваши ученики, продолжающие пользоваться Вашими консультациями в практической работе. Это позволило установить тесные связи Вашего вуза, кафедры с предприятиями. Ваши учебники, монографии и статьи в течение многих лет являются настольными книгами руководителей промышленных предприятий.

Обе Ваши диссертации были посвящены организации и повышению эффективности строительства. Вы всей своей жизнью доказали, что создание нового — Ваше призвание. Одной из новых конструкций аналитического инструментария стали сформированные Вами инструменты бизнес-анализа, которые Вы продвигаете в последние годы как новое аналитическое направление. Это дает всем нам право надеяться на создание под Вашим руководством дружного творческого коллектива нашего Департамента, которому будет под силу решать важные проблемы, способствующие росту эффективности нашей экономики.

Наш коллектив желает Вам неугасаемой энергии, крепкого здоровья, больших успехов во всех начинаниях, исполнения всех планов и желаний. Счастья и радости Вам и всем членам Вашей семьи!

С глубоким уважением,

по поручению коллектива

Департамента учета, анализа и аудита

редакционная коллегия журнала «Учет. Анализ. Аудит»

УДК 657

Аудит бизнеса: консолидация, а не отрицание современного спектра аудиторских услуг

БУЛЫГА РОМАН ПЕТРОВИЧ,*доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия***E-mail:** *dep_yaa@fa.ru*

Аннотация

В статье рассматривается концепция широкого понимания аудита как стратегического направления развития аудиторской профессии в условиях информационного общества. Приведено определение аудита бизнеса как ключевой дефиниции концепции, обосновано становление инновационных направлений аудиторской деятельности будущего: аудита интеллектуального капитала, аудита эффективности бизнес-процессов, стратегического аудита. Дана классификация и характеристика услуг, оказываемых в настоящее время аудиторскими фирмами. Приведена сравнительная характеристика компонентов аудита бизнеса (инновационных направлений аудиторской деятельности) и услуг, оказываемых аудиторскими фирмами в настоящее время. Обоснован вывод о консолидирующей роли дефиниций аудита бизнеса и вытекающих из нее инновационных направлений по отношению к современному спектру аудиторских услуг (как вектора их стратегической консолидации).

Ключевые слова: аудит бизнеса, аудит интеллектуального капитала, аудит эффективности бизнес-процессов, стратегический аудит, концепция широкого понимания аудита, аудиторские услуги, услуги по заведательствованию, задания, обеспечивающие уверенность, обзорная проверка, консалтинг, информационное общество

Audit of Business: rather Consolidation than Rejection of Modern Range of Audit Services

ROMAN P. BULYGA,*Ph.D., Doctor of Sciences (Economics), Professor, Head of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***E-mail:** *dep_yaa@fa.ru*

Abstract

The article considers the concept of broad understanding of audit as a strategic direction in development of the audit profession in an information society. The author provides the definition of audit of business as a key notion of the concept, justifies the development of such new future directions of audit as audit of intellectual property, audit of business processes performance and strategic audit. The article classifies and lists characteristic features of the services rendered nowadays by audit firms comparing them with the components of audit of business which is regarded as an innovative direction of audit. A conclusion is made about a consolidating role of definitions of audit of business. The above role results in innovative directions opposite to the conventional range of audit services as a vector of their strategic consolidation.

Keywords: audit of business, audit of intellectual property, audit of business processes performance, strategic audit, the concept of broad understanding of audit, audit services, services of providing evidence, assignments providing assurance, review, consulting, information society

В последнее время, особенно после мирового экономического кризиса 2007–2009 гг., все чаще стали говорить о стагнации в аудиторской отрасли и необходимости повышения престижа аудиторской профессии. В России, например, разработана и одобрена решением рабочего органа Совета по аудиторской деятельности от 07.06.2016 Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации [1].

Одной из проблем, потребовавшей пересмотра пути развития аудиторской деятельности в Российской Федерации в ней назван низкий уровень востребованности аудиторских услуг, а в качестве задачи — повышение качества аудита и престижа аудиторской профессии.

Но принимаемые регулируемыми органами меры как в нашей стране, так и других государствах мира (закон «Сарбейнса — Оксли» [2] в США и изданные в соответствии с ним аналогичные нормативные правовые акты в других странах [3, с. 3]) явно неэффективны, так как тренд по снижению уровня доверия общества к институту аудита продолжает развиваться. Это связано с тем, что основной акцент данных мер направлен в сторону ужесточения процедур регулирования и контроля качества аудита в рамках существующей его содержательной конструкции.

Для выхода из кризиса нужны концептуальные перемены. В данном вопросе автор полностью солидарен с С.П. Капицей, считавшим, что во всякой сложной системе наивный редуционизм и причинно-следственный анализ с простыми механизмами выхода из кризиса не только не объясняют природу перехода, но и препятствуют его преодолению, поскольку прямые внешние ресурсные меры оказываются малоэффективными. Поэтому так необходимо фундаментальное понимание природы и масштаба всего происходящего в эпоху крутых перемен [4].

Исходя из этого, автором была выдвинута научная гипотеза, объясняющая фундаментальные

принципы развития аудита как социального института: кардинальные изменения в аудиторской деятельности, как правило, следуют за финансовыми скандалами или экономическими кризисами; такие события становятся своеобразными «точками разрыва» в истории развития аудита.

Для доказательства выдвинутой гипотезы и выработки научно обоснованной концепции дальнейшего развития аудита, на основании теории трансформации систем [5] было проведено исследование. В обобщающем виде основные результаты указанного исследования представлены в монографии «Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития» [6].

Основным содержательным выводом проведенного исследования явилась выдвинутая автором **концепция широкого взгляда** на аудит и профессию аудитора, заключающаяся прежде всего в эволюционном движении от аудита финансовой отчетности организации к аудиту бизнеса.

Концепция широкого взгляда на аудит отличается от распространенного в настоящее время узкого понимания аудиторской деятельности по двум основным аспектам:

- 1) объекту аудита (что проверять);
- 2) методологии аудита (как проверять).

В широком значении объектом аудита выступает сама деятельность организации (бизнес). При узком понимании объектом аудита фактически выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность, т.е. бухгалтерская модель финансово-хозяйственной деятельности организации. Таким образом, концепция широкого взгляда вводит понятие «аудит бизнеса» вместо аудита финансовой отчетности организации.

Автором предложено определение понятия «аудит бизнеса».

Аудит бизнеса — это процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и

относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям.

Структура предложенной категории «аудит бизнеса», а также существующего понятия «аудит финансовой отчетности организации» представлена на *рис. 1*. Из данного рисунка следует, что категория «аудит бизнеса» не является отрицанием существующих нормативных определений аудита, а представляет собой их расширение, исходя из потребностей субъектов хозяйствования информационного общества. Объектами аудита финансовой отчетности являются накопленный организацией финансово-промышленный капитал и полученные за отчетный период финансовые результаты. Объектом аудита бизнеса выступает вся бизнес-система (бизнес).

Бизнес как экономическая категория представляет собой сложную систему, включающую большое количество взаимосвязанных элементов. Но для целей исследования бизнес как объект аудита схематично представлен в виде триады капитала, трансакций и результатов деятельности. Это позволило определить категорию «бизнес» как систему экономических отношений участников, использующую материальные и нематериальные ресурсы (капитал) для непрерывного осуществления трансакций (бизнес-процессов) с целью создания добавочной стоимости (т.е. получение финансового результата бизнеса).

При этом принципиальным для понимания сути категории «бизнес» является рассмотрение его как целостной системы. Так, если финансовый результат бизнеса отождествить с синергетическим эффектом взаимодействия его элементов, то саму систему, в которой возникает такое взаимодействие, можно назвать бизнес-системой. В бизнес-системе экономический эффект может проявиться в любой ее части: как результат хорошей организации деятельности, как результат эффективного производства, как результат удачных инвестиций, как результат победы в конкурентной борьбе или как результат выгодной реализации продукции. Однако это будет всего лишь проявлением, но не сутью.

Суть же состоит в том, что именно бизнес-система в целом является источником создания стоимости бизнеса.

Важным содержательным аспектом новой концепции широкого взгляда на аудит является то, что в современном (информационном) обществе контрагентов организации прежде всего интересует ее будущее состояние (т.е. будущая величина и структура капитала, будущие финансовые результаты), а не только текущая прибыль и накопленный в прошлом капитал. Эти показатели в значительной степени зависят от эффективности организации и координации бизнес-процессов, наращивающих стоимость капитала бизнеса.

Таким образом, для выполнения институтом аудита своей основной миссии — обеспечения достоверности информации, используемой участниками рыночных отношений, зону ответственности аудитов необходимо дополнить (расширить) как минимум такими объектами, как: интеллектуальный капитал бизнеса; текущие и будущие трансакции бизнеса (бизнес-процессы); будущие финансовые результаты бизнеса.

Расширение объектной базы аудита неизбежно приведет к появлению новых направлений аудиторской деятельности: аудит интеллектуального капитала; аудит эффективности бизнес-процессов; стратегический аудит (*рис. 2*).

Дополняя (расширяя) современную конструкцию аудита (как аудита финансовой отчетности организации), инновационные направления аудита информационного общества со временем должны «слиться» в единой системе под названием «аудит бизнеса».

Что касается второго аспекта отличия концепции широкого взгляда на аудит — используемой методологии, то здесь ситуация следующая. При узком понимании аудит сводится только лишь к проверке завершенной финансовой отчетности (преимущественно документальной проверке). Широкое же понимание аудита предполагает использование аудиторскими организациями инструментария проверки, системного анализа, оценки бизнеса, математического моделирования и прогнозирования при оказании практически всего спектра аудиторских и частично прочих услуг.

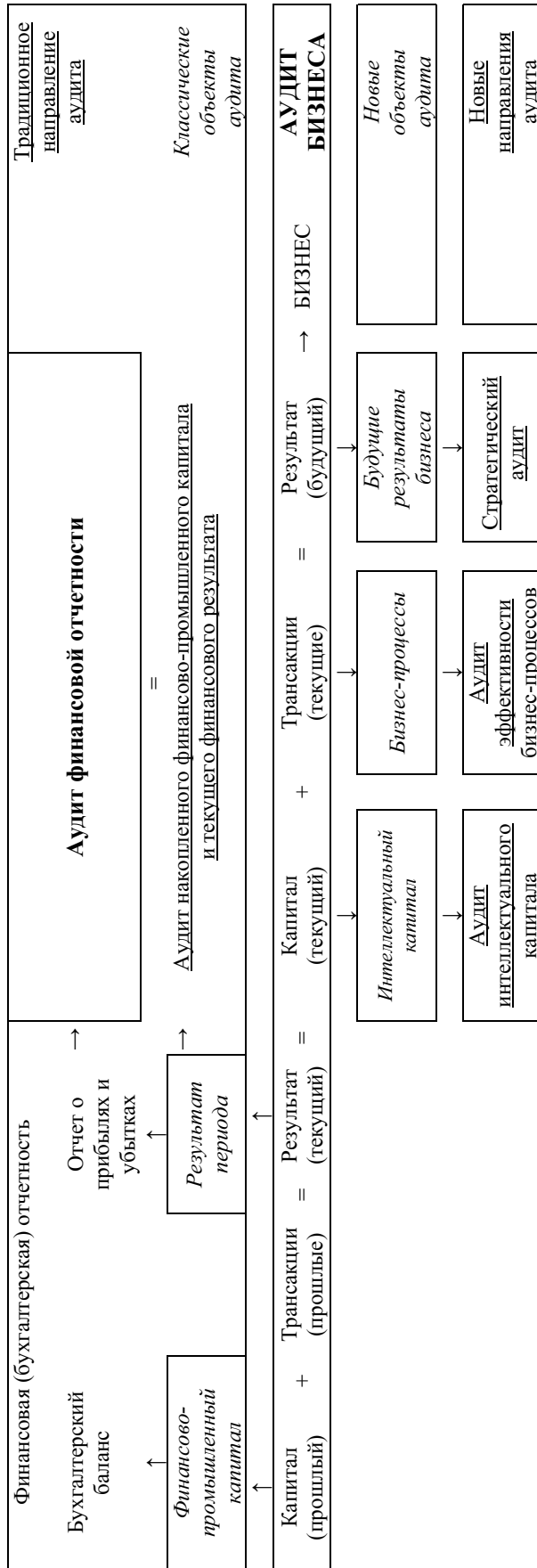


Рис. 1. Аудит бизнеса как расширение объектов и методологии (направлений) традиционного аудита финансовой отчетности

Объекты аудита	Аудируемая информация	Направления аудита
Промышленный капитал	Бухгалтерский баланс и пояснения к нему	Аудит финансовой отчетности (аудит в узком понимании)
Финансовый капитал		
Часть интеллектуального капитала (нематериальные активы)		
Прошлый финансовый результат		
Финансовый результат отчетного периода	Отчет о прибылях и убытках и пояснения к нему	
+		+
Интеллектуальный капитал	Отчет об интеллектуальном капитале	Аудит интеллектуального капитала
Текущие бизнес-процессы	Технологическая карта бизнес-процессов	Аудит эффективности бизнес-процессов
Будущие бизнес-процессы	Бизнес-планы, прогнозы	Стратегический аудит
Будущий результат бизнеса	Бизнес-планы, прогнозы	
=		=
БИЗНЕС		АУДИТ БИЗНЕСА (аудит в широком понимании)

Рис. 2. Объекты и направления аудита

Этот аспект концепции широкого взгляда на аудит вызывает большое количество вопросов со стороны практикующих аудиторов и представителей регулирующих органов, ошибочно полагающих, что предлагаемая автором конструкция аудита бизнеса фактически приведет к сворачиванию (отрицанию) того спектра услуг, который в настоящее время оказывается аудиторскими фирмами.

Поэтому остановимся на данной проблеме подробнее.

Мировой опыт классификации услуг, оказываемых аудиторскими фирмами (рис. 3), подразделяет всю деятельность аудиторских организаций на аудиторскую деятельность, т.е. оказание аудиторских (стандартизированных) услуг, и прочую разрешенную деятельность — оказание услуг, не регламентируемых аудиторскими стандартами. При этом прочие услуги классифицируются по группам: бухгалтерские услуги; налоговые услуги; консалтинговые услуги и др.

Отличительной особенностью аудиторских услуг является их оказание согласно принятым стандартам (аудиторской деятельности). Сами аудиторские услуги в соответствии с мировой классификацией подразделяются на услуги по засвидетельствованию и сопутствующие услуги.

Услуги по засвидетельствованию — это любые услуги, при оказании которых аудиторская фирма выдает письменное заключение с выражением мнения, касающегося надежности письменного утверждения, ответственность за которое несет другая сторона. Различают три вида услуг по засвидетельствованию: аудит завершенной финансовой отчетности; обзорные проверки; другие услуги по засвидетельствованию.

Следует отметить, что в соответствии с мировой классификацией обзорная проверка (вместе с аудитом) относится к услугам по засвидетельствованию, а не к сопутствующим услугам, как это вытекает из Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 03.07.2016). Отнесение

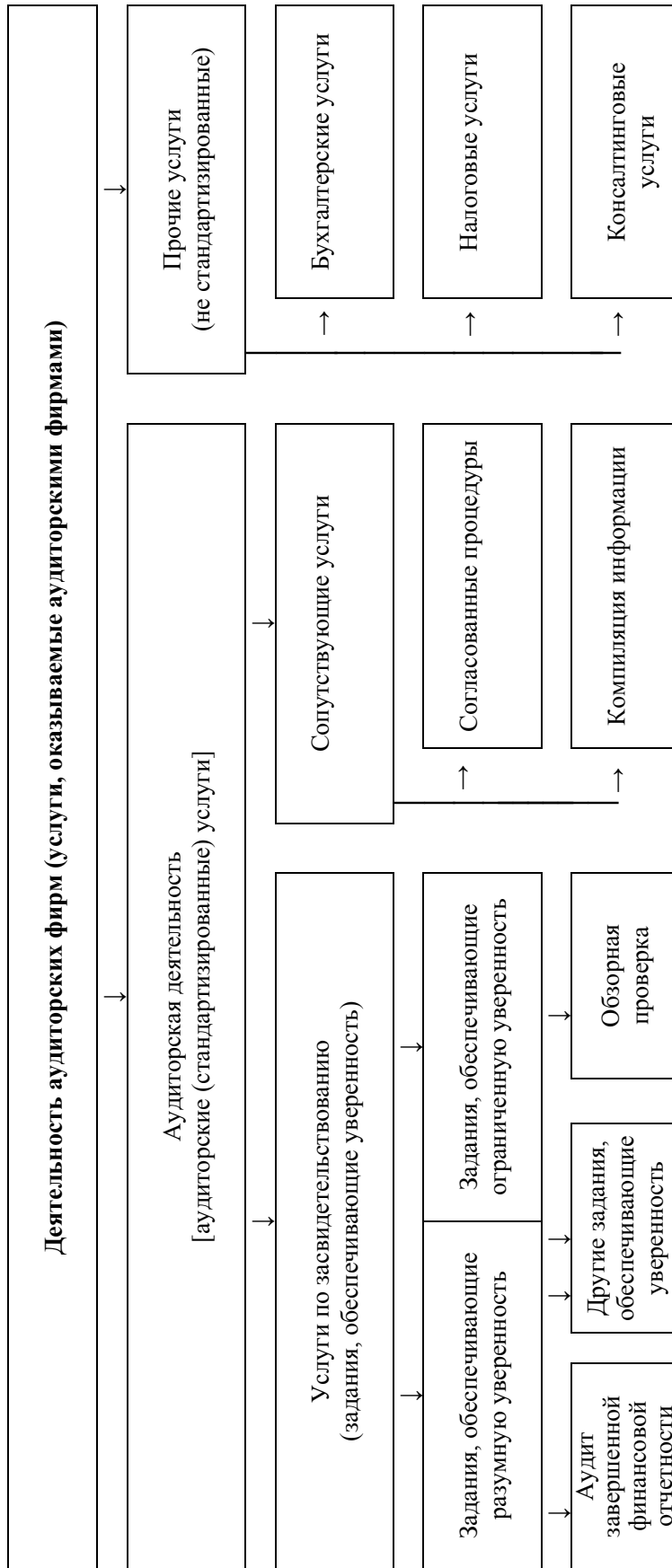


Рис. 3. Классификация услуг, оказываемых аудиторскими фирмами (мировой опыт)

обзорной проверки к сопутствующим услугам является следствием слабой градации услуг в российском законодательстве. По существующей отечественной классификации обзорную проверку просто некуда больше отнести.

Как в отечественной, так и в мировой практике базовой услугой аудиторских фирм выступает аудит (завершенной финансовой отчетности). Чтобы понять роль и значение аудита завершенной финансовой отчетности в системе аудиторских услуг, следует отметить следующее: в узком смысле слова под аудитом зачастую понимают именно аудит завершенной финансовой отчетности; в ряде стран (в частности, в России) классификация всех аудиторских услуг строится именно вокруг этой аудиторской услуги.

При аудите завершенной финансовой отчетности ответственность за правильность ее составления несет предприятие, делающее заявление в форме своей опубликованной финансовой отчетности. В аудиторском же заключении выражается мнение аудитора по поводу того, согласуется ли эта отчетность с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Таким образом, аудит (завершенной финансовой отчетности) выступает частным случаем услуг по засвидетельствованию.

Сущностным признаком градации аудиторских услуг в соответствии с мировой классификацией выступает понятие «уверенность», предоставляемая пользователю. Так, Р. Адамс назначение аудита видел в придании уверенности в верности корпоративной отчетности организаций общественного и частного секторов на благо акционеров и общества в целом путем обеспечения внешнего объективного взгляда на представленную ее директорами отчетность о деятельности, ее жизнеспособности и планах на будущее [7, с. 28].

В этой связи в современной аудиторской практике и аудиторских стандартах услуги по засвидетельствованию также именуется и классифицируются как задания, обеспечивающие уверенность.

Сам термин «задание, обеспечивающее уверенность» международными стандартами аудита определяется как «задание, по результатам которого исполнитель готовит заключение,

направленное на рост доверия предполагаемых пользователей в отношении выводов по результатам оценки или измерения соответствия предмета изучения некоторым критериям» [8]. При этом уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности. Степень достигнутой уверенности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

Задания, обеспечивающие уверенность, подразделяются на задания, обеспечивающие разумную уверенность, и задания, обеспечивающие ограниченную уверенность.

Цель задания по разумному подтверждению достоверности информации заключается в снижении рисков задания по подтверждению достоверности информации до приемлемо низкого уровня в обстоятельствах выполнения задания как основания для выражения мнения специалиста в позитивной форме. «Разумное подтверждение» не равно абсолютному подтверждению. Снижение риска, связанного с заданием по подтверждению достоверности информации, до нуля может быть реализуемо и экономически эффективно в крайне редких случаях. Частным случаем задания по разумному подтверждению достоверности информации выступает аудит завершенной финансовой отчетности.

Цель задания по ограниченному подтверждению достоверности информации заключается в снижении рисков задания по подтверждению достоверности информации до уровня, приемлемого в обстоятельствах выполнения задания (но когда такие риски выше, чем при выполнении задания по разумному подтверждению достоверности информации), как основания для выражения мнения специалиста в негативной форме. Частным случаем задания по

ограниченному подтверждению достоверности информации выступает обзорная проверка.

К другим заданиям, обеспечивающим уверенность, кроме аудита и обзорных проверок, в частности, относятся: задание по изучению прогнозной финансовой информации; задания по проверке условной финансовой информации в проспектах ценных бумаг; задание по подготовке отчетов о внутреннем контроле обслуживающей организации; задания по проверке отчетности о парниковых газах.

Предоставление уверенности (разумной или ограниченной) является тем критерием, который разделяет услуги по засвидетельствованию от сопутствующих аудиту услуг (табл. 1). При оказании сопутствующих услуг заказчику уверенность не предоставляется. Вместо этого представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

Что касается предлагаемой концепции широкого взгляда на аудит и вытекающих из нее инновационных направлений аудита информационного общества, по мнению автора, они не противоречат рассмотренной классификации услуг, оказываемых аудиторскими фирмами. Как следует из табл. 2, предлагаемые автором инновационные направления аудита информационного общества (которые впоследствии должны слиться в единой системе под названием «аудит бизнеса») уже сейчас могут развиваться в рамках регламентов (международных и

национальных стандартов аудита) по оказанию существующих видов аудиторских услуг.

Так, при проведении аудита интеллектуального капитала можно руководствоваться: стандартами аудита (в части проверки объектов, квалифицируемых как нематериальные активы); стандартами заданий по компиляции информации (в части процедур формирования специального отчета об интеллектуальном капитале бизнеса и реинвентаризации «экономических» нематериальных активов); стандартами по выполнению согласованных процедур (в части проверки объектов, не признаваемых нематериальными активами по действующим стандартам бухгалтерского учета).

Для проведения аудита эффективности бизнес-процессов можно использовать стандарты заданий по выполнению согласованных процедур, а также заданий по подготовке отчетов о внутреннем контроле.

Проведение стратегического аудита может включать сочетание задания по оценке прогнозной финансовой информации, задания по проверке условной финансовой информации в проспектах ценных бумаг и консалтинговых услуг. Это связано с тем, что в условиях современного бизнеса все большее количество специалистов и участников бизнес-процессов высказывают неудовлетворенность ретроспективной направленностью аудита как проверки бухгалтерской отчетности. Для удовлетворения своих экономических потребностей они вынуждены, находясь в рамках действующего законодательства и стандартов аудиторской деятельности, прибегать к услугам, которые связаны с проведением

Таблица 1

Классификация аудиторских услуг по уровню предоставляемой уверенности

Характер услуги	Задания, обеспечивающие уверенность		Сопутствующие услуги	
	Аудит	Обзорная проверка	Согласованные процедуры	Компиляция
Сравнительный уровень уверенности, обеспечиваемой аудитором	Высокая (разумная), но не абсолютная уверенность	Средняя (ограниченная) уверенность	Уверенность не предоставляется	Уверенность не предоставляется
Вид предоставляемого отчета (заклучения)	Позитивная уверенность по предпосылкам	Негативная уверенность по предпосылкам	Факты, отмеченные в результате процедур	Указание на скомпилированную информацию

Таблица 2

Соотнесение компонентов аудита бизнеса с услугами, оказываемыми аудиторскими фирмами в настоящее время

Компоненты аудита бизнеса	Услуги, оказываемые аудиторскими фирмами	
	Наименование	Вид
Аудит финансово-промышленного капитала и прошлых результатов бизнеса	Аудит завершенной финансовой отчетности	Аудит
Аудит интеллектуального капитала	Аудит завершенной финансовой отчетности	Аудит
	Задания по компиляции информации	Сопутствующие услуги
	Задания по выполнению согласованных процедур	Сопутствующие услуги
Аудит эффективности бизнес-процессов	Задания по выполнению согласованных процедур	Сопутствующие услуги
	Задание по подготовке отчетов о внутреннем контроле обслуживающей организации	Услуги по засвидетельствованию (другие ЗОУ*)
Стратегический аудит	Задания по оценке прогнозной финансовой информации	Услуги по засвидетельствованию (другие ЗОУ)
	Задания по проверке условной финансовой информации в проспектах ценных бумаг	Услуги по засвидетельствованию (другие ЗОУ)
	Консалтинговые услуги	Прочие услуги
—	Другие ЗОУ	Задания, обеспечивающие ограниченную уверенность
	Обзорные проверки	
	Бухгалтерские услуги	Прочие (неаудиторские) услуги
	Налоговые услуги	

*ЗОУ – задания, обеспечивающие уверенность.

анализа финансовой отчетности, ее прогнозированием. Это позволяет дать определенную оценку дальнейшей перспективе развития предприятия. При этом основные из таких услуг связаны с прогнозированием финансовых результатов деятельности предприятия, его стратегическим развитием. Это касается прежде всего прогноза роста прибыли, которая является важнейшим источником будущей капитализации, позволяет взвешенно и объективно оценить инвестиционные возможности предприятия.

Анализ становления стратегического аудита позволяет выявить важную тенденцию развития аудиторской деятельности. Речь идет о синергетическом эффекте взаимодействия

традиционного аудита финансовой отчетности и консалтинга, который проявляется в следующем. Хотя аудит касается непосредственно только прошедшего периода времени, тем не менее в нем достаточно широко представлена ретроспектива деятельности предприятия. Традиционный документальный аудит финансовой отчетности выступает исходной базой для осуществления прогноза в процессе консалтинга. В свою очередь в процессе консалтинга ставится задача не только рекомендовать предприятию определенные сценарии развития с учетом риска изменения внешней среды, но и задаются новые критерии проведения последующего аудита. Помимо соблюдения требований

национального законодательства и стандартов подготовки внешней отчетности, к ним добавляются требования по соблюдению экономических законов развития хозяйствующих субъектов и планов стратегического развития конкретных организаций.

Из табл. 2 следует еще один вывод, касающийся соотнесения дефиниции «аудит бизнеса» и спектра услуг, оказываемых аудиторскими фирмами. По мнению автора, в состав аудита бизнеса не войдет оказание бухгалтерских, налоговых и подобных им услуг, связанных с подготовкой подлежащей аудиту информации. Даже в современной классификации эти услуги не являются аудиторскими. Их оказание разрешено законодательствами разных стран в деятельности аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов, но чаще всего как альтернатива проведению аудита (так называемые услуги, не

совместимые с проведением аудита). В информационном обществе со становлением аудита бизнеса базовый принцип аудита — принцип независимости — не отменяется.

Что касается обзорных проверок и других заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, они сохранят свою самостоятельность и при широкой трактовке аудита как аудита бизнеса. Их актуальность будет связана с запросами рынка на экспресс-заключения в условиях быстро меняющейся бизнес-среды.

Таким образом, развитие рассмотренных выше инновационных направлений аудиторской деятельности информационного общества с их последующим слиянием в единой системе под названием «аудит бизнеса» не приведет к отрицанию широкого спектра современных аудиторских услуг, а выступит в качестве вектора их стратегической консолидации.

Литература

1. Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации (одобрена решением рабочего органа Совета по аудиторской деятельности от 07.06.2016. Протокол заседания от 07.06.2016 № 56). URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 08.06.2016).
2. Закон Сарбейнса — Оксли от 2002 года. Обзор положений. Эрнст энд Янг, 2002. URL: <http://www.ey.com> (дата обращения: 08.06.2016).
3. Ernst & Young LLP, 2006. Leveraging Value from Internal Controls. Ernst & Young EYGM, 12 p. URL: http://www.section404.org/UserFiles/File/research/44_ernst_&_young_leveraging_value_from_internal_controls.pdf (дата обращения: 08.06.2016).
4. Капица С.П. Парадоксы роста. Законы глобального развития человечества. 2-е изд., доп. и перераб. М.: Альпина нон-фикшн, 2012. 204 с.
5. Land G. Grow or Die: The Unifying Principle of Transformation. New York: John Wiley & Sons, 1973.
6. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / под ред. Р.П. Булыги. М.: Юнити-Дана, 2013. 263 с.
7. Адамс Р. Основы аудита: пер с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит; Юнити-Дана, 1995. 398 с.
8. Международный стандарт заданий по подтверждению достоверности информации (ISAE) 3000 «Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок финансовой информации за прошлые периоды» // Сборник по международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг. Ч. 1–2. Киров, 2012.

References

1. *Kontseptsiia dal'neishego razvitiia auditorskoi deiatel'nosti v Rossiiskoi Federatsii* (odobrena resheniem rabochego organa Soveta po auditorskoi deiatel'nosti ot 07.06.2016. Protokol zasedaniia ot 07.06.2016 № 56) [The Concept of Further Development of Audit Activity in the Russian Federation (approved by the Working Body of Audit Council on the 7th of June, 2016)]. URL: <http://www.minfin.ru> (accessed: 08.06.2016) (in Russ.).

2. *Zakon Sarbeinsa — Oksli ot 2002 goda. Obzor polozhenii* [Sarbanes Oxley Act of 2002. Review]. Ernst end Iang — Ernst and Young, 2002. URL: <http://www.ey.com> (accessed: 08.06.2016) (in Russ.).
3. Ernst & Young LLP, 2006. *Leveraging Value from Internal Controls*. Ernst & Young EYGM, 12 p. URL: http://www.section404.org/UserFiles/File/research/44_ernst_&_young_leveraging_value_from_internal_controls.pdf (accessed: 08.06.2016).
4. Kapitsa S.P. *Paradoksy rosta. Zakony global'nogo razvitiia chelovechestva*. 2-e izd., dop. i pererab. [Paradox of Growth. Laws of Mankind Global Evolution. 2nd edition, revised and supplemented]. Moscow, Al'pina Non-fikshn — Alpina Non-Fiction, 2012, 204 p. (in Russ.).
5. Land G. *Grow or Die: The Unifying Principle of Transformation*. New York: John Wiley & Sons, 1973.
6. Bulyga R.P., Mel'nik M.V. *Audit biznesa. Praktika i problemy razvitiia*: monografiia / pod red. R.P. Bulygi [Audit of business. Practices and Problems of Development: monograph, edited by R.P. Bulyga]. Moscow, Iuniti-Dana — Unity-Dana, 2013, 263 p. (in Russ.).
7. Adams R. *Osnovy audita*: per s angl. / pod red. Ia.V. Sokolova [Basics of Audit, tr. from English, edited by Ia.Sokolov]. Moscow, Audit, Iuniti-Dana — Audit, Unity-Dana, 1995, 398 p. (in Russ.).
8. Mezhdunarodnyi standart zadanii po podtverzheniiu dostovernosti informatsii (ISAE) 3000 «Zadaniia po podtverzheniiu dostovernosti informatsii, otlichnye ot audita i obzornykh proverok finansovoi informatsii za proshlye periody» [International Standard on Assurance Engagements ISAE 3000 “Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information”]. *Sbornik materialov po mezhdunarodnym standartam kontroliia kachestva, audita, obzornykh proverok, prochikh zadanii po podtverzheniiu dostovernosti informatsii i soputstvuiushchikh uslug* [Collection of Papers on International Standards on Quality Management, Audit, Reviews and other Assurance Engagements and Related Services], parts 1–2. Kirov, 2012 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Бulyга Р.П., Мельник М.В.

Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / под ред. Р.П. Бulyги. М.: Юнити-Дана, 2015. 263 с. (Серия «Magister»).

ISBN 978-5-238-02383-0

Исследуются закономерности и перспективы развития одного из сложнейших видов профессиональной деятельности — аудита. Анализируются причины невыполнения аудиторами своей роли в период мирового экономического кризиса и меры по выводу профессии из состояния стагнации. Предлагается концепция реформирования и новая парадигма аудита XXI в., на базе которой формулируется определение аудита бизнеса, а также инновационные направления деятельности аудиторов. Приводятся предложения по изменению состава и содержания внешней отчетности организаций, реформированию правил бухгалтерского и управленческого учета, а также методиче-

ские рекомендации по проведению аудита интеллектуального капитала, аудита эффективности бизнес-процессов и организации стратегического аудита.

Для магистров, обучающихся по направлениям «Экономика», «Менеджмент», аспирантов, слушателей программ дополнительного профессионального образования, преподавателей вузов, руководящего персонала аудиторских фирм и саморегулируемых организаций, бухгалтеров и аудиторов.

УДК 657

Реалистичность оценки капитала в категориях российских и международных стандартов учета

ЧЕРНОВ ВЛАДИМИР АНАТОЛЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Нижегородского государственного архитектурно-строительного университета, Нижний Новгород, Россия

E-mail: Chernovva@rambler.ru**БОРИСОВА АННА ВАЛЕРЬЕВНА,**

специалист отдела «Электронные торги (ЭЦП)» ООО «ГАРАНТ-ЦМИКИ», Нижний Новгород, Россия

E-mail: anna-kozyreva@mail.ru

Аннотация

Для достоверного анализа ликвидности активов, баланса, платежеспособности, диагностики и прогнозирования банкротства, а также в антикризисном управлении необходима достоверная оценка активов. Стоимость активов, отраженная в учете, реалистичность оценки чистых активов определяют возможности расчетов по обязательствам и кредитоспособность. В статье рассматриваются способы достижения достоверной оценки активов относительно реальной цены возможной их продажи. Посредством интеграции положений российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), оценки их сходства и различий авторы рассматривают возможности повышения качества информации в бухгалтерском учете и отчетности.

В статье раскрыты различные виды стоимости по российским и международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности. В оценке стоимости активов использованы понятия справедливой стоимости, чистых активов. Рассмотрен порядок формирования достоверной стоимости при продаже основного средства методом сравнения; при покупке основного средства с отсрочкой платежа – методом дисконтирования; при получении займа – на основе эффективной ставки процента и по сумме фактически полученных денежных средств; при определении стоимости запасов – по чистой цене продаж.

Предлагаемые примеры оценки активов и обязательств могут быть использованы при выборе способов оценки капитала в бухгалтерском учете и отчетности, в финансовом анализе, определении чистых активов с учетом справедливой оценки, в диагностике банкротства и антикризисном управлении, при планировании и прогнозировании, в поисках решений проблем повышения качества информации для хозяйственного анализа в условиях рыночной неопределенности и изменчивости цен.

Статья может заинтересовать студентов, магистрантов, преподавателей, научных работников и специалистов – практиков сферы экономики.

Ключевые слова: справедливая стоимость, МСФО, РСБУ, виды стоимости, принцип осторожности, процентная ставка, дисконтирование, заемные средства

Feasibility of an Assessment of the Capital in the Categories of Russian and International Standards of Accounting

VLADIMIR A. CHERNOV,

*Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing,
Nizhny Novgorod State Architectural and Construction University, Nizhny Novgorod, Russia
E-mail: Chernovva@rambler.ru*

ANNA V. BORISOVA,

*Specialist of the Department "Electronic auction (ETsP)", JSC GARANT-TSMIKI, Nizhny Novgorod, Russia
E-mail: anna-kozyreva@mail.ru*

Abstract

For the credible and realistic analysis of liquidity of assets, balance, solvency, diagnostics and forecasting of bankruptcy, as well as in anti-crisis management situations, the top necessity is the reliable assessment of assets. The cost of assets which is reflected in the account, credibility of an assessment of net assets define the possibilities of calculations to track liabilities and solvency. The article scrutinises the ways of achievement of a reliable assessment of assets in relation to their real price in case of their possible sale. By means of integration of the provisions RAS and IFRS, and by assessing their similarities and distinctions, the authors consider the possibilities of improvement of quality of information in accounting and the reporting.

The article discloses different types of costs which exist according to the Russian and international standards of accounting and the reporting. Net assets are used in the estimation of cost of assets as well as the concepts of fair value. The order of formation of reliable cost at sale of the fixed assets is considered by a method of comparison; upon the purchase of the fixed assets with a payment delay – by a method of discounting; when receiving a loan – on the basis of an effective rate of interest and according to the sum of the actually received money; and in case of determination of cost of stocks – the calculation is according to the net sale price.

The offered examples of an assessment of assets and liabilities can be used when choosing the ways of an assessment of the capital in accounting and the reporting, in the financial analysis, in the determination of net assets taking into account a fair assessment, in the diagnostics of bankruptcy and anti-crisis management, when planning and forecasting, when searching for the solutions to the problems of improvement of the quality of information for the economic analysis in the conditions of market uncertainty and variability of the prices.

The article might be of interest for students, postgraduates, undergraduates, teachers, scientific and practical workers of the sphere of economy.

Keywords: fair value, IFRS, RAS, types of cost, principle of carefulness, prudence concept, interest rate, discounting, borrowed funds

В ходе реформирования положений и норм федерального законодательства России и их сближения с нормами МСФО практика бухгалтерского учета в России обогащается дополнительными возможностями из опыта международного учета. В данной статье мы рассмотрим возможности реалистичной оценки активов, используя для этого положения РСБУ и МСФО.

В обычной практике предприятия приобретают активы по рыночной стоимости, которая в п. 2 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» названа справедливой стоимостью. Поэтому при приемке актива к учету в обычных условиях его стоимость в общем может считаться «справедливой». Однако в процессе эксплуатации, со временем, как известно, цена

активов изменяется на рынке. Поэтому стоимость, первоначально принятая в учете, постепенно перестает соответствовать рыночной или справедливой, а учетные данные уже не отражают реальную стоимость актива. Для приближения стоимости активов к рыночной законодательством предусмотрена возможность их переоценки.

При этом возникают две ситуации. В соответствии с пп. 2 и 3 МСФО(IFRS) 13 по некоторым активам существуют наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. По другим активам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация отсутствуют. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна и та же — определить цену возможной продажи актива на рынке на дату оценки. Если цена на идентичный актив или обязательство не наблюдается на рынке, предприятие оценивает справедливую стоимость, используя другой метод оценки, включая допущения о риске.

Вопросы достоверности отчетных данных так или иначе были освещены в различных публикациях [1, с. 45; 2, с. 32–47; 3, с. 36–44; 4, с. 14–20; 5, с. 28–42; 6; 7, с. 221–226; 8, с. 52–64]. При наличии множества решений подходы в определении справедливой стоимости не являются однозначно установленными для всех случаев хозяйственной практики и вызывают множество вопросов в практической и научной деятельности. Для разрешения возникающих вопросов в статье на практических примерах рассмотрены методы достоверной оценки стоимости внеоборотных и оборотных активов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности. Проведены сравнения степени соответствия реальной оценке методов, основанных на РСБУ и МСФО.

Без реалистичной оценки активов показатели финансовой устойчивости, ликвидности, платежеспособности, а также диагностика и прогнозирование банкротства оказываются искаженными, так как балансовая стоимость ликвидных средств в этом случае не вполне отражает реальные возможности погашения обязательств из-за несоответствия балансовой стоимости активов сумме задолженности.

Для реалистичной оценки капитала организации определяют чистые активы. Стоимость чистых активов как финансовый показатель

широко используется при проведении анализа финансовой деятельности. Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов предприятия, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств, принимаемых к расчету.

В п. 6 ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 03.07.2016) установлено, что если стоимость чистых активов общества останется меньше его уставного капитала, общество не позднее чем через 6 мес. после окончания соответствующего отчетного года обязано принять одно из следующих решений:

- 1) об уменьшении уставного капитала общества до величины, не превышающей стоимости его чистых активов;
- 2) о ликвидации общества.

Использование понятия «чистые активы» в бухгалтерской отчетности раскрыто в учебном пособии [9]. Согласно п. 3 ст. 102 Гражданского кодекса Российской Федерации акционерное общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды, если стоимость чистых активов акционерного общества меньше его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов.

Изменение чистых активов позволяет оценить финансовое состояние предприятия, платежеспособность и уровень риска банкротства. Методика оценки чистых активов регламентирована законодательными актами и служит инструментом диагностики риска банкротства предприятий.

Сведения о чистых активах предприятия отражаются в Отчете об изменениях капитала, который входит в состав годовой бухгалтерской отчетности. С 04.11.2014 применяется Порядок определения стоимости чистых активов, утвержденный приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н.

Использование чистых активов необходимо, но не достаточно для реальной оценки капитала, поскольку балансовая стоимость активов предприятия, принимаемых к расчету, далеко не всегда соответствует их реальной стоимости на рынке, по которой они могут быть реализованы. В этом случае показатель чистых активов нуждается в корректировке.

Особое значение имеет уточнение способов оценки основных средств и формирования их стоимости. Учет основных средств в российской практике регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, в международной практике — МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

В российском учете основные средства оцениваются по первоначальной, остаточной и текущей (восстановительной) стоимости.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 предусматривает следующие виды оценок основных средств: первоначальная, балансовая, ликвидационная, амортизируемая, справедливая, возмещаемая сумма.

Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (т.е. цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки.

Рассмотрим пример реализации основного средства в соответствии с РСБУ и МСФО. ПАО «Ока-Лада» 28.02.2011 приобрело автомобиль LADA Priora. Первоначальная стоимость автомобиля составила 277 061,02 руб. При проведении

инвентаризации основных средств на 31.12.2013 было обнаружено, что автомобиль нуждается в капитальном ремонте. Оценив его стоимость и последующие выгоды, руководство пришло к выводу, что целесообразно продать автомобиль и купить взамен новый. На дату принятия такого решения остаточная стоимость автомобиля составила 230 884,22 руб. Оставшийся срок полезного использования — 20 мес. Данные о первоначальной, остаточной стоимости автомобиля и сумме начисленной амортизации отражены в ведомости амортизации.

Для того чтобы реализовать автомобиль, нужна его предпродажная подготовка, стоимость которой составит 20 000 руб. По оценке экспертов, рыночная стоимость подобного автомобиля, бывшего в употреблении и без проведенного капитального ремонта, равна 220 000 руб.

Справедливая стоимость автомобиля за вычетом расходов на продажу [в соответствии с п. 26 МСФО (IFRS) 13 затраты по сделке (на продажу) не включают транспортные затраты] составила 200 000 руб. Такая стоимость согласно п. 6 МСФО 36 «Обесценение активов» получила название «возмещаемая сумма».

Согласно данным, приведенным в табл. 1, определим способы оценки основных средств по РСБУ и МСФО.

1. Первоначальная стоимость. Согласно п. 8 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных

Таблица 1

Финансовый результат при продаже основного средства

Показатель	Реализация автомобиля, руб.		Отклонение
	МСФО	РСБУ	
1	2	3	4
1. Первоначальная стоимость	277 061,02	277 061,02	—
2. Начисленная амортизация	46 176,80	46 176,80	—
3. Предпродажная подготовка	20 000	20 000	—
4. Остаточная стоимость [ликвидационная стоимость для МСФО (IAS) 16]	210 884,22	230 884,22	20 000
5. Справедливая (рыночная) стоимость	220 000	220 000	—
6. Балансовая стоимость	210 884,22	230 884,22	20 000
7. Определен результат (±) от реализации автомобиля (п. 5 — п. 6)	+9 115,78	−10 884,22	20 000

средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат.

В МСФО (IAS) 16 первоначальной стоимостью является сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Первоначальную стоимость объекта основных средств в МСФО (IAS) 16 в конкретном случае можно рассматривать как аналог первоначальной стоимости, определенной в ПБУ 6/01.

В приведенном примере первоначальная стоимость по РСБУ и по МСФО 16 совпадает и составляет 277 061,02 руб., что отражено по строке 1 *табл. 1*.

2. Начисленная амортизация. Согласно п. 1 ст. 256 гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Согласно п. 17 ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

В п. 6 МСФО 16 дается следующее определение амортизации основных средств: это систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования.

Начисление амортизации основных средств по МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01 не имеет принципиальных отличий. Начисление амортизации автомобиля производится линейным методом, что предусмотрено в ПБУ 6/01 (п. 18) и МСФО (IAS) 16 (п. 62). По данным ведомости амортизации основных средств начисленная амортизация к моменту выбытия основного средства составила 46 176,80 руб., что отражено по строке 2 *табл. 1*.

3. Предпродажная подготовка. Предполагаемая стоимость продажи и расходы на продажу определены профессиональным оценщиком по материалам специализированных журналов и сайтов в сети Интернет.

Предпродажная подготовка составила 20 000 руб., что отражено по строке 3 *табл. 1*. Стоимость предпродажной подготовки не учитывается при определении остаточной стоимости по РСБУ, но вычитается при расчете ликвидационной стоимости по МСФО (IAS) 16 (п. 6) в составе расчетных затрат на выбытие.

4. Остаточная стоимость. В отличие от РСБУ МСФО (IAS) 16 не содержит понятия «остаточная стоимость». В международных стандартах используют термин «ликвидационная стоимость актива» — «расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования» [п. 6 МСФО (IAS) 16].

Под сроком полезного использования в МСФО (IAS) 16 понимается период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией.

Очевидно, понятия «остаточная стоимость» по РСБУ и «ликвидационная стоимость» в МСФО (IAS) 16 трактуются по-разному.

Таким образом, остаточная стоимость автомобиля по ПБУ 6/01 составила 230 884,22 руб. (277 061,02 – 46 176,80), а ликвидационная стоимость по МСФО (IAS) 16 меньше остаточной на стоимость предпродажной подготовки (см. строку 3 *табл. 1*). В результате ликвидационная стоимость по МСФО составит 210 884,22 руб. (277 061,02 – 46 176,80 – 20 000). Исчисленные данные заносим в строку 4 *табл. 1*.

5. Справедливая (рыночная) стоимость автомобиля. МСФО (IAS) 16 (п. 6) дает следующее определение справедливой стоимости: «это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки». (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

В п. 2 МСФО (IFRS) 13 отражено, что справедливая стоимость — это оценка, основанная на рыночных данных, а не оценка, специфичная для организации.

Несмотря на то что в ПБУ 6/01 нет четкого определения справедливой стоимости, в нем говорится, что если списание основных средств

производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре (п. 30). То есть по сути данная формулировка является аналогом определения справедливой стоимости, данного в МСФО (IAS) 16. Поэтому справедливая стоимость и в ПБУ 6/01, и в МСФО (IAS) 16 считается одинаково.

При рассмотрении методов определения справедливой стоимости профессор В.Т. Чая предлагает три подхода, используемые при оценке стоимости актива: затратный, сравнительный и доходный [7, с. 222].

Затратный подход включает методы оценки, основанные на определении затрат, необходимых для восстановления или замещения актива в его нынешнем состоянии, т.е. с учетом износа.

Сравнительный подход объединяет методы, основанные на сравнении объекта оценки с аналогичными объектами. Путем применения ряда поправок учитываются отличия оцениваемых активов по сравнению с их аналогами по формуле

$$CT_o = CT_a \pm П, \quad (1)$$

где CT_o — стоимость объекта;

CT_a — стоимость аналога оцениваемого объекта;

П — поправки, т.е. корректировки, связанные с преимуществами или недостатками актива по сравнению с его аналогами.

Доходный подход — совокупность методов, основанных на определении ожидаемых доходов от оцениваемого актива.

При отсутствии преимуществ или недостатков актива по сравнению с аналогами поправка П приравнивается к нулю. Подставив данные *табл. 1* в формулу (1), имеем

$$CT_o = 220\,000 - 0 = 220\,000 \text{ руб.}$$

В результате справедливая стоимость составила 220 000 руб. (см. строку 5 *табл. 1*).

6. Балансовая стоимость. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет балансовую стоимость как сумму, в которой актив признается после вычета сумм накопленной амортизации

и накопленных убытков от его обесценения (п. 6).

При этом убыток от обесценения — это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма — большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования.

В ПБУ 6/01 нет отдельного определения балансовой стоимости. Согласно российским стандартам основные средства в бухгалтерском балансе отражаются по остаточной стоимости, т.е. за вычетом накопленной амортизации. Иначе говоря, в ПБУ 6/01 балансовая и остаточная стоимости — это одно и то же.

Из данных определений следует, что балансовая стоимость по МСФО подобно стоимости основных средств, отражаемых в бухгалтерском балансе по РСБУ, признается за минусом накопленной амортизации. Отличие балансовой стоимости по МСФО (IAS) 16 в том, что из нее дополнительно вычитаются накопленные убытки от обесценения актива. При этом убыток от обесценения рассматривается относительно возмещаемой суммы, а значит, за вычетом затрат на продажу, что также следует из вышеприведенных определений из МСФО (IAS) 16.

Данное отличие нашло отражение в строке 6 *табл. 1*. Балансовая стоимость автомобиля по МСФО отражена в графе 2 по строке 6 *табл. 1* в сумме 210 884,22 руб. (277 061,02 – 46 176,80 – 20 000). По графе 3 строки 6 *табл. 1* отражена балансовая стоимость автомобиля по РСБУ в сумме 230 884,22 руб. Расчет показывает, что стоимость по МСФО очищена от затрат на выбытие актива, предполагаемых для случая, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования. Поэтому такая оценка в большей степени соответствует нетто-оценке активов, признанной и МСФО, и РСБУ. Напомним, активы и обязательства принимаются к расчету по стоимости, подлежащей отражению в бухгалтерском балансе организации (в нетто-оценке за вычетом регулирующих величин) исходя из правил оценки соответствующих статей бухгалтерского баланса. Порядок

применения этих правил рассмотрен в учебной литературе [9, 10].

7. Прибыль (убыток) от реализации автомобиля. Согласно ПБУ 6/01 поступления от продажи основного средства признаются в составе прочих доходов, затраты классифицируются как прочие расходы (п. 31).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 (п. 68) предписывает прибыль или убыток, возникающие при выбытии объекта основных средств, включать в состав прибыли или убытка в момент прекращения признания данного объекта. Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта [п. 71 МСФО (IAS) 16].

Данные *табл. 1* демонстрируют, что при реализации автомобиля по справедливой стоимости (с учетом требований МСФО), предприятие получит положительный результат в размере 9 115,78 руб. (220 000 – 210 884,22).

Без снижения остаточной стоимости до справедливой (по РСБУ) предприятие получит убыток в сумме 10 884,22 руб. (220 000 – 230 884,22).

Разница в 20 000 руб. (230 884,22 – 210 884,22) относится в состав прочих расходов отчетного периода, включаемых в отчет о финансовых результатах. Эта разница объясняется тем, что по-разному трактуется определение балансовой стоимости в МСФО (IAS) 16 и в РСБУ.

Результат от реализации, отраженный по строке 7 *табл. 1*, приведен условно, его величина по правилам МСФО (IAS) 16 уменьшена на сумму затрат на выбытие актива и предпродажную подготовку, что учтено в балансовой стоимости. Балансовая стоимость по РСБУ не учитывает этих затрат. Этим вызван размер отклонения (см. графу 4 *табл. 1*) между показателями стоимости актива, полученными по РСБУ, и соответствующими показателями по правилам МСФО. В учете по РСБУ затраты на выбытие актива и предпродажную подготовку списываются дополнительными записями по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», что и уравнивает финансовый результат от продажи основного средства по МСФО и РСБУ.

Финансовый результат зависит от достоверности ведения учета не только по причине различий в подходах по российским и международным стандартам, но и от условий следования РСБУ, что раскрыто в статьях [8, с. 52–64; 11, с. 260–263].

Определение стоимости при отсрочке платежа. Если объект основных средств приобретается с долговременной отсрочкой платежа, для формирования первоначальной стоимости необходимо вычислить справедливую стоимость этой покупки.

Публичное акционерное общество «Ока-Лада» заключило договор на приобретение оборудования для мойки машин. В случае обычных условий отсрочки платежа (до 90 дней) продавец определяет стоимость оборудования в 300 000 руб. В связи с тем, что предприятие в настоящий момент испытывает нехватку денежных средств, в договоре предусмотрена отсрочка платежа на 2 года. С учетом данных условий стоимость оборудования по договору составила 500 000 руб. Стоимость доставки оборудования и разгрузки равна 30 000 руб., а установки и наладки — 40 000 руб. Рыночная процентная ставка за отсрочку платежа — 14% годовых.

Учетная политика предприятия предполагает списание процентных расходов на финансовый результат. Чтобы определить справедливую стоимость приобретенного оборудования, необходимо сначала дисконтировать (привести к текущему времени) отсроченную стоимость покупки по формуле (2) в соответствии с методикой, изложенной в источниках [10, с. 53–57; 12, с. 22–26]:

$$PV = FV / (1 + r^n), \quad (2)$$

где PV — настоящая (приведенная к текущему времени) стоимость денежных средств;
 FV — будущая стоимость денежных средств;
 r — процентная ставка;
 n — количество периодов.

Подставим в формулу (2) имеющиеся данные, тогда

$$PV = 500\,000 / (1 + 0,14^2) = 384\,734 \text{ руб.}$$

Первоначальная стоимость приобретенного объекта (MV) равна сумме цены приобретения,

стоимости доставки и стоимости установки и наладки и будет соответствовать справедливой стоимости при покупке:

$$MV = 384\,734 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.} + 40\,000 \text{ руб.} = 454\,734 \text{ руб.}$$

Разница между ценой покупки и справедливой стоимостью составит 45 266 руб. (500 000 – 454 734) и в соответствии с учетной политикой относится к процентным расходам, которые будут списаны в течение 2 лет, т.е. по 1 886 руб. в месяц (45 266 руб. / 24 мес.).

Справедливая стоимость займа представляет собой задолженность на момент ее признания за вычетом затрат по сделке (комиссии, банковские комиссии и пр.). Первоначальная (справедливая) стоимость полученного займа по МСФО равна его номиналу, как и в РСБУ.

В случае получения долгосрочного займа справедливая стоимость определяется как расчетная величина будущих выплат по обязательству, дисконтированная по рыночной ставке.

Публичное акционерное общество «Ока-Лада» заключило договор займа с дочерним предприятием ООО «Выкса-Лада» на сумму 1 000 000 руб. под 6% годовых. Срок действия договора — 3 года от даты зачисления денежных средств на расчетный счет предприятия. Проценты по займу начисляются ежеквартально по формуле

$$P_p = C_3 r / D_r D_n, \quad (3)$$

где P_p — проценты по займу;
 C_3 — сумма займа;
 r — процентная ставка;
 D_r — количество календарных дней в году;
 D_n — количество календарных дней в платежном периоде.

Рассчитаем ежеквартальный процент по формуле (3):

$$P_p = 1\,000\,000 \times 0,06 / 360 \times 90 = 15\,000 \text{ руб.}$$

Ежеквартально предприятие должно начислять проценты по займу в сумме 15 000 руб. Согласно планируемому графику погашения задолженности проценты ($CF\%$) будут уплачиваться

ежегодно, основная сумма долга будет погашена 31.12.2014. Ежегодный платеж составит

$$CF\% = 15\,000 \times 4 = 60\,000 \text{ руб.}$$

Результаты полученных расчетов заносим в табл. 2. В последней строке по графе 4 табл. 2 к ежегодному платежу по оплате процентов по займу в 60 000 руб. прибавляется сумма основного долга 1 000 000 руб.

Эффективная процентная ставка равна 8% годовых. Она характеризует доход кредитора за счет капитализации процентов, выплачиваемых в течение периода, для которого объявлена номинальная процентная ставка [12, с. 68–69]. Справедливую стоимость финансового обязательства рассчитывают по формуле

$$PV = \sum_{i=0}^T \left(\frac{CF_i}{(1+r)^{n/365}} \right), \quad (4)$$

где PV — справедливая стоимость финансового обязательства;

CF_i — денежные выплаты процентов и основной суммы долга;

r — процентная ставка (для данного случая эффективная процентная ставка);

n — количество дней с даты возникновения финансового обязательства до даты осуществления платежа;

T — количество выплат.

Подставим в формулу (4) данные примера, тогда

$$PV = \frac{60\,000}{(1+0,08)} + \frac{60\,000}{(1+0,08)^2} + \frac{60\,000}{(1+0,08)^3} + \frac{1\,000\,000}{(1+0,08)^3} = 55\,555,56 + 51\,440,33 + 47\,629,93 + 793\,832,24 = 948\,458,06 \text{ руб.}$$

Итак, справедливая стоимость финансового обязательства равна 948 458,06 руб. Она соответствует первоначальной стоимости в табл. 2. Разница между справедливой стоимостью и фактически полученной суммой займа (1 000 000 – 948 458,06) признается прибылью в размере 51 541,94 руб. При начислении процентов по

Таблица 2

Расчет процентов по методу эффективной ставки, руб.

Период	Первоначальная/ амортизированная стоимость на начало периода	Сумма процентов по методу эффективной ставки	Погашение задолженности в соответствии с РСБУ	Амортизированная стоимость на конец периода
1	2	3	4	5
2012 г.	948 458,1	75 876,64	–60 000	964 334,7
2013 г.	964 334,7	77 146,78	–60 000	981 481,5
2014 г.	981 481,5	78 518,52	–1 060 000	–

методу эффективной ставки абсолютные значения по ставке получаются разными в каждом отчетном периоде (см. графу 3 табл. 2). Разница обусловлена возрастающей с каждым годом суммой амортизированной стоимости, накапливаемой с начала использования объекта, которая приведена в табл. 2 в качестве исходных данных.

Согласно международным стандартам при первоначальном признании долгосрочные займы (кредиты) отражаются по справедливой стоимости (948 458,1 руб.), проценты за пользование заемными средствами начисляются по методу эффективной ставки [путем умножения амортизируемой (первоначальной) стоимости на эффективную процентную ставку — 8%]. То есть данные графы 3 в табл. 2 получены поочередным произведением данных графы 2 на 8/100.

В РСБУ для отражения суммы долгосрочного займа не требуется определения рыночной ставки, поскольку основная сумма обязательства отражается по сумме фактически полученных денежных средств (1 000 000 руб.). Проценты за пользование заемными средствами начисляются равномерно (ежеквартально в размере 15 000 руб.), составляя за год 60 000 руб. (см. графу 4 табл. 2).

Таким образом, отражение в учете сумм выплат за пользование заемными средствами по МСФО отличается от РСБУ тем, что в отчисляемые проценты включается доход кредитора, полученный за счет капитализации процентов, выплачиваемых в течение периода, для которого объявлена номинальная процентная ставка.

В связи с этим информация, представленная в отчетности, подготовленной по российским стандартам учета, и представленная в отчетности, подготовленной по международным стандартам, будет отличаться на протяжении всего срока действия договора.

Использование МСФО в части учета кредитов и займов при составлении отчетности позволяет:

- точнее отражать реальное финансовое положение предприятия;
- повысить сопоставимость отчетности предприятия;
- достичь максимального соблюдения принципа осмотрительности.

Определение стоимости запасов. Правила формирования себестоимости запасов, производимых и реализуемых в ходе обычной деятельности, закреплены в МСФО (IAS) 2 «Запасы». В нем указано, что все виды запасов должны оцениваться по наименьшей из величин: себестоимости (фактическим расходам) или чистой возможной цене продаж (цене продаж за минусом расходов).

Общая стоимость поставки товаров в ПАО «Ока-Лада» по договору купли-продажи составила 21 300 тыс. руб.

Договор предусматривает поэтапную оплату товара:

- 50% — по факту отгрузки товара первому перевозчику;
- 50% — после продажи товара на сторону.

По расчетам руководства реализация товара будет осуществляться в течение 1 года. Дата поставки — 10.01.2015.

Сумма покупки товара по обычной цене без рассрочки составляет 20 000 тыс. руб., которая в соответствии с МСФО является суммой, по которой оцениваются запасы. Отличие от фактической стоимости сделки составляет 1 300 тыс. руб. (21 300 – 20 000). Это — финансовые расходы за рассрочку платежа. Данные расходы в течение 2015 г. в учете предприятия начислены в виде процентов на сумму 1 300 тыс. руб.

В отечественном учете согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 16.05.2016), начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит), начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов, включаются в фактическую себестоимость материально-производственных запасов, принимаемым к бухгалтерскому учету. В этой связи учетная стоимость поставленных

товаров составит 21 300 тыс. руб., что превышает учетную стоимость, сформированную в соответствии с МСФО.

Проведя сравнительные оценки отражения в учете активов, мы видим, что внеоборотные и оборотные активы в соответствии с РСБУ оцениваются по более высокой стоимости, чем в оценке по МСФО. Таким образом, оценка по МСФО в большей степени соответствует принципу осмотрительности, который сводится к стремлению, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы — занижены.

Поскольку стоимость чистых активов определяется по данным бухгалтерского учета, то ее величина, соответствующая РСБУ, также будет отличаться в большую сторону от величины, соответствующей МСФО.

Таким образом, учет по РСБУ с завышением стоимости активов приводит к пропорциональному завышению показателей ликвидности, платежеспособности, искажая реальные возможности выполнения обязательств по расчетам.

Литература

1. *Бородин О.А.* Экспресс-методика оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в процессе составления МСФО-отчетности методом прямой капитализации доходов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 5. С. 45–54.
2. *Когденко В.Г., Крашенинникова М.С.* Анализ финансовых активов по данным консолидированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 17. С. 32–47.
3. *Кулакова Ю.Н., Кулаков А.Б.* Разработка метода расчета средней продолжительности пребывания оборотных средств предприятия в анализируемом периоде // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2015. № 1. С. 36–44.
4. *Лианский М.Е.* Бизнес-модули развития финансового состояния строительных предприятий по международным стандартам // Бухучет в строительных организациях. 2014. № 12. С. 28–42.
5. *Михайленко Р.Г., Колесник П.В.* Совершенствование методики трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтер и закон. 2015. № 3. С. 14–20.
6. *Слободняк И.А.* Как анализировать новые формы бухгалтерской отчетности // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 1. С. 16–22.
7. *Чая В.Т., Чичерина Е.Н.* Методы определения справедливой стоимости активов и обязательств // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 3. С. 221–226.
8. *Чернов В.А., Филиппова А.В.* Процедуры аудита основных средств в рекламной компании, финансовые последствия, международная терминология // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 15. С. 52–64.
9. *Чернов В.А.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / под ред. М.И. Баканова. М.: Юнити-Дана, 2007. 127 с.

10. *Баканов М.И.* и др. Бухгалтерский учет в торговле: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / М.И. Баканов, И.М. Дмитриева, М.Б. Чиркова, Н.А. Тарасова, Л.Р. Смирнова, В.А. Чернов / под ред. М.И. Баканова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 624 с.
11. *Филиппова А.В., Чернов В.А.* Аудит основных средств: закономерности и перспективы развития // Актуальные вопросы экономики региона: анализ, диагностика и прогнозирование: материалы V Международной студенческой научно-практической конференции; редактор Н.В. Пшениснов. Н. Новгород: Нижегородский филиал МИИТ, 2015. С. 260–263.
12. *Чернов В.А.* Инвестиционный анализ: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана, 2007. 159 с.
13. *Чернов В.А.* Анализ инвестиционных прогнозов на основе методов дисконтирования // Финансовый бизнес. 1999. № 4. С. 53–57.

Reference

1. Borodin O.A. Ekspres-metodika otsenki spravedlivoi stoimosti investitsionnoi nedvizhimosti v protsesse sostavleniia MSFO-otchetnosti metodom priamoi kapitalizatsii dokhodov [An Express-Methodic of an assessment of fair value of real estate investment in the course of drawing up the IFRS reporting by the method of direct capitalization of the income]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 5, pp. 45–54 (in Russ.).
2. Kogdenko V.G., Krashennnikova M.S. Analiz finansovykh aktivov po dannym konsolidirovannoi otchetnosti [The analysis of the financial assets according to the consolidated reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2015, no. 17, pp. 32–47 (in Russ.).
3. Kulakova Iu.N., Kulakov A.B. Razrabotka metoda rascheta srednei prodolzhitel'nosti prebyvaniia oborotnykh sredstv predpriiatiia v analiziruемом periode [The development of the method of calculation of the average duration of stay of current assets of the enterprise within the analyzed period]. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii — Accounting in publishing houses and polygraphic industry*, 2015, no 1. pp. 36–44 (in Russ.).
4. Lianskii M.E. Biznes-moduli razvitiia finansovogo sostoianiia stroitel'nykh predpriiati po mezhdunarodnym standartam [Business modules of the development of the financial condition of construction enterprises according to the international standards]. *Bukhchet v stroitel'nykh organizatsiiakh — Accounting in the construction organizations*, 2014, no. 12, pp. 28–42 (in Russ.).
5. Mikhailenko R.G., Kolesnik P.V. Sovershenstvovanie metodiki transformatsii bukhgalterskoi otchetnosti v sootvetstvii s MSFO [The improvement of the techniques of transformation of accounting reporting according to the IFRS]. *Bukhgalter i zakon — An Accountant and the Law*, 2015, no. 3, pp. 14–20 (in Russ.).
6. Slobodniak I.A. Kak analizirovat' novye formy bukhgalterskoi otchetnosti [How to analyze the new forms of accounting reporting]. *Finansovy vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet — the Financial messenger: finance, taxes, insurance, accounting*, 2012, no. 1, pp. 16–22 (in Russ.).
7. Chaia V.T., Chicherina E.N. Metody opredeleniia spravedlivoi stoimosti aktivov i obiazatel'stv [The methods of determination of fair value of assets and liabilities]. *Audit i finansovy analiz — Auditing and financial analysis*, 2012, no. 3, pp. 221–226 (in Russ.).
8. Chernov V.A., Filippova A.V. Protsedury audita osnovnykh sredstv v reklamnoi kompanii, finansovye posledstviia, mezhdunarodnaia terminologiiia [The procedures of auditing of fixed assets in the advertising company, financial consequences, the international terminology]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2015, no. 15, pp. 52–64 (in Russ.).
9. Chernov V.A. *Bukhgalterskaia (finansovaia) otchetnost'*: ucheb. posobie dlia studentov vuzov, obuchaiushchikhsia po spetsial'nosti 080109 «Bukhgalterskii uchet, analiz i audit» / pod red.

- M. I. Bakanova [Accounting (financial) reporting: a study-book for students of the higher education institutions who are trained in the specialty 080109 "Accounting, the analysis and auditing", under the editorship of M. I. Bakanov]. Moscow, Iuniti-Dana — UNITY-DANA, 2007, 127 p. (in Russ.).
10. Bakanov M. I. i dr. *Bukhgalterskii uchet v trgovle: ucheb. posobie dlia studentov, obuchaiushchikhsia po spetsial'nostiam «Finansy i kredit», «Bukhgalterskii uchet, analiz i audit»* / M. I. Bakanov, I. M. Dmitrieva, M. B. Chirkova, N. A. Tarasova, L. R. Smirnova, V. A. Chernov / pod red. M. I. Bakanova. 2-e izd., pererab. i dop. [Accounting in trade: a study-book for the students who are trained in the specialties "Finance and Credit", "Accounting, Analysis and Auditing", under the editorship of M. I. Bakanov, second edition, revised and updated]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and statistics, 2006, 624 p. (in Russ.).
 11. Filippova A. V., Chernov V. A. *Audit osnovnykh sredstv: zakonmernosti i perspektivy razvitiia* [The Auditing of the fixed assets: the regularities and the prospects of development]. *Aktual'nye voprosy ekonomiki regiona: analiz, diagnostika i prognozirovanie: materialy V Mezhdunarodnoi studencheskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii; redaktor N. V. Pshenisnov* [Topical issues of the economy in the region: analysis, diagnostics and forecasting. The materials of the V International student's scientific and practical conference; editor N. V. Pshenisnov]. Nizhnii Novgorod, Nizhegorodskii filial MIIT — MIIT Nizhny Novgorod branch, 2015, pp. 260–263 (in Russ.).
 12. Chernov V. A. *Investitsionnyi analiz: ucheb. posobie. 2-e izd., pererab. i dop.* [Investment analysis: a study-book, second edition, revised and updated]. Moscow, Iuniti-Dana — UNITY-DANA, 2007, 159 p. (in Russ.).
 13. Chernov V. A. *Analiz investitsionnykh prognozov na osnove metodov diskontirovaniia* [The analysis of investment forecasts on the basis of discounting methods]. *Finansovyi biznes — Financial business*, 1999, no. 4, pp. 53–57 (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА

**Алексеева Г.И.**

Бухгалтерский учет арендных отношений: учеб. пособие для подготовки бакалавров. М.: Финансовый университет, 2016. 160 с.

ISBN 978-5-7942-1349-2

Учебное пособие «Бухгалтерский учет арендных отношений» может быть использовано при изучении дисциплин «Бухгалтерский учет», «Финансовый учет и отчетность», «Бухгалтерский финансовый учет», «МСФО» студентами бакалавриата. В пособии рассматриваются сущность договора аренды, особенности договора лизинга, нормативно-правовое регулирование арендных отношений, понятие арендной платы и порядок ее учета, документальное оформление арендных отношений, бухгалтерский учет операций по договору аренды и договору лизинга, особенности учета затрат на содержание и на улучшение арендованного имущества, учета аренды в соответствии с МСФО. Учебное пособие содержит контрольные вопросы.

Издание подготовлено с использованием справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

УДК 657

Учет хозяйственных операций по договорам цессии

ГЕТЬМАН ВИКТОР ГРИГОРЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, Москва, Россия

E-mail: dep_yaa@fa.ru

Аннотация

В статье рассмотрен комплекс вопросов, связанных с отражением в системе бухгалтерского учета хозяйственных операций по приобретению дебиторской задолженности. Проанализирована экономическая природа данного явления. Критически оценены различные варианты его учета. Исследованы подходы различных арбитражных судов к решению споров в отношении правомерности создания коммерческими организациями резервов по сомнительным долгам по хозяйственным операциям в соответствии с договором цессии. Большинство из них считают, что нет оснований для их формирования. Однако такой подход, по мнению автора статьи, правомерен лишь в отношении приобретения нормальной задолженности. В ситуациях с покупкой ненормальной задолженности скидки с ее цены довольно зримо носят черты сомнительного долга. Учитывая двойственный характер скидок, обоснован новый порядок учета хозяйственных операций по договорам цессии.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, покупка дебиторской задолженности по договорам цессии, бухгалтерский учет операций по договорам цессии у юридического лица, приобретшего дебиторскую задолженность, резервы по сомнительным долгам, нормальная и ненормальная задолженность

Accounting for Assignments

VICTOR G. GETMAN,

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

E-mail: dep_yaa@fa.ru

Abstract

The whole range of issues connected with the assignment agreements are critically assessed in the article. Economic essence of this phenomenon is analyzed. Different methods of accounting for it are critically scrutinized in the article. The article investigates the approaches of different commercial courts to the case settlements regarding the lawfulness of creation of the reserves of bad debts and doubtful receivables in business transactions according to the assignment agreement by the commercial organizations. Most of the courts consider that there are no grounds for their formation. However, according to the author of the article, this approach is lawful only regarding the acquisition of the standard receivables. In cases with the purchase of unconventional receivables the price discounts obviously point at the fact that most likely they are bad debts. Taking into account the dual nature of the discounts, the new order of accounting for assignment agreements is provided.

Keywords: receivables, assignment agreements, accounting for assignment agreements of buyer, doubtful receivables reserves, standard and unconventional receivables

В рыночной модели экономики (в отличие от плановой) появился и такой вид финансовых услуг, как договоры уступки права требования дебиторской задолженности (т.е. договоры цессии). В соответствии с ними владелец дебиторской задолженности реализует ее третьему лицу по цене обычно несколько ниже, чем ее величина. Хозяйственные операции подобного рода получили в последние годы довольно широкое распространение. Между тем до настоящего времени остается немало дискуссионных вопросов, связанных с их учетом [1]. Чтобы лучше уяснить их суть, приведем условный пример.

Пример. Публичное акционерное общество (ПАО) «Вымпел» приобрело по договору цессии в Обществе с ограниченной ответственностью «Салют» дебиторскую задолженность ПАО «Заря» в сумме 100 тыс. руб., заплатив за нее 60 тыс. руб., которые были перечислены с расчетного счета (в целях не усложнять пример оставим в стороне суммы не выплаченных ПАО «Заря» пеней за просрочку по оплате товаров).

В бухгалтерском учете ПАО «Вымпел» эти операции будут отражены следующим образом:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», аналитический счет «Расчеты с ПАО «Заря»

К-т сч. 51 «Расчетные счета» — 60 тыс. руб.

Встает вопрос: где и в каком порядке следует учитывать разницу 40 тыс. руб. (100 тыс. руб. — 60 тыс. руб.) в оценке приобретенной задолженности [2]? Один из вариантов — на забалансовом счете. Однако он не получил «прописку» в нормативных документах по бухгалтерскому учету. К тому же данный вариант не совсем удобен в работе с практической точки зрения, поскольку в этом случае часть приобретенной задолженности будет отражаться на балансовом счете, а другая — на забалансовом. От этого изъяна избавлен второй вариант, при котором указанная разница потенциально может отражаться в учете следующим образом:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», аналитический счет «Расчеты с ПАО «Заря»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» — 40 тыс. руб.

Но он также теоретически недостаточно состоятелен [3]. На счете 98 по определению должны

учитываться доходы, полученные в текущем периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. В нашем случае сумма 40 тыс. руб. — это пока что, если можно так выразиться, «мнимый доход», который ПАО «Вымпел» может в ряде случаев вообще не получить или получить его лишь часть. По данной причине более предпочтительным по сравнению с ним выглядит третий вариант учета рассматриваемой разницы 40 тыс. руб., а именно — на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам»:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», аналитический счет «Расчеты с ПАО «Заря»

К-т сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам» — 40 тыс. руб.

Однако против такого варианта учета неоднократно выступал Минфин России¹. Свою позицию на этот счет он изложил впервые в письме от 06.02.2006 № 03-03-04/1/87. Затем ее повторил в других письмах (от 12.05.2009 № 03-03-06/1/318, от 23.10.2012 № 03-03-06/1/562 и др.), в том числе и в последнем от 20.10.2015 № 03-03-06/1/60050. Суть ее сводится к тому, что налогоплательщик не вправе учитывать в резерве по сомнительным долгам задолженность по приобретенным имущественным правам. Резерв по сомнительным долгам, по его мнению, можно создавать лишь по задолженности, возникшей с реализацией товаров, а не финансовых услуг. При этом в обоснование своей позиции делается ссылка на Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ), в котором дано определение самого понятия «сомнительный долг»: «Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполненных работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, указанные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией» (п. 1 ст. 266)².

Ряд арбитражных судов (Волго-Вятского, Московского и Западно-Сибирского округов) в выносимых ими постановлениях по делам, связанным с созданием коммерческими организациями

¹ См. письма Минфина России от 06.02.2006 № 03-03-04/1/87, от 12.05.2009 № 03-03-06/1/318, от 23.10.2012 № 03-03-06/1/562, от 20.10.2015 № 03-03-06/1/60050.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).

резервов по сомнительным долгам, разделяли точку зрения Минфина России. Причем и они ссылались в основном на упоминавшуюся выше ст. 266 НК РФ (п. 1). Кроме того, в отдельных случаях также приводили в качестве аргумента содержание п. 1 ст. 249 НК РФ о том, что «доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав»³. Однако не все коммерческие организации были согласны с таким подходом и указанными выше доводами. В частности, АО «Нижегородский химико-фармацевтический завод» обратилось со своей жалобой даже в Конституционный Суд Российской Федерации по вопросам, связанным с правомерностью создания резерва по сомнительным долгам по договорам цессии⁴. Рассмотрев ее, Конституционный Суд Российской Федерации в своем определении от 19.11.2015 № 2554-О, по сути дела, согласился с позицией Минфина России и решениями указанных выше арбитражных судов, т.е. счел правомерной позицию, согласно которой задолженность в виде невыплаченных сумм за уступленное право требования не может учитываться при формировании резерва по сомнительным долгам. Такой вывод, базирующийся на указанных выше нормативных и других документах, не является бесспорным, если рассматривать экономическую суть изучаемого явления. В нашем примере — разницу в сумме 40 тыс. руб. в оценке приобретенной дебиторской задолженности ПАО «Заря» по договору цессии. В частности, является или нет она сомнительным долгом? Данная разница, как и другие подобные ей, на практике возникает по целому ряду причин, которые, несмотря на их разнообразие, можно классифицировать на две группы. Одна из них включает в себя те ситуации, когда первый кредитор уступает право требования нормальной задолженности третьему лицу, поскольку ему срочно

потребовались денежные средства для осуществления различных хозяйственных операций (например, на погашение кредитов, уплату налогов, приобретение оборудования и т.д.). Такая уступка денежного требования третьему лицу на основе договора цессии осуществляется с нормальной задолженностью, а не с сомнительным долгом. Поэтому создавать резерв по сомнительным долгам в подобного рода случаях нет оснований. В результате позиция Конституционного Суда Российской Федерации, Минфина России, ряда арбитражных судов применительно к таким ситуациям выглядит безупречной. Однако подобную оценку ей нельзя дать в случаях, когда первый кредитор продает задолженность третьему лицу, поскольку не уверен, что он может получить долг в полном объеме. Таких ситуаций на практике, заметим, гораздо больше, чем случаев с продажей третьему лицу нормальной задолженности. В подобных операциях черты сомнительного долга явно присутствуют, а следовательно, — и условия для создания специального резерва.

Исходя из всего изложенного выше, можно сделать вполне обоснованный следующий вывод. Поскольку «скидка» с суммы приобретенной дебиторской задолженности (в нашем примере — 40 тыс. руб.) может иметь двойственный характер (т.е. быть частью сомнительного либо нормального долга), то ее целесообразно отражать в системе бухгалтерского учета на отдельном синтетическом счете, например на счете 64, назвав его «Разница в оценке приобретенной по договору цессии задолженности» и внося соответствующие дополнения в действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению. Корреспонденция счетов по учету рассматриваемой разницы будет такова:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», аналитический счет «Расчеты с ПАО «Заря»

К-т сч. 64 «Разница в оценке приобретенной по договору цессии задолженности», аналитический счет «Разница в оценке долга ПАО «Заря» — 40 тыс. руб.

В практике с приобретенной задолженностью в дальнейшем может произойти один из трех следующих случаев. Новый ее владелец с

³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).

⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Нижегородский химико-фармацевтический завод» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первого пункта 1 статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда Российской Федерации от 19.11.2015 № 2554-О.

должника: 1) взыщет полную сумму долга; 2) получит только часть его; 3) ничего не получит. Если продолжить наш пример, то полученные суммы в каждом из этих случаев будут равны соответственно 100, 80 тыс. руб. и 0 руб. Бухгалтерские проводки в учете ПАО «Вымпел» будут выглядеть следующим образом:

первый случай:

1) поступили деньги на расчетный счет от ПАО «Заря» по оплате долга:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 100 тыс. руб.;

2) зачислена в состав доходов реализованная разница по договору цессии по долгу ПАО «Заря»:

Д-т сч. 64 «Разница в оценке приобретенной по договору цессии задолженности»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — 40 тыс. руб.;

второй случай:

1) поступили деньги на расчетный счет от ПАО «Заря» по частичной оплате долга:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 80 тыс. руб.;

2) отнесена на потери недополученная часть долга от ПАО «Заря»:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 20 тыс. руб.;

3) зачислена в состав доходов разница по договору цессии по долгу ПАО «Заря»:

Д-т сч. 64 «Разница в оценке приобретенной по договору цессии задолженности»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — 40 тыс. руб.;

третий случай:

1) отнесена на потери сумма недополученного долга от ПАО «Заря»:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 100 тыс. руб.;

2) зачислена в состав доходов разница по договору цессии по долгу ПАО «Заря»:

Д-т сч. 64 «Разница в оценке приобретенной по договору цессии задолженности»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — 40 тыс. руб.

Предлагаемый нами порядок учета хозяйственных операций по договорам цессии не только, на наш взгляд, наиболее теоретически обоснован, но он позволяет в готовом виде получать накапливаемую в его системе информацию, необходимую для расчета налога на прибыль по уступке прав требования долговых обязательств.

Литература

1. Гетьман В.Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4 (21). С. 73–81.
2. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 18. С. 2–5.
3. Гетьман В.Г. Совершенствование нормативно-правовых основ бухгалтерского учета и финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 54–58.

References

1. Get'man V.G. Rezervy dal'neishego sovershenstvovaniia bukhgalterskogo ucheta v upravlenii ekonomikoi [The reserves for further improvement of accounting in the economy management]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy*, 2014, no. 4 (21), pp. 73–81 (in Russ.).
2. Get'man V.G. Nazrevshie voprosy sovershenstvovaniia bukhgalterskogo ucheta v Rossii [Ripe issues of the improvement of accounting in Russia]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2011, no. 18, pp. 2–5 (in Russ.).
3. Get'man V.G. Sovershenstvovanie normativno-pravovykh osnov bukhgalterskogo ucheta i finansovoi otchetnosti [The improvement of legal basis of accounting and financial reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2014, no. 18, pp. 54–58 (in Russ.).

УДК 657

Инновационные процессы составления консолидированной отчетности

ПЕТРОВ АЛЕКСАНДР МИХАЙЛОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

E-mail: palmi@inbox.ruu

Аннотация

Консолидированная отчетность имеет большое значение как для руководства компании, так и для инвесторов. Проанализировать финансово-экономическое положение и результаты деятельности группы организаций в целом важнее, чем оценить показатели отдельных фирм. Руководство групп, принявших решение о подготовке консолидированной отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), может столкнуться с некоторыми методологическими проблемами. Эти проблемы могут быть вызваны, например, недостаточной квалификацией финансовых служб, суждениями в отношении наличия контроля над компаниями группы, а также в отношении способа консолидации, техническими сложностями при расчете гудвилла и неконтролирующей доли. Для решения соответствующих задач на начальном этапе целесообразно привлечение специалистов аудиторских фирм, поскольку у сотрудников компании может не быть достаточного опыта в области консолидации финансовой отчетности. В дальнейшем после приобретения необходимого опыта прохождения обучения по МСФО сотрудники компании подготовку консолидированной отчетности смогут выполнять своими силами.

Ключевые слова: автоматизация бизнес-процессов, консолидация, консолидированная отчетность группы, индивидуальная финансовая отчетность, учетная политика группы компаний

Innovative Processes of Drawing up the Consolidated Reporting

ALEXANDER M. PETROV,

PhD, Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department,

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

E-mail: palmi@inbox.ru

Abstract

The consolidated reporting is of great importance, both for the management of the company, and for the investors. To analyse financial and economic situation and the results of the performance of a group of organizations in general is more important, than to estimate the indicators of separate firms. The management of the groups which made the decision about the preparation of the consolidated reporting under IFRS (International Financial Reporting Standards) can face some methodological problems. These problems can be caused, for example, by insufficient qualification of some financial services, the judgments concerning the existence of control over the companies of that group, and also regarding the way of consolidation, technical difficulties when calculating goodwill and not controlling share. In order to solve the corresponding tasks at

the initial stage, it is expedient to involve the specialists of auditor firms as at the staff of the company may not have the sufficient experience in the area of consolidation of financial statements. In the future, after all the necessary experience has been acquired and after all the staff of the company have got sufficient training on IFRS, they will be able to carry out the preparation of the consolidated reporting by their own.

Keywords: the automation of business processes, consolidation, the consolidated reporting of a group, individual financial statements, accounting policies of a group of companies

Инновационные процессы в обществе были всегда и определялись, в том числе, философскими ценностями. Философские ценности на Востоке в большей степени, чем на Западе, определяют структурную организацию поведения людей Востока, так как глубоко укорененные религиозные и философские убеждения формируют здесь почти беспрекословно соблюдаемые правила ведения дел. Хотя этнические различия приносят вариации в представление человека о своем статусе, положении в данном обществе, существует ясно различимая «восточная модель поведения», соответствующая общим религиозным ценностям Азиатского субконтинента. Эта модель независимо от того, применяется ли она к отдельным людям, корпорациям, департаментам государственной службы или к правительству, напоминает структуру семьи [1]. В современной жизни инновационный путь развития для конкретной организации в экономике предполагает автоматизацию бизнес-процессов. Это означает, что автоматизации подвергается также ведение бухгалтерского и управленческого учета. Это дает ряд преимуществ — повышение точности учета и соответственно отчетности, увеличивается скорость подготовки отчетности, снижается вероятность ошибок по вине человека, сокращение штата. Вместе с тем появляются сложности, связанные с повышением требований к квалификации персонала при меньшем штате. Это связано с тем, что количество рутинной работы при автоматизации снижается и увеличивается объем работы, требующей специальных знаний. С другой стороны, автоматизация процессов учета и составления отчетности позволяет выбирать более сложные схемы построения холдингов и новые более рациональные схемы ведения учета в индивидуальных организациях и составления консолидированной отчетности (рис. 1).



Рис. 1. Плюсы и минусы внедрения автоматизации составления отчетности

Составление консолидированной отчетности сопровождается рядом сложностей, связанных с субъективными и объективными факторами, а также проблемами. Выделим факторы, затрудняющие процесс консолидации отчетности (рис. 2).

По своей юридической структуре группа может состоять из большого количества юридических лиц. Группа может отличаться сложной структурой, т.е. характеризоваться большим количеством дочерних компаний, связанных перекрестным владением, ассоциированных и совместных предприятий, наличием так называемых компаний-«внучек» и т.д. Структура группы может быть с юридической точки зрения непрозрачной, когда зависимость определяется не столько размером доли в уставном капитале, сколько наличием контроля или влияния.

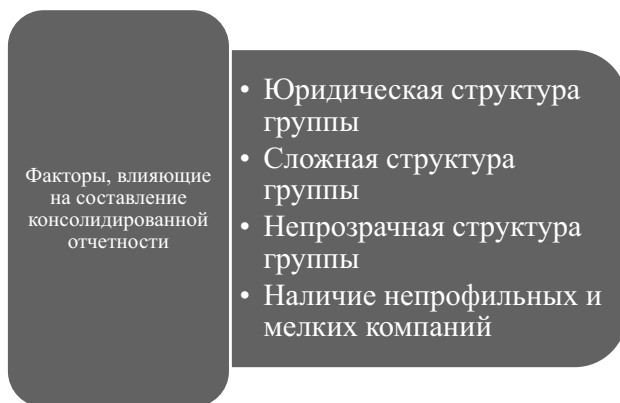


Рис. 2. Факторы, затрудняющие процесс консолидации отчетности

Непрофильные компании и «несущественные» компании, входящие в состав группы, также делают процесс внедрения автоматизации более трудозатратным и поэтому более дорогим в денежном эквиваленте, так как в этом случае затраты на получение информации могут быть сравнимы с полезностью этой информации. Все вышеперечисленное делает этап внедрения автоматизации учета и отчетности более трудоемким.

Также существуют проблемы автоматизации, связанные с особенностями составления индивидуальной отчетности организаций, входящих в группу компаний (рис. 3).

Различия в учетной политике организаций, входящих в группу компаний, не позволяют составить консолидированную отчетность в автоматическом режиме без проведения дополнительных корректировок с тем, чтобы учетная политика материнской компании совпала с учетной политикой зависимой компании [2].

Разные валюты учета вносят технические сложности с пересчетом показателей отчетности и выявлением дополнительных курсовых разниц.

Отраслевые особенности могут потребовать добавления дополнительных статей в отчетность, чтобы сделать ее более прозрачной.

Несовпадение дат окончания отчетного периода приводит к необходимости составления промежуточной отчетности у зависимых компаний, чтобы дата отчетности совпала с датой отчетности материнской компании.

Экспертное суждение, а не точные сведения, ухудшает точность и надежность отчетности.

Недостаточно высокий уровень подготовки кадров может привести к тому, что из-за многочисленных ошибок отчетность станет неустойчивой.

Отсутствие развернутой информации не позволит получить детализированную отчетность по различным показателям.

Несвоевременность представления данных приведет к задержке составления отчетности и сделает ее ненужной в процессе принятия управленческих решений.

Способы для решения проблем составления консолидированной отчетности весьма просты, но требуют исторического подхода:

- унификация учетных политик и плана счетов по национальным стандартам;



Рис. 3. Проблемы автоматизации, связанные с особенностями индивидуальной отчетности

- создание единой учетной политики и плана счетов по МСФО;
- создание методики составления индивидуальной отчетности по МСФО с учетом специфики различных отраслей;
- унификация и разработка отчетных форм;
- использование единого программного продукта;
- получение полного объема информации о текущей и будущей деятельности компаний группы;
- повышение квалификации специалистов по МСФО.

Консолидированная отчетность представляет собой объединенную отчетность двух или более компаний, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Она содержит информацию о результатах деятельности и финансовом положении группы в целом, а не ее отдельных структурных единиц. Это означает, что консолидированный показатель прибыли группы определяется как сумма финансовых результатов всех участников, и прибыль одной компании группы может перекрывать убыток другой. При анализе данных консолидированной финансовой отчетности следует учитывать указанное обстоятельство.

Цель составления консолидированной отчетности — предоставить акционерам, инвесторам, государственным органам управления объективную информацию об имущественном и финансовом положении, а также финансовых результатах объединения как единого экономического субъекта.

Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разработанным головной компанией, с учетом положений МСФО и Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), на основе типовых форм бухгалтерской отчетности. Консолидация показателей производится путем суммирования одноименных статей отчетности компаний группы. Во избежание двойного счета данные корректируются на суммы по внутрикорпоративным операциям.

В состав консолидированной отчетности входят консолидированные: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках (отчет о

финансовых результатах); отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; приложения и пояснительная записка (с раскрытием информации по сегментам и связанным сторонам); аудиторское заключение.

Числовые показатели об отдельных активах, пассивах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в консолидированной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них пользователи не могут оценить финансовое положение группы компаний или финансовый результат ее деятельности. Числовые показатели об отдельных видах активов, пассивов и хозяйственных операций не приводятся в консолидированном бухгалтерском балансе или консолидированном отчете о прибылях и убытках (отчете о финансовых результатах), если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки пользователями финансового положения группы компаний или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу и консолидированному отчету о прибылях и убытках (отчету о финансовых результатах).

До формирования консолидированной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения между головной компанией и дочерними структурами, а также между последними.

При объединении бухгалтерской отчетности головной и дочерних компаний в консолидированный бухгалтерский баланс не включаются:

- 1) финансовые вложения головной компании в уставные капиталы дочерних компаний и соответственно уставные капиталы последних в части, принадлежащей головной компании;
- 2) показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной и дочерними компаниями, а также между последними;
- 3) прибыль и убытки от операций между головной и дочерними компаниями, а также между последними;
- 4) дивиденды, выплачиваемые дочерними структурами головной компании либо другим дочерним структурам той же головной компании, а также выплачиваемые последней своим

дочерним компаниям. В консолидированной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу компаний;

5) части активов и пассивов дочерних компаний, не относящихся к деятельности группы, если головная компания имеет 50% и менее процентов голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью. В этом случае доля активов и пассивов дочерней компании для включения в консолидированную бухгалтерскую отчетность определяется исходя из доли голосующих акций дочерней компании, принадлежащей головной компании, в их общем количестве или доли участия головной компании в уставном капитале дочерней структуры.

Консолидация отчетности выполняется в два этапа: сначала построчно суммируются показатели отчетности компаний группы, а затем для исключения двойных оборотов применяются вычеты (корректировки) по обязательствам, имуществу, финансовым результатам, относящимся к деятельности компаний внутри группы.

В табл. 1 приведены показатели, подлежащие исключению из консолидированной отчетности группы компаний.

Финансовые отчеты всех компаний корпоративной структуры должны быть составлены на одну дату. Если даты окончания финансового года компаний группы не совпадают, дочерняя компания должна сформировать

промежуточную финансовую отчетность на дату, соответствующую окончанию финансового года головной компании.

Как уже отмечалось, в пояснительной записке к консолидированной отчетности головная компания должна раскрывать информацию по сегментам и связанным сторонам.

Взаимозависимость связанных сторон предопределила двустороннее раскрытие такой информации в бухгалтерской отчетности компаний. Это означает, что компания раскрывает информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности, если она:

- контролируется либо на нее оказывает значительное влияние другая компания или физическое лицо;
- сама контролирует или оказывает значительное влияние на другую компанию;
- такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние одним и тем же юридическим лицом (группой лиц).

В бухгалтерской отчетности компании следует отражать не только сам факт взаимозависимости, но и данные о всех операциях между компанией и связанными сторонами, имевших место в отчетном периоде.

При подготовке годовой бухгалтерской отчетности компания самостоятельно определяет список связанных сторон, информация о которых подлежит раскрытию. Для консолидированной бухгалтерской отчетности этот список устанавливает головная (материнская) компания.

Таблица 1

Показатели, исключаемые из консолидированной отчетности группы компаний

Показатели, исключаемые из консолидированного баланса	Показатели, исключаемые из консолидированного отчета о прибылях и убытках
<ol style="list-style-type: none"> 1. Финансовые вложения во взаимосвязанные организации. 2. Доли в уставном капитале, принадлежащие взаимосвязанным организациям. 3. Взаимная задолженность между участниками группы. 4. Выданные и полученные займы, в которых заимодавец и заемщик – взаимосвязанные организации. 5. Дивиденды, выплаченные другим участникам группы. 6. Прибыли и убытки, возникающие в результате операций между взаимосвязанными организациями 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Выручка от реализации товаров, работ и услуг взаимосвязанным организациям рассматриваемой группы. 2. Стоимость товаров, работ и услуг (в том числе списанных в производство или реализованных), приобретенных у других взаимосвязанных организаций группы. 3. Любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между взаимосвязанными сторонами. 4. Дивиденды, выплаченные другим участникам группы

Если в отчетном периоде проводились операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается как минимум следующая информация:

- характер отношений (контроль или оказание значительного влияния);
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку в виде отдельного раздела. Для исключения дублирования этой информации компаниям, входящим в группу взаимосвязанных организаций, разрешается раскрывать информацию об операциях со связанными сторонами либо только в консолидированной отчетности, либо в бухгалтерской отчетности каждой из входящих в группу компаний.

Консолидированная отчетность имеет большее значение как для руководства компании,

так и для инвесторов. Проанализировать финансово-экономическое положение и результаты деятельности группы организаций в целом важнее, чем оценить показатели отдельных фирм.

При составлении консолидированной отчетности необходимо обратить особое внимание на наличие контроля над дочерней фирмой.

В зависимости от степени контроля, косвенным показателем которого является доля в собственности дочерней компании (или процент акций), существует несколько методов консолидации. Формально свидетельством наличия контроля является прямое или косвенное владение более 50% голосующих акций компании. При доле менее 20% финансовое вложение учитывается по себестоимости. При доле от 20 до 50% инвестируемая компания называется ассоциированной, и ее отчетность включается в консолидированную отчетность группы по методу долевого участия.

Наиболее распространенные методы консолидации финансовой отчетности представлены в табл. 2.

Для консолидации финансовой отчетности необходимо распространить единые правила учета операций (учетную политику) на все компании, входящие в группу, что легко реализуется при наличии контроля над дочерними фирмами.

Руководство групп, принявших решение о подготовке консолидированной отчетности по МСФО, может столкнуться с некоторыми методологическими проблемами. Эти проблемы могут

Таблица 2

Способы консолидации финансовой отчетности

Доля инвестора	Участник	Метод консолидации	Регулирование	Правило
Менее 20%	Инвестор и инвестируемая компания	По себестоимости	МСФО (IAS) 39	Инвестиции отражаются по первоначальной стоимости
От 20 до 50%	Инвестор и ассоциированная компания	Долевого участия	МСФО (IAS) 28	Инвестиции отражаются по первоначальной стоимости на дату покупки и увеличиваются (уменьшаются) на долю инвестора в сумме прибыли (убытка) ассоциированной компании

Окончание табл. 2

Доля инвестора	Участник	Метод консолидации	Регулирование	Правило
От 50% + одна акция до 100%	Материнская и дочерняя компании (вместе именуемые как группа)	Покупки	МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 10	Активы компании оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Разница между справедливой стоимостью чистых активов и справедливой стоимостью уплаченного вознаграждения отражается как гудвилл с его дальнейшей ежегодной переоценкой. Если доля инвестора менее 100%, то определяется неконтролирующая доля. Исключаются инвестиции материнской компании, капитал дочерней компании и результаты внутрифирменных операций
Полный контроль над принадлежащей долей	Инвестор и совместное предприятие	Долевого участия	МСФО (IFRS) 11	Метод долевого участия аналогичен учету инвестиции в ассоциированную компанию
Инвестиции в компании, удерживаемые для продажи	Инвестор и инвестируемая компания	Учета инвестиции по справедливой стоимости	МСФО (IFRS) 5	Стоимость инвестиции в компанию, удерживаемую для продажи, отражается в балансе инвестора по справедливой стоимости (переоценивается), переоценка относится на прибыли или убытки периода

быть вызваны, например, недостаточной квалификацией финансовых служб, суждениями в отношении наличия контроля над компаниями группы, а также в отношении способа консолидации, техническими сложностями при расчете гудвилла и неконтролирующей доли. Для решения соответствующих задач на начальном этапе

целесообразно привлечение специалистов аудиторских фирм, поскольку у сотрудников компании может не быть достаточного опыта в области консолидации финансовой отчетности. В дальнейшем сотрудники компании подготовку консолидированной отчетности смогут выполнять своими силами.

Литература

1. Петров А.М., Лымарь М.П. Влияние философско-культурных факторов на развитие бухгалтерского учета в Китае // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 5. С. 87–96.
2. Петров А.М. Вопросы унификации учетной политики внутри корпоративной системы сферы услуг // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 31. С. 10–16.

References

1. Petrov A.M., Lyamar' M.P. Vliianie filosofsko-kul'turnykh faktorov na razvitie bukhgalterskogo ucheta v Kitae [The influence of philosophical and cultural factors on the development of accounting in China]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 5, pp. 87–96 (in Russ.).
2. Petrov A.M. Voprosy unifikatsii uchetnoi politiki vnutri korporativnoi sistemy sfery uslug [The questions of unification of accounting policies in the corporate system of a services sector]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet – International accounting*, 2012, no. 31, pp. 10–16 (in Russ.).

УДК 657.6

Роль профессионального суждения бухгалтера при подготовке пояснений к финансовой отчетности экономического субъекта

САТАЛКИНА ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА,

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, Оренбург, Россия

E-mail: elena.satalkina@mail.ru

Аннотация

Качественно сформированная информация бухгалтерской (финансовой) отчетности должна обеспечивать объективность, полноту и достоверность раскрываемых данных. Анализ тенденций, сложившихся в международной и отечественной практике, показал, что основной акцент в настоящее время делается на информацию пояснительного характера. Такой подход позволяет не только разгрузить отчетные формы, но и раскрыть существенную информацию, в том числе имеющую только качественные, а не количественные характеристики, способную оказать влияние на решения пользователей. Вместе с тем систематизация практики формирования пояснений к бухгалтерской отчетности отечественными субъектами хозяйствования позволяет сформулировать ряд проблем, возникающих при подготовке пояснений. В первую очередь они связаны с отсутствием единого подхода к форме представления пояснений, реализованного в законодательстве, а также неоднозначностью решений по отбору существенной информации, подлежащей раскрытию. Наиболее адекватным инструментом, позволяющим нивелировать выявленные противоречия, а также повысить качество отчетной информации, на наш взгляд, является профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета.

Ключевые слова: профессиональное суждение, бухгалтерская отчетность, пояснения к отчетности, качественные характеристики, достоверность

The Role of an Accountant's Professional Judgment in Preparing Notes to the Company's Financial Statements

ELENA V. SATALKINA,

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Auditing Department, Orenburg State University, Orenburg, Russia

E-mail: elena.satalkina@mail.ru

Abstract

High quality financial reporting must provide objective, complete and accurate accounting information. The analysis of trends prevailing in the international and domestic practice has shown that the main emphasis now is on explanatory information. This approach allows us not only to ease reporting forms, but also to disclose material information including information having qualitative rather than quantitative

characteristics which may influence the users' decisions. At the same time, the review of national practice of preparing notes to the financial statements allows us to single out a number of problems. First of all, they are connected with the lack of a unified legal approach to the form of notes' presentation coupled with a certain ambiguity in making decisions about what material information to disclose. Accountant professional judgment allows us to neutralize the above mentioned inconsistencies and improve the quality of the financial information.

Keywords: professional judgment, financial reporting, notes, qualitative characteristics, reliability

Бухгалтерская (финансовая) отчетность как совокупность показателей, характеризующих финансовое положение, финансовые результаты и изменения в финансовом положении субъекта хозяйствования за отчетный период и/или на отчетную дату, является единственным источником официальной информации, позволяющей заинтересованным пользователям подготавливать и принимать экономические решения. От качества и объема представленных данных во многом зависит:

- инвестиционная привлекательность компании, т.е. готовность потенциального инвестора вкладывать средства в новый для него бизнес;
- поддержание деловой репутации компании на должном уровне, т.е. своевременное информирование акционеров/собственников/инвесторов о результатах бизнеса и перспективах его развития.

Качество отчетности как в отечественной, так в зарубежной практике носит ярко выраженный субъективный характер и практически полностью относится к сфере профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета. Понятие «качество отчетности» или «качественные характеристики отчетности» в российских императивах, регламентирующих правила формирования отчетных показателей, отсутствует.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)¹ содержит требование о достоверном и полном раскрытии информации в отчетности, но не определяет ее «качество». При этом основным критерием достоверной отчетности является ее соответствие правилам, установленным

действующим бухгалтерским законодательством, а не полезность информации для пользователей.

Анализируя международный подход к определению «качества отчетности», на наш взгляд, целесообразно рассмотреть Концептуальные основы финансовой отчетности², принятые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности. Данный документ содержит отдельную главу, посвященную качественным характеристикам отчетности, их признакам и ограничениям. Концептуально полезность финансовой отчетной информации рассматривается через призму:

1) фундаментальных качественных характеристик, к которым отнесены уместность и правдивое представление;

2) качественных характеристик, повышающих полезность информации, т.е. сопоставимости, проверяемости, своевременности и понятности;

3) ограничений, связанных с затратами на представление полезной информации.

Исследованию вопросов достоверного раскрытия в отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования посвящены работы как отечественных, так и зарубежных ученых: А.С. Бакаева [1], Ф. ван Беста (Ferdy van Beest), Г. Браама (Geert Braam), С. Боеленс (Suzanne Voelens) [2], В.В. Ковалева [3], Б. Нидлза, Х. Андерсона, Дж. Колдуэлла [4], В.Д. Новодворского, Н.Н. Клинова [5], К. Нобесы (Christopher W. Nobesa), К. Стадлерба (Christian Stadlerb) [6], Т.А. Рудаковой [7, 8], Я.В. Соколова [9], Е.С. Соколовой [10], Х. Фазала (Hasaan Fazal) [11], А. Лалевич Филипович (Ana Lalević Filipović) [12], Э.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда [13], Е. Шахвана (Yousef Shahwan) [14] и др.

¹ 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).

² Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 14.07.2016).

Обобщение авторских позиций позволяет сделать вывод о том, что для нивелирования отрицательных последствий субъективизма, неизбежно сопровождающего процесс формирования отчетных показателей, необходима четкая система критериев качества отчетности. При этом достоверность отчетных данных необходимо рассматривать лишь как компонент качества, а не единственный его индикатор.

Особый интерес представляют исследования Т.А. Рудаковой [7, 8], сформулировавшей концепцию достоверности отчетности и выделяющей «субъективизм профессионального суждения» как самостоятельный фактор, оказывающий или способный оказать влияние на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оригинальные предложения по формализации процесса определения качества отчетной информации изложены в работе [2], в которой Ф. ван Бест (Ferdy van Beest), Г. Браам (Geert Braam), С. Боеленс (Suzanne Boelens) сфокусировали свое внимание на значимости каждой отдельно взятой характеристики для оценки качества отчетности в целом. При этом авторы вводят минимальные и максимальные ранжированные значения существенности всех качественных характеристик.

В статье [12] А. Лалевиц Филипович (Ana Lalević Filipović) с помощью математического инструментария проведена оценка качества отчетности как информации, имеющей стратегическое значение на рынке капитала.

Особый взгляд на качественные характеристики отчетной информации изложен в работе [14] Е. Шахвана (Yousef Shahwan), рассмотревшего их с позиции исторической трансформации и обозначившего перспективы развития.

Требования к качеству отчетности распространяются на все формы и виды отчетной информации, позволяющей пользователю принимать экономические решения. Однако наибольшие сложности с соблюдением качественных характеристик у специалиста, подготавливающего отчетность, с нашей точки зрения, возникают при формировании пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Сложившаяся ситуация обусловлена рядом объективных факторов. Во-первых, действующее

законодательство не позволяет однозначно трактовать понятие «пояснения» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности (см. рисунок). Представленная на рисунке схема наглядно демонстрирует разность терминологического аппарата, используемого в трех основных императивах, регламентирующих правила составления:

- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах³;
- пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах⁴.

Причем состав «пояснений» и «приложений» отличается, а Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016) вообще не установлен.

Во-вторых, состав и содержание пояснений определяются хозяйствующим субъектом самостоятельно, т.е. относятся к сфере профессионального суждения, поэтому могут корректироваться в зависимости от стратегических и/или тактических целей компании.

В-третьих, часть информации, раскрываемой в качестве пояснений, имеет качественные параметры, содержит оценочные/плановые значения. Это не позволяет измерить их количественно с достаточной степенью достоверности.

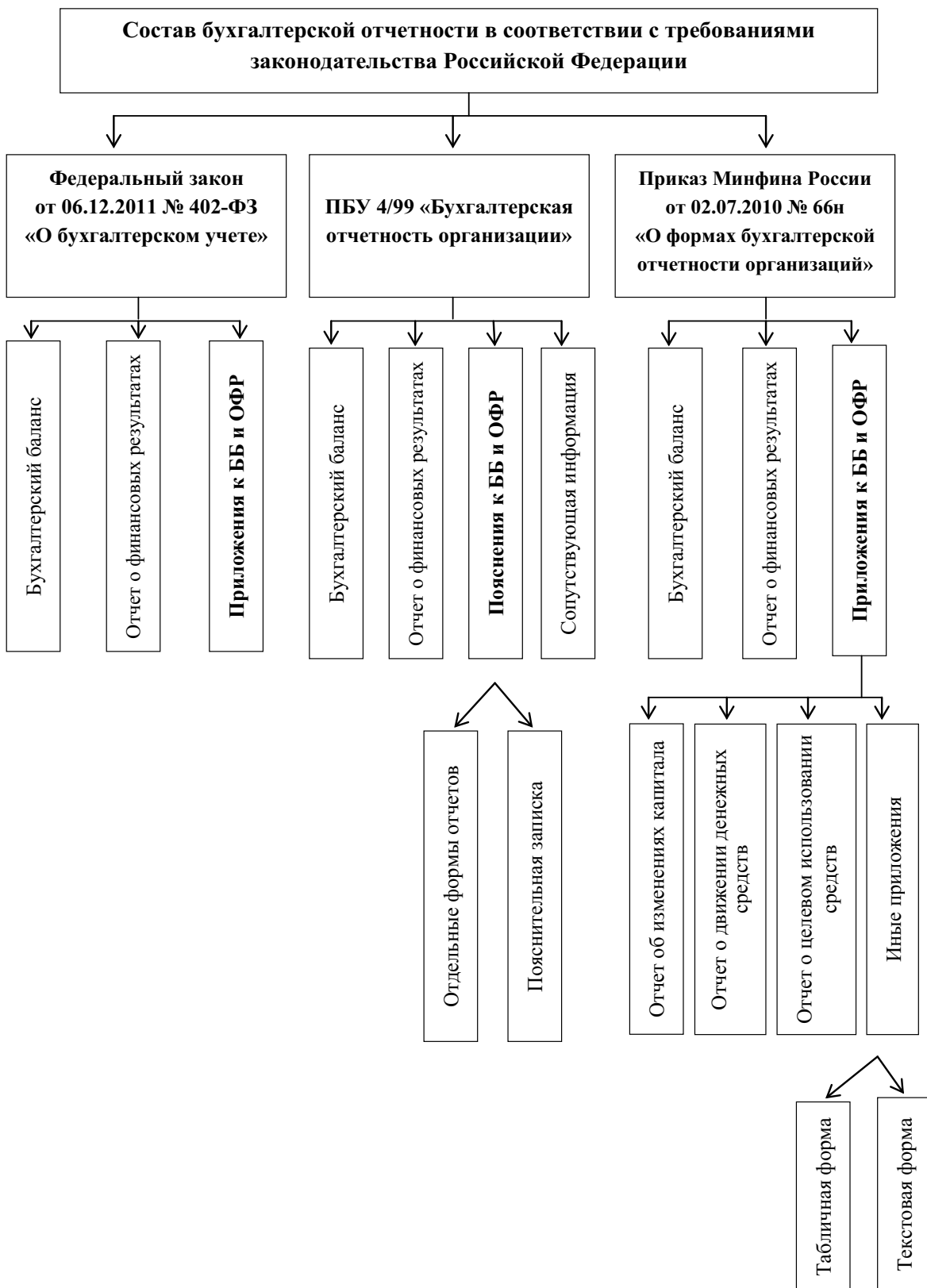
В-четвертых, неизбежно существует ряд событий, произошедших в прошлом или ожидаемых/неожиданных в перспективе, способных повлиять на отчетные показатели в будущем, предсказать влияние которых в настоящем с необходимой точностью невозможно.

В-пятых, открытый перечень показателей, раскрываемых в пояснениях, их многомерность, различные подходы к оценке, основанные на суждениях, существенно затрудняют формирование единых подходов к данному отчету, а также оценку его качества.

В целях дальнейшего исследования, проводимого в рамках статьи, необходимо четко определить состав приложений, входящих в комплект

³ См.: О бухгалтерском учете: Федеральный закон 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016); О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 06.04.2015).

⁴ 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).



Сравнительная характеристика состава бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации:

ББ – бухгалтерский баланс; ОФР – отчет о финансовых результатах

бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный вопрос получил широкое обсуждение в профессиональном сообществе, например в публикациях О.В. Ефимовой [15], И.А. Варпаевой, Ю.В. Зарембо [16], Т.Ю. Кошкиной [17], Т.Л. Крутяковой [18].

Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) предусмотрено два вида пояснений: отдельные формы отчетов и пояснительная записка. Кроме того, в отчетности может раскрываться сопутствующая информация.

К отдельным формам отчетов отнесены:

- отчет о движении денежных средств;
- отчет об изменениях капитала;
- другие формы⁵.

Поскольку другие формы отчетов не поименованы в действующем стандарте, в профессиональном сообществе возникла дискуссия о составе отчетности и идентичности понятий «пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах» и «пояснительная записка». Результатом полемики стали письма Минфина России⁶ и ФНС России⁷, четко указавшие, что эти понятия являются самостоятельными, причем пояснения входят в состав отчетности, а пояснительная записка нет.

Так, Т.Л. Крутякова в практических рекомендациях по составлению годовой отчетности за 2015 г. констатирует, что «пояснительная записка — это некий дополнительный документ, не являющийся частью бухгалтерской отчетности, в котором раскрывается и информация, сопутствующая отчетности» [18].

Таким образом, в профессиональной среде к пояснительной записке сложилось отношение как к посредственному, периферийному, не обязательному документу. Поэтому, несмотря на то, что пояснительная записка позволяет разгрузить формы отчетности и упростить их восприятие, раскрыть дополнительную существенную информацию о финансово-хозяйственной

деятельности компании, привести сопоставимые данные за ряд отчетных периодов, отразить аналитические сведения для оценки финансового состояния и финансовой устойчивости компании, большинство бухгалтеров или составляет ее формально или полностью игнорирует.

Кроме того, Т.Л. Крутякова утверждает, что в пояснительной записке раскрывается только сопутствующая информация. Однако детальное изучение требований Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и влияния профессионального суждения на раскрываемую в бухгалтерской отчетности информацию опровергает данный вывод (см. *таблицу*).

Приведенная в *таблице* структура пояснительной информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, позволяет сделать ряд выводов. Во-первых, часть информации носит сугубо описательный характер (положения учетной политики, события после отчетной даты, условные факты), зачастую не имеет достоверной стоимостной оценки, поэтому не может быть представлена в табличной форме.

Во-вторых, отражение сальдо и движения отдельных видов активов, обязательств и капитала без описания причин таких изменений делает информацию менее полезной для заинтересованного пользователя.

В-третьих, совокупность пояснительной и сопутствующей информации фактически представляет собой и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, и пояснительную записку одновременно.

В-четвертых, при подготовке пояснений к бухгалтерской отчетности профессиональное суждение реализуется при выборе:

- формы раскрытия информации (табличной и/или текстовой);
- структуры пояснений и их объема;
- подходов к оценке прошлых или будущих событий и фактов хозяйственной жизни, способных оказать влияние на показатели отчетности в перспективе.

В-пятых, информация пояснительной записки не входит непосредственно в состав бухгалтерской отчетности и не подлежит обязательно аудиту. Вместе с тем именно эта информация позволяет заинтересованному пользователю

⁵ 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).

⁶ См.: письмо Минфина России от 23.05.2013 № 03-02-07/2/18285; письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.

⁷ По вопросу представления в составе бухгалтерской отчетности пояснений: письмо ФНС России от 20.06.2013 № ЕД-4-3/11174@.

Влияние профессионального суждения на пояснения к бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)

Отчет	Информация, раскрываемая в отчете	Формирование профессионального суждения
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Основные положения учетной политики	Не формируется
	Заявление о соответствии бухгалтерской отчетности действующим правилам бухгалтерского учета и отчетности	Не формируется
	Причины отступления от действующих правил составления отчетности, влияние на показатели отчетности, примененных способов оценки	Формируется
	Наличие на начало и конец отчетного периода, движение в течение отчетного периода отдельных видов:	
	нематериальных активов	Не формируется
	основных средств	Не формируется
	арендованных основных средств	Не формируется
	финансовых вложений	Не формируется
	дебиторской задолженности	Не формируется
	резервов предстоящих расходов и платежей	Не формируется
	оценочных резервов	Не формируется
	кредиторской задолженности	Не формируется
	обеспечений обязательств и платежей, выданных и полученных	Не формируется
	Изменения в капитале:	
	уставном	Не формируется
	резервном	Не формируется
	добавочном	Не формируется
	Количество акций:	
	выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных	Не формируется
	выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично	Не формируется
	Номинальная стоимость акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ	Не формируется
	Прибыль, приходящаяся на одну акцию	Не формируется
	Объемы продаж продукции/товаров/работ/услуг по:	
	видам (отраслям) деятельности	Не формируется
	географическим рынкам сбыта (деятельности)	Не формируется
	Состав затрат на производство/издержек обращения	Не формируется
	Состав прочих доходов и расходов	Не формируется
	Чрезвычайные события и их последствия	Не формируется
События после отчетной даты	Формируется	

Окончание таблицы

Отчет	Информация, раскрываемая в отчете	Формирование профессионального суждения
	Условные факты хозяйственной деятельности	Формируется
	Прекращенные операции	Формируется
	Связанные стороны	Не формируется
	Государственная помощь	Не формируется
Сопутствующая информация	Динамика основных показателей финансово-хозяйственной деятельности за несколько лет	Не формируется
	Планы диверсификации бизнеса и изменения масштабов деятельности	Формируется
	Планируемые капитальные затраты и долгосрочные финансовые вложения	Формируется
	Политика в отношении заемных средств, управления рисками	Формируется
	Деятельность в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	Не формируется
	Проведенные и планируемые природоохранные мероприятия	Не формируется/ формируется
	Иная информация, способная повлиять на решения, принимаемые пользователями отчетности	Формируется
	Иллюстрационный материал: аналитические таблицы, графики, диаграммы	Формируется

сформировать полное и достоверное представление о финансовом положении и финансовых результатах, а также ключевых рисках деятельности компании, которые могут повлиять на ее будущее.

Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015) наряду с отчетами об изменениях капитала, движении денежных средств и целевом использовании средств предполагает формирование иных приложений в табличной или текстовой форме. При этом рекомендуемой является форма 0710005 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах», состоящая из девяти разделов, включающая информацию о наличии на начало и конец отчетного периода, движении в течение отчетного периода отдельных видов активов и обязательств в табличной форме. Пример раскрытия информации в текстовом формате рассматриваемым императивом не установлен.

Базируясь на существующей системе нормативного регулирования требований по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, считаем, что в условиях высокой конкуренции на рынках капитала пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности де-факто не могут заключаться только в заполненных таблицах, рекомендованных приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015). На наш взгляд, качественно сформированные пояснения, ориентированные в первую очередь на потребности заинтересованных внешних пользователей, должны представлять собой совокупность табличной и текстовой информации, максимально раскрывающих финансовое положение, финансовые результаты и изменения в финансовом положении субъекта хозяйствования. При этом данный документ должен иметь единое название и входить в пакет официальной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. Бакаев А. Отчетность организации — важнейший механизм функционирования и развития экономики // Финансовая газета. 2005. № 35. С. 8.

2. *Beest F. van, Braam G., Boelens S.* Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: <http://www.ru.nl/economie/onderzoek/nice-working-papers/> (дата обращения: 14.07.2016).
3. *Ковалев В.В.* Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2007. 1024 с. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2016).
4. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Дж.* Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
5. *Новодворский В.Д., Клинов Н.Н.* Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2000. № 13. С. 16–19.
6. *Nobesa C. W., Stadlerb C.* The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. URL: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf> (дата обращения: 14.07.2016).
7. *Рудакова Т.А.* Оценка достоверности учетно-отчетной информации: инструментарий и его основные компоненты // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 6. С. 2–14.
8. *Рудакова Т.А.* Учетно-отчетная информация: принципы подготовки в условиях ограничений // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 6. С. 2–13.
9. *Соколов Я.В.* Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 86–89.
10. *Соколова Е.С.* Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации // Экономические науки. 2009. № 5. С. 293–299.
11. *Fazal H.* What are the important Qualitative characteristics of Financial Statements? URL: <http://pakaccountants.com/qualitative-characteristics-financial-statements/> (дата обращения: 14.07.2016).
12. *Lalević Filipović A.* Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market. URL: <http://facta.junis.ni.ac.rs/eao/eao201201/eao201201-07.pdf> (дата обращения: 14.07.2016).
13. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 577 с. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2016).
14. *Shahwan Y.* Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective. URL: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09675420810919748> (дата обращения: 14.07.2016).
15. *Ефимова О.В.* Аналитические аспекты раскрытия поясняющей информации бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. 2015. № 3. С. 38–50.
16. *Варпаева И.А., Зарембо Ю.В.* Аудит выпуска и экспортной продажи продукции: информация аудируемого лица // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 23. С. 39–44.
17. *Кошкина Т.Ю.* Пояснения как часть бухгалтерской отчетности // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. № 2. С. 15–24.
18. *Крутякова Т.Л.* Годовой отчет — 2015. М.: АйСи Групп, 2015. 362 с.

References

1. *Bakaev A.* Otchetnost' organizatsii — vazhneishii mekhanizm funktsionirovaniia i razvitiia ekonomiki [Financial statements as an important mechanism of functioning and development of the economy]. *Finansovaia gazeta — Financial newspaper*, 2005, no. 35, p. 8 (in Russ.).
2. *Beest F. van, Braam G., Boelens S.* Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: <http://www.ru.nl/economie/onderzoek/nice-working-papers/> (accessed: 14.07.2016).

3. Kovalev V.V. *Finansovyi menedzhment: teoriia i praktika* [Financial Management: Theory and Practice]. Moscow, Prospekt — Prospect, 2008, 1024 p. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 14.07.2016) (in Russ.).
4. Nidlz B., Anderson Kh., Kolduell Dzh. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2004, 496 p. (in Russ.).
5. Novodvorskii V.D., Klinov N.N. Trebovanie dostovernosti pri formirovanii bukhgalterskoi otchetnosti [The requirement of fairness in generation of financial statements]. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, 2000, no. 13, pp. 16–19 (in Russ.).
6. Nobesa C.W., Stadlerb C. The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. URL: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf> (accessed: 14.07.2016).
7. Rudakova T.A. Otsenka dostovernosti uchetno-otchetnoi informatsii: instrumentarii i ego osnovnye komponenty [Assessment of fairness of accounting and reporting information: tools and their basic components]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2016, no. 6, pp. 2–14 (in Russ.).
8. Rudakova T.A. Uchetno-otchetnaia informatsiia: printsipy podgotovki v usloviakh ogranichenii [Accounting and reporting information: principles of preparation under constraints]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2015, no. 6, pp. 2–13 (in Russ.).
9. Sokolov Ia.V. Dostovernost' i dobrosovestnost' sostavleniia bukhgalterskoi otchetnosti [Reliability and integrity in generating financial statements]. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, 1999, no. 12, pp. 86–89 (in Russ.).
10. Sokolova E.S. Metodika otsenki kachestva bukhgalterskoi (finansovoi) informatsii [Methods of assessing the quality of the accounting (financial) information]. *Ekonomicheskie nauki — Economics*, 2009, no. 5, pp. 293–299 (in Russ.).
11. Fazal H. What are the important Qualitative characteristics of Financial Statements? URL: <http://pakaccountants.com/qualitative-characteristics-financial-statements/> (accessed: 14.07.2016).
12. Lalević Filipović A. Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market. URL: <http://facta.junis.ni.ac.rs/eao/eao201201/eao201201-07.pdf> (accessed: 14.07.2016).
13. Khendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta: per. s angl. / pod red. Ia.V. Sokolova* [Accounting Theory. Transl. from English, edited by Ia.V. Sokolov]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2000, 577 p. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 14.07.2016) (in Russ.).
14. Shahwan Y. Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective. URL: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09675420810919748> (accessed: 14.07.2016).
15. Efimova O.V. Analiticheskie aspekty raskrytiia poiasniaiushchei informatsii bukhgalterskoi otchetnosti [Analytical aspects of the disclosure of explanatory information to financial statements]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2015, no. 3, pp. 38–50 (in Russ.).
16. Varpaeva I.A., Zarembo Iu.V. Audit vypuska i eksportnoi prodazhi produktsii: informatsiia audiruemogo litsa [Audit of production and export sales of products: the information from auditee]. *Bukhgalterskii uchet v biudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiakh — Accounting for budget and non-profit organizations*, 2015, no. 23, pp. 39–44 (in Russ.).
17. Koshkina T.Iu. Poiasneniia kak chast' bukhgalterskoi otchetnosti [Notes as part of the financial statements]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie — Construction: Accounting and Taxation*, 2013, no. 2, pp. 15–24 (in Russ.).
18. Krutiakova T.L. *Godovoi otchet — 2015* [Annual Report — 2015]. Moscow, AiSi Grupp — IC Group, 2015, 362 p. (in Russ.).

УДК 657.1

Управленческий учет как элемент единого информационного пространства организации

СИДОРОВА МАРИНА ИЛЬИНИЧНА,

доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

E-mail: sidorova2003@list.ru

ГУЛЯЕВА АННА АФНАСЬЕВНА,

магистр экономики (магистерская программа «Управленческий учет и контроллинг»), выпускница Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

E-mail: sanaayagul@gmail.com

Аннотация

В современном мире глобальной конкуренции, динамично меняющейся бизнес-среды, постоянного создания инновационных продуктов, решений, технологий, а также их развития все более актуальной становится необходимость создания единого информационного пространства экономического субъекта как результата интеллектуализации его деятельности.

Неотъемлемой частью информационного пространства современной организации является система управленческого учета. В связи с тем, что информация управленческого учета приобретает все более сложный характер, повышается его роль и значимость в управленческой деятельности, он выступает как важнейший ресурс для принятия экономически обоснованных, эффективных управленческих решений.

В этой связи актуальным становится изучение вопросов построения информационного пространства в организациях, выявления его элементов, их взаимосвязей, а также роли подсистемы управленческого учета в информационном пространстве организации. Авторами статьи предложены уточнения к компетентностной модели современного специалиста по управленческому учету, а также матрица для оценки уровня развития информационного пространства организации и определения дальнейшей стратегии его совершенствования, связывающая два показателя: уровень информационного обмена в организации и уровень ее информационной культуры.

Ключевые слова: управленческий учет, информационные технологии, информационное пространство, информационное поле, информационная культура

Management Accounting System as an Element of an Entity's Common Information Space

MARINA I. SIDOROVA,

Doctor of Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: sidorova2003@list.ru

ANNA A. GULYAEVA,

Master of Economics (Area of Specialization "Management Accounting and Controlling"),

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

E-mail: sanaayagul@gmail.com

Abstract

In the contemporary world of global competition, rapidly changing business environment, development of innovative products, solutions, technologies, the creation of a common information space of an economic entity which results from intellectualization of its activity has become a must.

Management accounting system is an integral part of the information space of any modern organization. Management accounting information which is becoming increasingly complicated currently plays more and more important role in an enterprise's economic activity and represents an important resource for making more educated effective management economic decisions.

That is why it is relevant to study the issues of forming an organization's information space, identify its components and relationship between them as well as define the role of management accounting subsystem in the information space of an organization. The authors suggest certain amendments to the competence model of a modern management accountant. They also offer a matrix for assessing the level of development of an organization's information space and defining a strategy of its further improvement. This matrix combines two indicators: the level of information exchange within the organization and the level of its information culture.

Keywords: management accounting, information technology, information space, information field, information culture

Современная бизнес-среда характеризуется активным внедрением информационных технологий в управлении организацией. Информация сегодня становится стратегическим ресурсом, который определяет на микроуровне дальнейшее развитие экономических субъектов и обеспечивает им устойчивую конкурентоспособность в долгосрочном периоде, а на макроуровне — развитие экономики в целом.

Информационные технологии снабжают бизнес такими инструментами, которые позволяют оперативно и качественно обрабатывать информацию, на основе которой будет приниматься управленческое решение. В связи с этим современную бизнес-среду можно назвать «информационной бизнес-средой».

Информационная бизнес-среда — динамично развивающаяся и меняющаяся совокупность факторов, которые непосредственно либо опосредованно влияют на функционирование и стратегическое развитие организации. Изменения в бизнес-среде непредсказуемы, предугадать характер их влияния на организацию крайне сложно ввиду большого количества составляющих. Но тем не менее организации

могут с помощью современных инструментов и технологий оперативно реагировать на эти изменения бизнес-среды или адаптироваться к ним. Одним из важнейших инструментов оптимизации управления бизнесом является система управленческого учета.

Управленческий учет в условиях информационной бизнес-среды выступает как определенная совокупность информационных ресурсов, баз знаний и является важнейшей частью единого информационного пространства. В связи с этим традиционные взгляды об управленческом учете и его роли в системе управления меняются. По мнению профессора М.А. Вахрушиной, управленческий учет должен стать в ближайшей перспективе «важнейшим каналом поступления данных, необходимых для подготовки отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности, а также их надежной информационной базой» [1].

Задачи управленческого учета для современных бизнес-структур определены в «Глобальных принципах управленческого учета» [2], разработанных международными профессиональными организациями, как обеспечение баланса:

- между прошлым и будущим;
- между внешней и внутренней информацией;
- между финансовыми и нефинансовыми показателями.

Все вышеизложенные задачи реализуются в наши дни через единое информационное пространство. Можно сказать, что информационное пространство является средой анализа всех основных процессов на предприятии и служит основой для управления всеми этими процессами и принятия управленческих решений в компании.

Согласно Концепции формирования и развития единого информационного пространства России понятие «единое информационное пространство» ассоциируется со всей совокупностью баз и банков данных, технологий их ведения и использования, информационно-телекоммуникационных систем и сетей, функционирующих на основе единых принципов и по общим правилам, обеспечивающим информационное взаимодействие организаций и граждан, а также удовлетворение их информационных потребностей [3]. Иными словами, информационное пространство образуется из информационных

ресурсов и средств информационного доступа, обеспечивающих пользователю сбор, обработку, хранение и передачу данных ресурсов.

Несмотря на то что на сегодняшний день понятие «информационное пространство» широко распространено и пользуется «большой популярностью» в литературе, его содержание разработано недостаточно.

Проблеме создания информационного пространства посвящены труды следующих ученых: В.В. Агафоновой, Е.А. Бaeовой и А.В. Баева, В.С. Белова, М.А. Вахрушиной, Ю.Ю. Григорьевой, Н.А. Ермаковой, М.И. Сидоровой, О.В. Рожновой и др.

Само понятие «информационное пространство» однозначно не определено терминологически, на данный момент не существует общего мнения относительно его сущности.

Рассмотрим некоторые подходы к определению дефиниции «информационное пространство», представленные в *табл. 1*.

Авторы считают, что информационное пространство организации — это организованная определенным образом совокупность информационных баз и банков данных, технических средств взаимодействия пользователей

Таблица 1

Определения понятия «информационное пространство»

Автор	Определение
О.В. Рожнова	Упорядоченная в соответствии с определенными принципами совокупность определенных ресурсов, предназначенных для уменьшения неопределенности при формировании потребителями информации (субъектами общества) целенаправленных действий [4]
Н.А. Ермакова	Определенная часть единого информационного пространства, ключевым элементом которого являются информационные ресурсы, состоящие из экономических данных, сведений и знаний, зафиксированные на соответствующих носителях информации [5]
Ю.Ю. Григорьева	Структурный элемент и подсистема народного хозяйства, глобальная среда коммуникаций участников информационного обмена, технологическим базисом которой выступают компьютерные сети. Условиями формирования информационного пространства являются возрастание информационных потребностей общества, трансформация информации в главный ресурс и фактор производства, развитие телекоммуникационных технологий [6]
В.В. Агафонова	Информация, используемая в сфере производственно-хозяйственной деятельности организации, а также система отношений, связанных с формированием, передачей и восприятием необходимых данных [7]
Е.А. Баева и А.В. Баев	Организованная совокупность баз данных и их носителей, влияющая на процесс принятия субъектами этого пространства экономических решений, которые в свою очередь оказывают обратное воздействие на это же информационное пространство [8]
В.С. Белов	Совокупность информационных объектов, информационно отображающих свойства системы и протекающие в ней процессы [9]

информационных ресурсов, технологий их использования и сопровождения, информационных систем, образуемая в результате формирования информационного поля и в сумме обеспечивающая принятие эффективных управленческих решений. В данном определении подчеркивается важность такого элемента информационного пространства, как информационное поле организации, недооценка которого зачастую приводит к неэффективности проектов по автоматизации учетно-аналитических систем.

Рассмотрим подробнее отдельные элементы информационного пространства: информационные системы, информационные потоки, информационные технологии, информационные процессы и информационное поле (рис. 1).

Необходимо отметить, что большое значение в управлении компанией имеет **информационная система**, которая является ключевым связующим звеном отношений между субъектом и объектом управления. В ней регистрируются, обрабатываются, систематизируются, хранятся информационные потоки, направляемые объектом и субъектом управления.

Информационные системы охватывают все производственные, технологические, финансовые и хозяйственные процессы компании.

Информационные системы позволяют создать такую информацию, которая необходима для осуществления эффективного управления компанией.

Выбор автоматизированной системы управления бизнесом на практике является достаточно сложным и индивидуальным решением для организации. Поэтому необходимо знать и представлять весь спектр информационных систем, представленных на российском рынке, их эволюцию, а также их преимущества и недостатки.

В ходе эволюции системы можно разделить на четыре группы, появившиеся на очередном этапе развития. Это — неспециализированные системы, специализированные, интегрированные, или ERP-системы, и системы класса BPM и BI.

Неспециализированные системы появились на рынке достаточно давно, в конце 1970-х гг. Это так называемые электронные таблицы или табличные процессоры. Примерами табличных процессоров выступают Lotus 1-2-3, SuperCalc, MS Office Excel. Преимуществами таких систем являются удобный интерфейс, простота в использовании, достаточно большой набор инструментов для генерирования отчетов, простота внедрения и т.д. Недостаток этих систем заключается в том, что с ростом предприятия



Рис. 1. Информационное пространство организации и его элементы

и стремительным увеличением хозяйственных операций использование табличных процессоров теряет функцию оперативности.

Специализированные системы условно можно разделить на четыре класса: MRP-системы (системы планирования потребностей в материалах); CRM-системы (системы управления взаимоотношениями с клиентами); SCM-системы (системы управления цепочками поставок); отраслевые решения. На российском рынке представлены следующие MRP-системы: SAP Business One MRP, Oracle MRP, Галактика Business Suite и др. Примерами CRM-систем являются SAP CRM, Microsoft Dynamics CRM, Oracle Siebel CRM. Среди SCM-систем можно назвать SAP SCM, Oracle Управление логистикой и т.д. Отраслевыми и специализированными решениями являются системы «Парус-Торговля и Склад», «1С:Бухгалтерия», «1С:Университет» и многие другие. Преимуществами данных систем являются относительно невысокая стоимость продукта по сравнению с ERP-системами, создание модели управления под конкретное предприятие, короткие сроки внедрения. Однако имеются существенные недостатки, связанные с сопровождением программного обеспечения, сложностью интеграции с другими системами.

Интегрированные системы, или ERP-системы, появились на рынке относительно недавно, в начале 1990-х гг. Это так называемые системы планирования ресурсов предприятия (ERP-системы)¹, которые за счет единого хранилища данных, содержащего всю корпоративную бизнес-информацию (финансовую, производственные данные, данные по поставщикам, клиентам, персоналу и т.д.), позволяют различным подразделениям обмениваться данными и взаимодействовать друг с другом, оперативно реагировать на изменения бизнес-среды.

Применявшиеся в отечественной практике в конце XX в. информационные системы были, в основном, специализированными, решающими отдельные, обособленные задачи (например, управление материальными потоками, логистические, бухгалтерские и т.д.). От современных информационных систем требуется

обеспечение одновременной поддержки принятия решений для всех уровней управления: оперативного, тактического и стратегического. Соответственно существующие в настоящее время на рынке программные продукты для автоматизации управленческого учета и формирования управленческой отчетности, как правило, удовлетворяют требованиям систем класса ERP. На российском рынке корпоративных систем управления бизнесом представлены следующие продукты зарубежных разработчиков: SAP R/3, Oracle Applications, Microsoft Dynamics AX, Navision AXAPTA и др. Российскими разработчиками представлены программные продукты: «Галактика», «Парус-Предприятие 8.x», «1С:Предприятие 8.x».

Информационные системы обеспечивают управление существующими в организации *информационными потоками*. Организация регулярно обменивается информацией с внешней средой: представляет разного рода отчетность и другие материалы (например, финансовую отчетность — в налоговую инспекцию, статистическую отчетность — в территориальные органы Росстата, отчетность о финансово-хозяйственной деятельности — в государственные фонды), получает различные документы, информационные материалы и т.д. Кроме этого, внутри самой организации постоянно происходит обмен информацией между различными подразделениями, осуществляющими определенные функции.

Информационные потоки представляют собой перемещение информационных сообщений, отражающих деятельность компании, при взаимодействии между собой подразделений и сотрудников организации, а также при взаимодействии организации с внешней средой, позволяющее осуществить какой-либо процесс, реализовать какое-либо решение.

Можно выделить два типа информационных потоков в компании:

- информационный поток, сопровождающий движение материального потока;
- информационный поток, сопровождающий процесс управления.

Движение любого материального потока в компании сопровождается определенными первичными документами, отражающими

¹ Enterprise Resource Planning (ERP) — планирование ресурсов предприятия.

хозяйственные операции и включающими в себя данные о состоянии материального потока. Например, факт поступления сырья и материалов в организацию от поставщика сопровождается договорами, счетами, счет-фактурами, накладными, актами и т.д. Исполнение этого информационного потока и контроль над ним производит отдел материально-технического снабжения. Далее этот информационный поток сопутствует отпуску сырья и материалов в производство со складов, на этом этапе оформляются накладная, требование-накладная, лимитная ведомость. После окончания производственного процесса происходит отгрузка готовой продукции на склад, это сопровождается также первичными документами в виде актов, приемо-сдаточных накладных, сертификатов качества и т.д. После этого информационный поток обслуживает поставку готовой продукции клиентам в виде счетов, счетов-фактур, накладных.

Все эти перечисленные первичные документы заносятся (регистрируются) в информационной системе финансового и управленческого учета, что дает возможность связать этот поток со вторым типом информационных потоков — сопровождающих процесс управления. Данный информационный поток сопровождает основные функции управления предприятием: планирование, прогнозирование, принятие управленческих решений, реинжиниринг бизнес-процессов и т.д. Для этого он предоставляет данные о движении материального потока в виде полученных на основе первичных документов сводных показателей хозяйственной деятельности предприятия — все это формируется в информационной системе бухгалтерского и управленческого учета.

На основании этой информации может разрабатываться стратегия развития организации, осуществляться планирование и бюджетирование ее деятельности (например, бюджет производства и продаж, планирование производственной потребности в материалах, бюджет закупок и др.). Полученные на основе планирования данные позволяют акцентировать внимание на слабые места в управлении, скорректировать процесс управления предприятием, принимать эффективные управленческие решения и т.д.

Согласно теории управления любая система управления состоит из объекта управления и субъекта управления, а также связей, которые между ними существуют. Субъектом управления в организации выступает управленческий аппарат организации, разрабатывающий планы, принимающий управленческие решения, а объектом управления является та часть организации (подразделений, персонала), которая находится в прямом подчинении управленческого аппарата и выполняет поставленные перед ним планы и задачи [10, 11]. На рис. 2 изображена структура системы управления предприятием.

Информация о внешней среде поступает к субъекту управления, исходя из этого субъект управления оказывает управляющее воздействие на объект посредством прямой связи (П), которая подразумевает собой поток директивной информации, а объект управления также воздействует на субъект управления с помощью обратной связи (О), под которой подразумевается информационный поток, отражающий выполнение планов и задач, принятых решений в виде различных отчетов и документации, которые предоставляются управленческому аппарату, т.е. субъекту управления.

Управленческий учет обеспечивает в системе управления информационные потоки в различных направлениях: как по сбору информации от центров ответственности на высшие уровни управления для анализа и расчета результирующих показателей, так и по доставке команд с корректирующими воздействиями в обратном направлении.

Третьим элементом информационного пространства являются **информационные технологии** — комплекс методов и технических средств сбора, хранения, обработки, передачи, защиты информации, заложенный в основу построения информационных систем управления предприятием. Информационные технологии являются инструментом повышения эффективности операций и процессов, принимаемых управленческих решений, т.е. оптимизации деятельности организации в целом.

Первой характерной чертой современных информационных технологий является направленность на интеграцию всех бизнес-процессов организации. Под бизнес-процессом будем

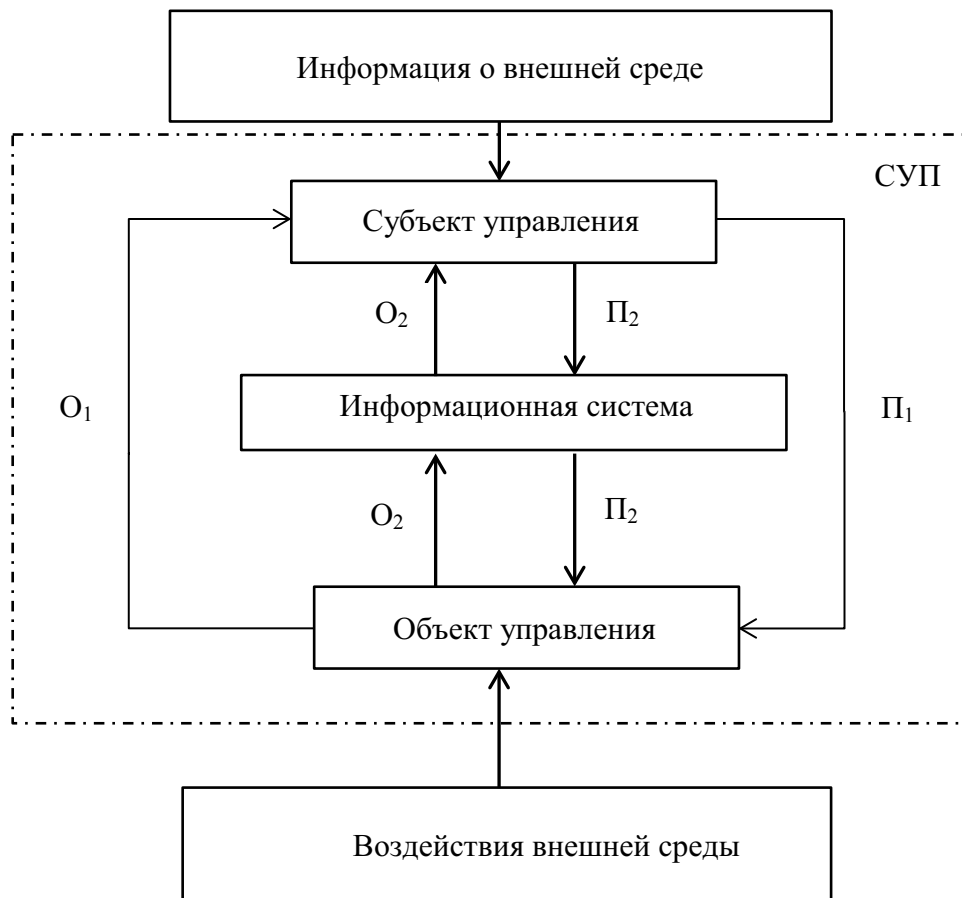


Рис. 2. Структура системы управления предприятием:

O_1, O_2 – обратная связь; P_1, P_2 – прямая связь; СУП – система управления предприятием

понимать совокупность взаимосвязанных действий, получающая на входе данные различных типов и продуцирующая результат, представляющий ценность для потребителя [12]. Примером такой интеграции являются программные продукты класса ERP. Такие технологии основаны на поддержке единого хранилища данных, которое содержит всю корпоративную бизнес-информацию, включают в себя многоаспектный анализ данных, управление корпоративными базами данных и знаний.

В современной бизнес-среде изменения протекают все быстрее. При этом организациям необходимо постоянно разрабатывать инновационные продукты и услуги, усиливать свои позиции на рынках и удовлетворять непрерывно растущие запросы клиентов и других заинтересованных сторон. Для достижения поставленных целей необходима информация, точная, доступная и интегрированная в масштабах всего

предприятия. Все эти задачи реализует концепция ERP, позволяющая оперативно реагировать на изменения бизнес-среды. В этом состоит вторая особенность современных информационных технологий — обработка информации ведется в режиме реального времени, т.е. происходит почти мгновенная реакция на события во внешней среде [13, 14].

Третья отличительная черта современных информационных технологий — расширенные возможности передачи и хранения данных. Реализуется данная функция через так называемые облачные технологии, которые позволяют отойти от «локальности» хранения информации — с облачными сервисами можно работать в любой точке планеты и оперативно реагировать на все изменения бизнес-среды [15].

Четвертой особенностью современных информационных технологий являются прогрессирующие методы обработки и анализа данных.

Появились не так давно и развиваются в настоящее время системы BI (Business Intelligence) — системы интеллектуального анализа данных. В связи с динамичным ростом объема информации и ее нарастающей сложностью аспект задачи анализа имеет две тенденции. Первой тенденцией является оперативный анализ данных (информации), широко распространена англоязычная аббревиатура названия — On-Line Analytical Processing (OLAP). Основной задачей OLAP-анализа является быстрое (в пределах секунд) извлечение необходимой для обоснования или принятия решения информации из хранилища [16]. Вторая тенденция — технологии интеллектуального анализа данных — Data Mining, предназначенные для извлечения зависимостей из разнородных баз данных. Здесь требования по времени менее жестки, но используются более сложные методики. Ставятся, как правило, задачи и получают результаты стратегического значения. Жестких границ между OLAP и интеллектуальным анализом нет, но при решении сложных задач приходится использовать весьма мощные специальные программные средства или, как говорят, инструменты.

Информационно-аналитические системы информационно подпитывают системы поддержки принятия решений, в литературе также применяют аббревиатуру DSS (Decision Support System) [12]. Перечисленные выше программные средства относятся к системам BI.

Следующим элементом информационного пространства организации являются **информационные процессы**. Информационный процесс можно определить как совокупность операций, в результате которых осуществляется сбор, хранение, выдача, передача, обработка информации, необходимой для принятия решения. Для оптимизации всех основных информационных процессов в организации необходимо внедрять специализированное программное обеспечение, постоянно совершенствовать информационные технологии, следить за техническим состоянием серверов, рабочих станций, компьютеров и т.д.

С точки зрения управленческого учета важную роль в обеспечении эффективности информационных процессов играет политика конфиденциальности учетных данных, система

обеспечения доступа к информации, а следовательно, организационно-технические аспекты учетной политики.

Учетная политика для целей управленческого учета представляет собой внутренний регламент организации, использование которого позволяет представить его первичную информацию в виде, пригодном для обоснования принятия тех или иных управленческих решений и способствующем их правильному выбору.

Учетная политика для целей управленческого учета разрабатывается исходя из информационных потребностей организации и специфики ее деятельности. Выделяют обычно три раздела (аспекта) в структуре учетной политики для целей управленческого учета: организационный, методологический и технический.

Организационный аспект проявляется в организации работы бухгалтерской службы предприятия, направленной на успешное выполнение задач, стоящих перед информационной системой, обеспечивающей процесс принятия экономических решений. Технический аспект учетной политики представляет собой совокупность приемов и способов, используемых организацией при построении учетного процесса. Методологический аспект учетной политики определяет варианты отражения в учете информации о финансово-хозяйственной деятельности исходя из альтернативных приемов и способов (технически это выражается в возможности отражения одних и тех же фактов хозяйственной жизни в различных оценках и неодинаковыми бухгалтерскими проводками).

Целесообразным является выделение в учетной политике организации информационно-технического раздела, в котором будут закреплены положения об автоматизации управленческого учета: описание бизнес-процессов по управленческому учету; принципы автоматизации управленческого учета в организации; требования к информационной системе.

Наконец, последней составляющей информационного пространства организации является **информационное поле** организации. Оно представляет собой подпространство, в котором осуществляется циркулирование информационных сообщений о деятельности организации, формируемое в результате взаимодействия,

информационного обмена персонала, накопления опыта, знаний, развития информационной культуры и интеллектуального потенциала организации. Информационные сообщения в данном подпространстве могут быть как упорядоченными в виде информационных потоков, так и неупорядоченными, но все равно оказывать влияние на обмен и восприятие информации в организации.

В современных условиях быстроменяющейся бизнес-среды при управлении организацией возрастает экономическая ценность человеческих качеств сотрудников организации, их интеллектуального потенциала. Другими словами, психологический фактор существенно влияет на реализацию дальнейшей стратегии развития, усиление конкурентоспособности, повышение эффективности деятельности компании.

Информационное поле организации состоит из двух составляющих: внутреннего информационного поля и внешнего. Внутреннее информационное поле формируется внутри организации при взаимодействии персонала, а внешнее — при взаимодействии сотрудников организации с представителями внешней среды (контрагентами, партнерами, конкурентами и др.).

К внутреннему информационному полю можно отнести следующую информацию: приказы, распорядительные письма высших руководителей, руководителей структурных подразделений; первичные документы бухгалтерского, управленческого учета; данные бухгалтерского учета и другой обязательной отчетности за текущий и прошлые периоды; прогнозную информацию и отклонения от нее; данные внутреннего документооборота; данные анализа финансово-хозяйственной деятельности и т.д. [17].

Важной составляющей информационного поля организации является учетное информационное поле, генерирующее бухгалтерскую информацию [8]. Учетное информационное поле осуществляет информационную поддержку внутренних и внешних пользователей в процессе принятия решений, обеспечивает согласование процесса управления организацией, формирует условия для эффективного функционирования рыночных механизмов. Таким

образом, учетная информация является важной составляющей информационного пространства организации.

В информационном поле организации функционирует несколько учетных подсистем, одной из которых является подсистема управленческого учета, предназначенная для удовлетворения информационных потребностей внутренних пользователей всех уровней управления, в первую очередь — менеджеров.

Подсистема управленческого учета является неотделимой частью информационного поля, а следовательно, существенным компонентом информационного пространства организации. В этой связи предлагаем следующую трактовку управленческого учета как подсистемы информационного пространства организации: управленческий учет — неотъемлемая часть информационного пространства организации, направленная на обеспечение информационными потоками основных информационных процессов: сбора, фиксации, хранения, защиты, анализа, подготовки, передачи и приема информации, необходимой управленческому аппарату (субъекту управления предприятием) для принятия решений, направленных на обеспечение устойчивой конкурентоспособности организации.

В подсистеме управленческого учета формируется информация о доходах, расходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления разрезах. Управленческий учет через свои функции выступает в роли основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой. Ключевая роль управленческого учета в информационном пространстве организации заключается в подготовке информации для принятия оперативных и стратегических решений.

Ключевую роль в формировании информационного пространства организации играет взаимодействие подсистем финансового и управленческого учета. Возможны три варианта взаимодействия управленческого и финансового учета в организации (рис. 3).

Конечно, и финансовый, и управленческий учет являются элементами одного информационного поля организации, т.е. они

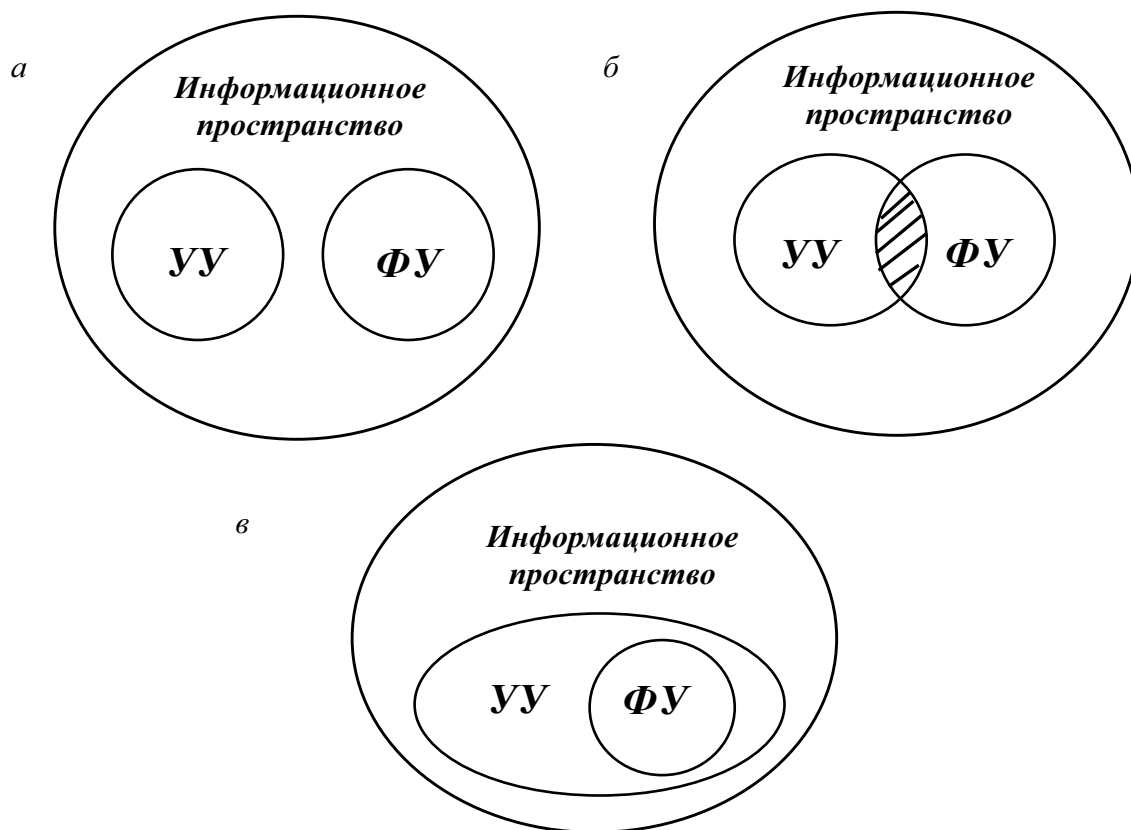


Рис. 3. Варианты взаимодействия подсистем управленческого учета (УУ) и финансового учета (ФУ):
 а – подсистемы независимы; б – подсистемы имеют область пересечения;
 в – подсистема ФУ входит в состав подсистемы УУ

функционируют в одном пространстве, но, несмотря на это, между ними может быть различная связь:

- финансовый учет и управленческий учет абсолютно независимы друг от друга, они существуют обособленно друг от друга (рис. 3а);
- финансовый учет и управленческий учет – две самостоятельные разные подсистемы, однако между ними существует некоторая область пересечения (т.е. часть данных в них совпадает) (рис. 3б);
- управленческий учет является комплексной системой и включает в себя подсистему финансового учета (рис. 3в).

По мнению большинства практиков в области управленческого учета, оптимальным является третий вариант взаимосвязи подсистем финансового и управленческого учета, но он встречается редко в российских организациях.

Под иерархией подсистем в информационном пространстве организации будем

понимать взаимодействие подсистем финансового и управленческого учета. Считаем, что именно от существующего варианта взаимодействия в организации подсистем финансового и управленческого учета – иерархии данных подсистем в информационном пространстве организации зависит выбор информационной системы управления предприятием, а значит, качество формируемого информационного пространства организации, степень интеграции его различных элементов, а следовательно, и эффективность информационного сопровождения бизнес-процессов организации.

Одной из ключевых технических проблем, возникающих в процессе построения и автоматизации управленческого учета, является установление информационной взаимосвязи между подсистемами финансового учета и управленческого учета, т.е. создание единой базы данных для всех видов учета.

Многие компании, особенно средние и крупные холдинговые компании, ведут управленческий учет в системе, связанной с системой финансового учета, т.е. эти системы интегрированы. Это значит, что в системе управленческого учета будет использоваться информация из финансового учета или будет реализована единая база данных, что обеспечит одинарный ввод данных, а не двойной. С одной стороны, это сокращает трудозатраты, ускоряет обработку данных, а с другой — приводит к ряду проблем при автоматизации управленческого учета. Среди них можно назвать следующие:

- различия в требованиях к бухгалтерской и управленческой отчетности (например, различия в оценке активов, в определении амортизации и т.д.);
- различия в справочниках и рабочих планах счетов разных подразделений компаний (у крупной компании, состоящей из нескольких предприятий, или у средней фирмы, разделенной в целях оптимизации управления на несколько юридических лиц, неизбежно возникают проблемы консолидации управленческих данных, которые поступают из разных подразделений);
- достоверность данных (автоматизация управленческого учета, основанная на преобразовании данных бухгалтерских систем, не гарантирует получения достоверной информации о работе компании).

Кроме того, следует учесть, что у каждого сотрудника в коллективе организации существуют свои потенциальные возможности к

восприятию новой информации, накоплению новых знаний и опыта, развитию своих способностей, адаптации к новым условиям бизнеса. С этим регулярно приходится сталкиваться каждому сотруднику в процессе информационного взаимодействия как с субъектом внутренней среды, так и с субъектом внешней среды.

Работа с информацией и информационная культура сотрудников играют большую роль во внедрении каких-либо нововведений, изменений, а также в управлении этими изменениями, происходящими в компании. Информационная культура представляет собой «совокупность способностей личности к освоению, владению, применению, преобразованию информации с использованием информационных технологий и применением этих умений в дальнейшей профессиональной деятельности» [18]. Зарубежный исследователь в области менеджмента Доналд А. Маршанд [19] выделяет четыре типа информационной культуры в организациях (табл. 2).

Считается, что для любой организации оптимальным является сочетание всех четырех культур.

Каждый сотрудник организации является частью такой большой и сложной системы, как предприятие, он вносит свой индивидуальный вклад в развитие интеллектуального потенциала, информационной культуры, даже в настроение. Считаем, что уровень информационной культуры и позитивный настрой (отношение) каждого сотрудника организации к своей профессиональной деятельности, своим

Таблица 2

Основные типы информационной культуры в организациях

Тип информационной культуры	Отношение к информации
Функциональная культура	Руководство использует информацию, чтобы управлять персоналом или влиять на него
Культура взаимодействия	Руководство и персонал компании доверяют друг другу и обмениваются информацией в целях повышения эффективности деятельности
Культура исследования	Руководство и персонал компании взаимодействуют в поиске информации для лучшего понимания будущих перспектив и внесения корректировок в управление компанией и приспособления к новым условиям бизнеса
Культура открытости	Руководство и персонал компании открыты для применения новых подходов к бизнесу и поиска новых перспектив развития

функциональным обязанностям, требованиям современной бизнес-среды, внедрению новых технологий, процессов, систем, т.е. внутренние психологические факторы комфорта на рабочем месте и в коллективе, очень важны для организации и положительно влияют на принятие управленческих решений, грамотный выбор стратегии развития, эффективное функционирование организации в целом. Например, негативный настрой (внутреннее сопротивление) персонала к внедрению новой информационной системы управления предприятием может привести либо к неудачному внедрению, либо к низкой эффективности внедрения.

Таким образом, информационное поле организации может быть положительным либо отрицательным. В профессиональной деятельности очень важны как позитивный настрой, так и высокая информационная культура личности. Если каждый сотрудник организации будет создавать вокруг себя положительное (позитивное) информационное поле, то в совокупности во всей организации будет сохраняться положительное информационное поле, которое

непрерывно будет способствовать благоприятной атмосфере в организации, доверительным отношениям между сотрудниками, полезному обмену знаниями, опытом, а значит, будет оптимизировать процесс управления организацией в целом.

Очень важным является постоянное совершенствование качества информационного пространства. В проектах по совершенствованию информационного пространства организации необходимо рассматривать все его элементы во взаимосвязи и взаимовлиянии. Для эффективной деятельности организации, ее развития в условиях современной бизнес-среды необходимо постоянно поддерживать и совершенствовать информационное пространство. Для оценки уровня развития информационного пространства организации и определения дальнейшей стратегии его совершенствования предлагаем воспользоваться матрицей, которая приведена на *рис. 4*.

Уровень развития информационного пространства можно оценить с помощью двух показателей: уровня информационной культуры организации и уровня информационного обмена.

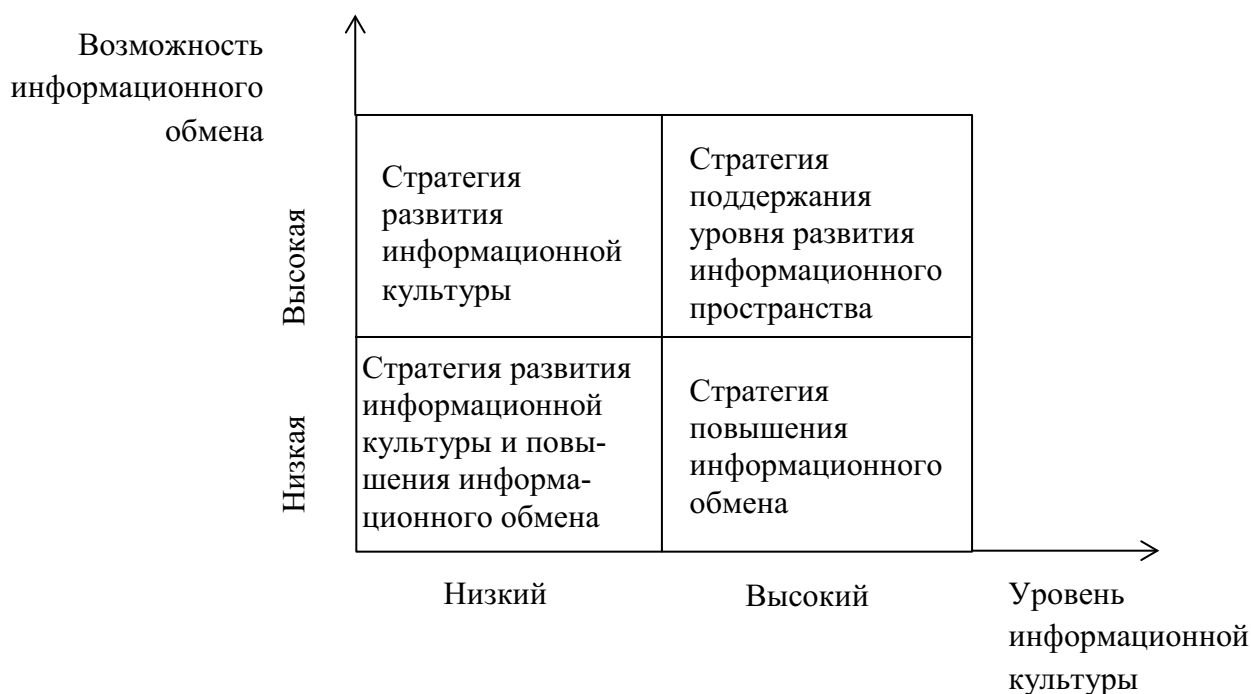


Рис. 4. Матрица оценки уровня развития информационного пространства организации и определения стратегии его совершенствования

Матрица представляет собой квадрат, сформированный по двум осям:

- горизонтальная ось — уровень информационной культуры организации;
- вертикальная ось — возможность информационного обмена в организации.

Каждая ось матрицы поделена на две части: одной части соответствуют низкие значения показателей (низкий уровень информационной культуры, низкий уровень информационного обмена), другой — высокие (высокий уровень информационной культуры, высокий уровень информационного обмена). В результате образуются четыре квадратных сектора, представляющих собой соответствующие стратегии развития уровня информационного пространства организации.

Согласно этой матрице каждая организация может определить существующий уровень качества информационного пространства и выбрать для себя соответствующую стратегию развития.

В целях развития корпоративной информационной культуры, повышения уровня информационного обмена между сотрудниками руководством организации необходимо разработать комплекс мер, направленных на повышение профессиональной компетентности специалистов, создание информационно-коммуникативной среды, условий для формирования корпоративной идентичности сотрудников, которая позволяет сотруднику чувствовать себя частью организации, считать ее цели и ценности своими.

Мерами, направленными на повышение информационной культуры сотрудников, могут быть:

- направление специалистов на курсы повышения квалификации;
- направление на различные семинары и тренинги;
- направление на компьютерные курсы по освоению различных программ;
- организация внутреннего корпоративного обучения сотрудников и т.д.

Повышение уровня информационного обмена между сотрудниками может быть осуществлено путем создания корпоративной газеты, корпоративного портала, проведения деловых

игр и т.д. Создание такой информационно-коммуникативной среды позволит улучшить информационный обмен между сотрудниками за счет взаимного обмена знаниями и опытом, повысить лояльность сотрудников к организации, сплотить коллектив, а также сформировать положительный имидж организации.

Немаловажным фактором формирования положительно заряженного информационного поля является уровень компетентности учетно-аналитических работников, в частности, в области владения современными информационными технологиями. Современный бухгалтер-аналитик должен обладать хорошими аналитическими способностями, иметь системный тип мышления, творческий подход к работе, позитивный настрой.

Министерством труда и социальной защиты Российской Федерации в декабре 2014 г. был утвержден профессиональный стандарт «Бухгалтер», где были приведены основные трудовые функции бухгалтера и квалификационные требования к профессиональным знаниям и навыкам². Отдельным пунктом в стандарте выделена функция «Проведение финансового анализа, бюджетирование и управление денежными потоками».

В связи с тем, что отдельного профессионального стандарта к компетенции специалиста по управленческому учету еще нет, предлагаем ввести базовый перечень требований к компетенции специалиста по управленческому учету (бухгалтера-аналитика), который включает перечисленные в профессиональном стандарте требования, а также некоторые дополнения к нему. Компетентностная модель бухгалтера-аналитика может быть дополнена такими общекультурными и профессиональными качествами, как:

- высокая информационная культура, т.е. способность к освоению, владению, применению, преобразованию информации с использованием современных технических средств и информационных технологий и применение этих умений в своей деятельности;

² Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»: приказ Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н. URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/70852774/paragraph/1:1> (дата обращения: 19.07.2016).

- владение основными методами, способами и средствами получения, хранения, переработки информации, умение работать на компьютере как средстве управления информацией, находить информацию в глобальных компьютерных сетях;
 - знание основных классов информационных систем управления предприятием, их преимуществ и недостатков;
 - знание отечественной практики автоматизации управленческого учета;
 - способность быстро адаптироваться к изменяющимся условиям;
 - открытость, готовность к доверительным отношениям с коллегами, полезному обмену знаниями, опытом.
- Данная компетентностная модель может быть использована в организациях как базовые требования к должности «бухгалтер-аналитик» при поиске и приеме на работу специалистов. Наем специалистов, отвечающих данным требованиям квалификации, существенно облегчит процесс управления организацией, а также сократит проблемные вопросы построения интегрированного информационного пространства в компании.

Литература

1. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–23.
2. Global principles of management accounting. Published by Chartered Institute of Management Accountants. URL: <http://www.cma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (дата обращения: 19.07.2016).
3. Концепция формирования и развития единого информационного пространства России и соответствующих государственных информационных ресурсов (одобрена решением Президента Российской Федерации от 23.11.1995 № Пр-1694). URL: http://www.sbras.ru/win/laws/russ_kon.htm (дата обращения: 19.07.2016).
4. Рожнова О.В. Информационное пространство финансового учета: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. М., 2002. 289 с.
5. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Казань, 2005. 416 с.
6. Григорьева Ю.Ю. Информационно-экономическое пространство России и особенности его государственного регулирования в условиях трансформационной экономики: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Ростов н/Д., 2003. 197 с.
7. Агафонова В.В. Единое информационное пространство бухгалтерского учета, анализа и аудита // Вестник Самарского аэрокосмического университета им. академика С.П. Королева. 2002. № 2. С. 151–158.
8. Баева Е.А., Баев А.В. Компоненты учетно-информационного пространства организации // Социально-экономические явления и процессы. 2012. № 10 (44). С. 16–20.
9. Белов В.С. Информационно-аналитические системы: учеб. пособие. М.: Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права, 2005. 111 с.
10. Рассказова-Николаева С.А., Николаев Е.А., Шебек С.В. Управленческий учет: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2013. 496 с.
11. Соколов Я.В. Управленческий учет: учеб. пособие (бакалавриат) / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Магистр; Инфра-М, 2013. 428 с.
12. Кравченко В.Н. Инструменты проблемно-целевого управления бизнес-процессами: монография. Днепропетровск: Середняк Т.К., 2014. 304 с.
13. Сидорова М.И. Методология бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий: монография. М.: Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2013. 140 с.
14. Сидорова М.И., Килимбет А. Автоматизация управленческого учета: проблемы и перспективы // Экономика. Бизнес. Банки. 2014. № 4 (9). С. 103–117.

15. Сатунина А.Е. Управление проектом корпоративной информационной системы предприятия. М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2009. 354 с.
16. Исаев Д.В., Кравченко Т.К. Информационные технологии управленческого учета: учеб. пособие. М.: Государственный университет — Высшая школа экономики, 2006. 297 с.
17. Аглицкий И.С. Информационное поле предприятия // Финансовая газета. 2001. № 45. С. 14–15.
18. Нурмеева Н.Р. Формирование информационной культуры как отражение современных требований информационного общества // Educational Technology&Society. 2008. № 11 (4). С. 407–410.
19. Маршанд Доналд А. Менеджмент. М.: Олимп-Бизнес, 1999. 704 с.

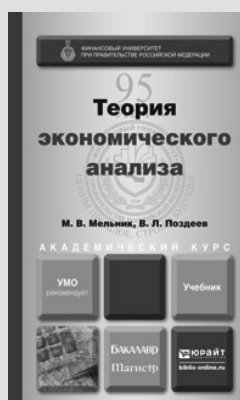
References

1. Vakhrushina M.A. Problemy i perspektivy razvitiya rossiyskogo upravlencheskogo ucheta [Problems and prospects of development of the Russian management accounting]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet — International accounting*, 2014, no. 3, pp. 12–23 (in Russ.).
2. *Global principles of management accounting*. Published by Chartered Institute of Management Accountants. URL: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/global-management-accounting-principles.pdf> (accessed: 19.07.2016).
3. *Kontseptsiiia formirovaniia i razvitiia edinogo informatsionnogo prostranstva Rossii i sootvetstviushchikh gosudarstvennykh informatsionnykh resursov* (odobrena resheniem Prezidenta Rossiiskoi Federatsii ot 23.11.1995 № Pr-1694) [The concept of formation and development of a common information space of Russia and relevant government information resources. Approved by the decision of the President of Russian Federation of November 23, 1995 № Pr-1694]. URL: http://www.sbras.ru/win/laws/russ_kon.htm (accessed: 19.07.2016) (in Russ.).
4. Rozhnova O.V. *Informatsionnoe prostranstvo finansovogo ucheta: dis. ... d-ra ekon. nauk* [Information space of the financial accounting: Doctoral dissertation]. Moscow, 2002, 289 p. (in Russ.).
5. Ermakova N.A. *Kontrol'no-informatsionnyye sistemy v ekonomicheskom prostranstve upravlencheskogo ucheta: dis. ... d-ra ekon. nauk* [Control and information systems in the economic space of management accounting: Doctoral dissertation]. Kazan'. 2005, 416 p. (in Russ.).
6. Grigor'eva Iu.Iu. *Informatsionno-ekonomicheskoe prostranstvo Rossii i osobennosti ego gosudarstvennogo regulirovaniia v usloviakh transformatsionnoi ekonomiki: dis. ... kand. ekon. nauk* [The information-economic space of Russia and peculiarities of its state regulation under conditions of transformation economy: PhD thesis]. Rostov-on-Don, 2003, 197 p. (in Russ.).
7. Agafonova V.V. *Edinoe informatsionnoe prostranstvo bukhgalterskogo ucheta, analiza i audita* [The common information space of accounting, analysis and audit]. *Vestnik Samarskogo aerokosmicheskogo universiteta im. akademika S.P. Koroleva — Vestnik of Samara Aerospace University named after S.P. Korolev*, 2002, no. 2, pp. 151–158 (in Russ.).
8. Baeva E.A., Baev A.V. *Komponenty uchetho-informatsionnogo prostranstva organizatsii* [Components of accounting and information space of an organization]. *Sotsial'no-ekonomicheskie iavleniia i protsessy — Socio-economic Phenomena and Processes*, 2012, no. 10 (44), pp. 16–20 (in Russ.).
9. Belov V.S. *Informatsionno-analiticheskiye sistemy: ucheb. posobie* [Information-analytical systems: text-book]. Moscow, Moskovskii mezhdunarodnyi institut ekonometriki, informatiki, finansov i prava — Moscow International Institute of Econometrics, Informatics, Finance and Law, 2003, 111 p. (in Russ.).
10. Rasskazova-Nikolaeva S.A., Nikolaev E.A., Shebek S.V. *Upravlencheskii uchet: ucheb. posobie* [Management accounting: tutorial]. Saint Petersburg, Piter — Publishing house of Peter, 2013, 496 p. (in Russ.).

11. Sokolov Ia.V. *Upravlencheskii uchet: ucheb. posobie (bakalavriat) / pod red. prof. Ia.V. Sokolova* [Management accounting: text-book for bachelor students. Edited by prof. Ia.V. Sokolov]. Moscow, Magistr, Infra-M — Master: Infra-M, 2013, 428 p. (in Russ.).
12. Kravchenko V.N. *Instrumenty problemno-tselevogo upravleniia biznes-protsessami: monografiia* [Tools of problem-oriented business process management: monograph]. Dnepropetrovsk, Seredniat T.K. — Serednyat T.K., 2014, 304 p. (in Russ.).
13. Sidorova M.I. *Metodologiia bukhgalterskogo ucheta v usloviakh sovremennykh informatsionnykh tekhnologii: monografiia* [The methodology of accounting under conditions of modern information technologies: monograph]. Moscow, Izdatel'skii dom «Bukhgalterskii uchet» — “Accounting” Publishing House, 2013, 140 p. (in Russ.).
14. Sidorova M.I., Kilimbet A. *Avtomatizatsiia upravlencheskogo ucheta: problemy i perspektivy* [Automation of management accounting: problems and prospects]. *Ekonomika. Biznes. Banki* — Economy. Business. Banks, 2014, no. 4 (9), pp. 103–117 (in Russ.).
15. Satunina A.E. *Upravlenie proektom korporativnoi informatsionnoi sistemy predpriiatiia* [Project management of the corporate information system of the enterprise]. Moscow, Finansy i statistika, INFRA-M — Finance and Statistics, INFRA-M, 2009, 354 p. (in Russ.).
16. Isaev D.V., Kravchenko T.K. *Informatsionnye tekhnologii upravlencheskogo ucheta: ucheb. posobie* [Information technology in management accounting: text-book]. Moscow, Gosudarstvennyi universitet — Vysshiaia shkola ekonomiki — State University — Higher School of Economics, 2006, 297 p. (in Russ.).
17. Aglitskii I.S. *Informatsionnoe pole predpriiatiia Informatsionnoye pole predpriiatiia* [Information Field of an Enterprise]. *Finansovaia gazeta — Financial newspaper*, 2001, no. 45, pp. 14–15 (in Russ.).
18. Nurmeeva N.R. *Formirovanie informatsionnoi kul'tury kak otrazhenie sovremennykh trebovanii informatsionnogo obshchestva* [Formation of information culture as a reflection of modern requirements of the information society]. *Educational Technology & Society*, 2008, no. 11 (4), pp. 407–410 (in Russ.).
19. Marchand Donald A. *Menedzhment* [Management]. Moscow, Olimp-Biznes — Business Olympus, 1999, 704 p. (in Russ.).



КНИЖНАЯ ПОЛКА



Мельник М.В., Поздеев В.Л.

Теория экономического анализа: учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2016. 261 с. (Бакалавр. Академический курс).

ISBN 978-5-9916-2937-9

Учебник знакомит будущих специалистов с инструментарием экономического анализа. В книге рассмотрены содержание экономического анализа, основные принципы аналитических исследований. Представлена методология проведения анализа процессов и явлений, характерных для субъектов хозяйствования разного профиля и организационно-правовых форм. Все способы и приемы анализа иллюстрированы примерами из практики аналитической работы российских бизнес-организаций, которые помогут студентам успешно овладеть ими. В конце глав приведены контрольные вопросы для самопроверки и задания для самостоятельной работы.

УДК 657

Проблемы актуализации профессионального стандарта «Бухгалтер»

БАРИЛЕНКО ВЛАДИМИР ИВАНОВИЧ,

доктор экономических наук, доцент, профессор, заместитель руководителя

Департамента учета, анализа и аудита по научной работе

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

E-mail: vbarilenko@fa.ru

Аннотация

Статья продолжает дискуссию по проблемам разработки, совершенствования и практического использования профессиональных стандартов. Поставлены вопросы взаимосвязанной актуализации профессионального стандарта «Бухгалтер» и образовательных программ по подготовке бухгалтерских кадров. Критически рассматриваются принятые ныне основные подходы к оценке предложений по внесению изменений в профессиональные стандарты и предлагаются меры по повышению степени адекватности положений стандарта «Бухгалтер» требованиям работодателей и реальным потребностям практики экономической работы. Доказывается целесообразность более расширительного толкования в стандарте роли и функций бухгалтера, а также невозможность выполнения требования об универсальной применимости всех трудовых функций бухгалтера для всех организаций, независимо от масштаба их деятельности и организационно-правовой формы. Обосновывается необходимость обеспечения соответствия закрепленных в стандарте «Бухгалтер» квалификационных требований и способных их обеспечить образовательных программ.

Ключевые слова: профессиональный стандарт, бухгалтер, актуализация, трудовые функции, квалификационные требования, образовательные программы

Problems Updating the Professional Standard “Accountant”

VLADIMIR I. BARILENKO,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Accounting, Analysis and Auditing Department,

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

E-mail: vbarilenko@fa.ru

Abstract

The article continues the discussion on issues of development, perfection and practical application of professional standards. Raised the question interconnected updating professional standard “Accountant” and educational programs for preparation accounting staff. It critically discusses taken now the main approaches to the evaluation of proposals for changes in professional standards and proposes measures to improve the adequacy of the provisions of the standard “resume” the requirements of employers and the real needs of the practice of economic work. It proved the feasibility of a broad interpretation of the role and functions of the accountant in this standard, as well as the inability to meet the requirement of the universal applicability of labor accounting functions for all organizations, regardless of their scale of operation and organizational-

legal form. The necessity to ensure compliance with the standard set forth in the "Accountant" qualification requirements and are able to ensure their educational programs.

Keywords: professional standard, accountant, actualization, labor functions, qualification requirements, educational programs

Потребности современного рынка труда объективно обуславливают развитие отечественной системы профессиональных стандартов (ПС). Однако опыт разработки и применения подобных стандартов выявил и ряд проблем, связанных не только с регулируемые ими трудовыми функциями и квалификациями работников, но и с соответствующими образовательными программами [1, 2].

Так, утверждение ПС «Бухгалтер» — это важный шаг в деле совершенствования подготовки и использования кадров одной из самых массовых и общественно значимых профессий, имеющей огромное значение для нормального функционирования всех субъектов отечественной экономики [3]¹.

В то же время содержание ПС необоснованно ограничивает уровень квалификации бухгалтеров лишь 6-м уровнем, соответствующим компетенциям, обеспечиваемым средним профессиональным образованием и высшим образованием на уровне бакалавриата. По оценкам как многих авторитетных специалистов-практиков, так и представителей высших учебных заведений, это необоснованно снижает планку требований к бухгалтерам — руководителям бухгалтерских служб крупных экономических субъектов, выполняющим признаваемую в общемировом масштабе важнейшую роль в деле учетно-аналитического и контрольного обеспечения управления, а также организации коммуникации бизнеса и общества. Особое значение эта проблема приобретает в связи с масштабными процессами реформирования отечественного бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Для реального выполнения функций, возлагаемых сегодня на главных бухгалтеров крупных экономических структур, уровень их квалификации никак не может быть

ниже 7-го уровня. Недостаток фундаментальной вузовской подготовки не может быть восполнен программами повышения квалификации и профессиональной переподготовки, на которые делается упор в действующем профессиональном стандарте.

Как известно, приказом Минтруда России от 12.04.2013 № 148н «Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов» предусмотрено, что 7-й уровень квалификации связан с полномочиями и ответственностью за определение стратегии, управление процессами и деятельностью (в том числе инновационной), с принятием решений на уровне крупных организаций или подразделений². Соответственно работник данного уровня квалификации должен нести ответственность за результаты деятельности этих организаций или подразделений. Характер умений такого работника предполагает решение задач развития области профессиональной деятельности с использованием разнообразных методов и технологий, а также разработку новых методов и технологий. Содержание знаний подобного работника связано с пониманием методологических основ своей профессиональной деятельности и созданием новых знаний прикладного характера в определенной области, с определением источников и поиском информации, необходимой для развития области этой профессиональной деятельности.

Нетрудно заметить, что все перечисленные выше характеристики полномочий, ответственности, умений и знаний в полной мере соответствуют требованиям, предъявляемым на практике к руководителям бухгалтерских служб современных корпораций и других крупных экономических субъектов. Это служит достаточно веским аргументом в пользу того, что ПС «Бухгалтер» обязательно должен включать

¹ См. также: Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»: приказ Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н.

² Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов, разд. II: приказ Минтруда России от 12.04.2013 № 148н.

трудо­вые функ­ции, соот­вет­ст­вую­щие 7-му уров­ню ква­ли­фи­ка­ции, ос­нов­ной путь дос­ти­же­ния ко­то­ро­го — ос­во­е­ние об­ра­зо­ва­тель­ных про­грамм ма­гис­тра­ту­ры или спе­ци­а­ли­те­та.

Од­на­ко ог­ра­ни­че­ние в дей­ст­вую­щем ПС «Бух­гал­тер» ква­ли­фи­ка­ции бух­гал­те­ра лишь 6-м уров­нем явно не соот­вет­ст­вует тем вы­со­ким тре­бо­ва­ни­ям, ко­то­рые пред­ъяв­ля­ют­ся со­вре­мен­ной э­ко­но­ми­кой к пред­ста­ви­те­лям этой слож­ней­шей и об­щес­т­вен­но зна­чи­мой про­фес­сии. Это не соот­вет­ст­вует и ре­аль­ным тру­до­вым функ­ци­ям глав­ных бух­гал­те­ров, воз­глав­ля­ю­щих бух­гал­тер­ские служ­бы и осу­щес­т­в­ля­ю­щих ор­га­ни­за­ци­он­но-ме­то­ди­че­ское ру­ко­вод­ство учет­ной ра­бо­той в круп­ных кор­по­ра­ци­ях.

Нетер­пим­ость сложив­шей­ся си­ту­а­ции усуг­луб­ля­ет­ся ее край­не не­га­тив­ным влия­ни­ем на об­ра­зо­ва­тель­но-на­уч­ную сферу. Ведь извест­ная про­фес­си­о­наль­ная усечен­ность об­ра­зо­ва­тель­ных про­грамм ба­ка­ла­ври­ата обус­лов­ли­вает уг­луб­лен­ное изу­че­ние спе­ци­аль­ных дис­ци­п­лин и при­об­ре­те­ние вы­со­ких про­фес­си­о­наль­ных ком­пе­тен­ций в об­ла­сти бух­гал­тер­ско­го учета имен­но на уров­не ма­гис­тер­ской под­го­тов­ки. Од­на­ко с 01.07.2016 всту­пи­ли в силу (в соот­вет­ст­вии с Фе­де­раль­ным за­ко­ном от 02.05.2015 № 122-ФЗ «О в­не­се­нии из­ме­не­ний в Тру­до­вой ко­декс Рос­сий­ской Фе­де­ра­ции и ста­тьи 11 и 73 Фе­де­раль­но­го за­ко­на „Об об­ра­зо­ва­нии в Рос­сий­ской Фе­де­ра­ции“») из­ме­не­ния в Фе­де­раль­ный за­ко­н от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об об­ра­зо­ва­нии в Рос­сий­ской Фе­де­ра­ции», ч. 7 ст. 11 ко­то­ро­го те­перь пре­дус­ма­три­ва­ет, что фор­ми­ро­ва­ние тре­бо­ва­ний фе­де­раль­ных го­су­дар­ст­вен­ных об­ра­зо­ва­тель­ных стан­дар­тов про­фес­си­о­наль­но­го об­ра­зо­ва­ния (ФГОС) к ре­зуль­та­там ос­во­е­ния об­ра­зо­ва­тель­ных про­грамм в ча­сти про­фес­си­о­наль­ных ком­пе­тен­ций осу­щес­т­в­ля­ет­ся на ос­но­ве соот­вет­ст­вую­щих ПС [4]. Это озна­ча­ет, что не толь­ко новые ФГОС, но и дей­ст­вую­щие стан­дар­ты про­фес­си­о­наль­но­го об­ра­зо­ва­ния, ут­вер­жде­нные до 01.07.2016, под­ле­жат при­ве­де­нию в соот­вет­ст­вии с ПС в те­че­ние 1 го­да, т.е. до 01.07.2017.

Та­ким об­ра­зом, в слу­чае стро­го­го вы­пол­не­ния это­го тре­бо­ва­ния все вы­с­шие учеб­ные за­ве­де­ния стра­ны фак­ти­че­ски бу­дут вы­нуж­де­ны лик­ви­ди­ро­вать ма­гис­тер­скую под­го­тов­ку вы­пуск­ни­ков по про­грам­мам, свя­зан­ным с

бух­гал­тер­ским уче­том. Ана­ло­гич­ная уча­сть ждет и ас­пи­рант­скую под­го­тов­ку, а зна­чит, угро­за на­ви­са­ет и над всей на­уч­ной спе­ци­аль­но­стью 08.00.12 «Бух­гал­тер­ский учет, ста­ти­сти­ка». Это на­несет уще­рб не толь­ко учет­ной про­фес­сии, но и всей э­ко­но­ми­че­ской на­уке.

В соот­вет­ст­вии с вы­ше­ска­зан­ным вполне об­ос­но­ван­ной пред­став­ля­ет­ся ини­ци­а­ция во­про­са о пе­ре­смот­ре со­дер­жа­ния ПС «Бух­гал­тер» с по­вы­ше­нием тре­бу­е­мо­го уров­ня ква­ли­фи­ка­ции ру­ко­вод­и­те­лей бух­гал­тер­ских служ­б до 7-го уров­ня. Эту ра­бо­ту ны­не осу­щес­т­в­ля­ет Комис­сия по про­фес­си­о­наль­ным ква­ли­фи­ка­ци­ям в об­ла­сти бух­гал­тер­ско­го учета, соз­дан­ная при Со­ве­те по про­фес­си­о­наль­ным ква­ли­фи­ка­ци­ям фи­нан­со­во­го рын­ка и ут­вер­жде­нная На­ци­о­наль­ным со­ве­том при Пре­зи­ден­те Рос­сий­ской Фе­де­ра­ции по про­фес­си­о­наль­ным ква­ли­фи­ка­ци­ям. Непос­ред­ст­вен­ное уча­стие в ак­ту­а­ли­за­ции про­фес­си­о­наль­но­го стан­дар­та при­ни­ма­ет его раз­ра­бот­чик — ука­зан­ная в нем от­вет­ст­вен­ная ор­га­ни­за­ция «Не­ком­мер­че­ское парт­нер­ст­во „Ин­сти­тут про­фес­си­о­наль­ных бух­гал­те­ров и ауди­то­ров Рос­сии“» (да­лее — ИПБ Рос­сии). При­вле­ка­ют­ся так­же пред­ста­ви­те­ли Мин­фи­на Рос­сии, выс­ших учеб­ных за­ве­де­ний и за­ин­те­ре­со­ван­ных ра­бо­то­да­те­лей.

Для си­стем­а­ти­за­ции по­сту­па­ю­щих мно­го­чис­лен­ных ре­ко­мен­да­ций по со­вер­шен­ст­во­ва­нию ПС «Бух­гал­тер» комис­сия раз­ра­бо­та­ла и ут­вер­ди­ла Ос­нов­ные под­хо­ды к оцен­ке пред­ло­же­ний по в­не­се­нию из­ме­не­ний (до­пол­не­ний) в ПС «Бух­гал­тер» (да­лее — ОП) (про­то­кол от 03.06.2016 № 2). Од­на­ко ана­лиз ОП вы­явил не­ко­то­рые мо­мен­ты, пре­пят­ст­в­ю­щие пол­но­му уче­ту в ПС всех тру­до­вых функ­ций со­вре­мен­но­го бух­гал­те­ра и соот­вет­ст­вую­щих им ква­ли­фи­ка­ци­он­ных тре­бо­ва­ний.

Так, п. 1 ОП гла­сит, что об­об­щен­ные тру­до­вые функ­ции не долж­ны вы­хо­дить за рам­ки ус­та­нов­лен­ной це­ли ПС — фор­ми­ро­ва­ния до­ку­мен­ти­ро­ван­ной си­стем­а­ти­зи­ро­ван­ной ин­фор­ма­ции об об­ъек­тах бух­гал­тер­ско­го учета в соот­вет­ст­вии с за­ко­но­да­тель­ст­вом Рос­сий­ской Фе­де­ра­ции и со­став­ле­ния на ее ос­но­ве бух­гал­тер­ской (фи­нан­со­вой) от­чет­но­сти, рас­кры­ва­ю­щей ин­фор­ма­цию о фи­нан­со­вом по­ло­же­нии э­ко­но­ми­че­ско­го субъ­ек­та на от­чет­ную да­ту, фи­нан­со­вом ре­зуль­та­те его дея­тель­но­сти и дви­же­нии де­неж­ных средств

за отчетный период, необходимую пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Такая редакция основной цели профессиональной деятельности бухгалтера отражена в действующем ПС «Бухгалтер» на основе п. 2 ст. 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016) (далее — Федеральный закон № 402-ФЗ). Однако очевидно, что в данном случае сфера профессиональной деятельности современного отечественного бухгалтера необоснованно ограничивается лишь финансовым учетом и формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей. При этом игнорируется активная роль бухгалтерского учета как главного поставщика информации для выработки оперативных, тактических и стратегических решений по управлению самим экономическим субъектом. Игнорируется и роль выработки профессионального суждения бухгалтера как важнейшей характеристики его деятельности в условиях реформирования отечественного учета в соответствии с МСФО. Такой подход неизбежно и не вполне обоснованно ограничивает трудовые функции бухгалтера. Поэтому в редакции ПС «Бухгалтер», предложенной автором этой статьи совместно с профессорами М.А. Вахрушиной, Н.Т. Лабынцевым и Е.А. Мизиковским, основная цель профессиональной деятельности сформулирована иначе: «Формирование учетно-контрольной и аналитической информации, необходимой заинтересованным внутренним и внешним пользователям для принятия экономических решений». Именно это изменение и обусловило большинство предлагаемых новаций.

В том случае, если содержание ПС бухгалтера будет невозможно расширить за рамки, определенные действующей редакцией Федерального закона № 402-ФЗ, вариантом решения этой проблемы была бы разработка нового ПС с возможным названием «Профессиональный стандарт специалиста по учетно-аналитическому и контрольному обеспечению управления экономическим субъектом» либо по аналогии с Квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и других служащих

(далее — КСД)³ — «Профессиональный стандарт экономиста по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности».

Пункт 2 ОП предопределяет, что ПС предназначены для всех организаций, независимо от масштаба их деятельности и организационно-правовой формы, поэтому трудовые функции должны быть «общеприменимыми» и отвечать определению, содержащемуся в ст. 57 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ)⁴.

Совершенно очевидно, что такое требование может быть применено лишь к бухгалтерам, выполняющим элементарные учетные операции. Вполне обоснованно оно касается также случаев, связанных с выполнением каких-либо трудовых функций, предполагающих официальное предоставление компенсаций и льгот или установление ограничений, когда наименования определенных должностей или видов работ для всех без исключения предприятий должны соответствовать указанным в квалификационных справочниках или ПС. Этим, пожалуй, и ограничивается сфера возможного применения данного требования. Ведь ст. 57 ТК РФ трактует трудовую функцию как работу по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретный вид поручаемой работнику работы. Поэтому, например, все трудовые функции главного бухгалтера априори не могут быть универсальными, независимо от того, работает ли он на малом предприятии или в крупной корпорации холдингового типа. Так, трудовые функции главного бухгалтера малого предприятия вовсе не обязательно должны включать формирование учетной политики группы компаний, составление отчетности по МСФО, консолидированной финансовой отчетности, сегментной отчетности или интегрированной отчетности об устойчивом развитии. Соответственно и квалификационные требования к руководителям учетных служб малых предприятий и крупных корпораций, общественно значимых публичных

³ Об утверждении Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих: постановление Минтруда России от 21.08.1998 № 37.

⁴ Трудовой кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).

акционерных обществ объективно не могут быть одинаковыми.

Поэтому в предлагаемом варианте ПС «Бухгалтер» обобщенные трудовые функции А, В, С носят универсальный характер (с учетом дополнительных требований для отдельных экономических субъектов), а обобщенные трудовые функции D и E ориентированы преимущественно на крупные корпорации (см. таблицу).

Пункт 3 ОП предполагает, что все трудовые функции, включенные в обобщенную трудовую функцию, должны иметь один уровень квалификации.

Данное требование в предлагаемом варианте ПС «Бухгалтер» в целом выполняется (см. таблицу).

Отличия предлагаемого варианта от действующего ПС «Бухгалтер» в основном сводятся к расширению круга трудовых функций и введению 7-го уровня квалификации. Для качественного выполнения обобщенных трудовых функций D и E (а также в виде дополнительного требования и C), возлагаемых сегодня на главных бухгалтеров крупных экономических структур, уровень их квалификации не должен быть ниже 7-го уровня (требующего высшего образования на уровне магистратуры или специалитета). Рекомендуемые же действующим стандартом программы повышения квалификации и профессиональной подготовки могут лишь дополнять базовую подготовку выпускника вуза.

К обобщенным трудовым функциям, требующим не менее чем 7-го уровня квалификации, с уверенностью можно отнести организацию бухгалтерского учета и управление бухгалтерской службой в крупных экономических субъектах (дополнительное требование), составление и представление корпоративной отчетности (в том числе консолидированной финансовой отчетности, составляемой по МСФО, сегментарной, интегрированной отчетности и т.п.), анализ отчетной информации и выработку рекомендаций по финансовому управлению экономическим субъектом.

Пункт 4 ОП определяет, что квалификационные требования к работникам должны соответствовать требованиям законодательства (Федерального закона № 402-ФЗ, других федеральных законов) и КСД.

Федеральный закон № 402-ФЗ регламентирует квалификационные требования лишь в отношении открытых акционерных обществ (за исключением кредитных организаций), страховых организаций и негосударственных пенсионных фондов, акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний паевых инвестиционных фондов, иных экономических субъектов, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления государственных территориальных внебюджетных фондов. Этот

Выписка из функциональной карты вида профессиональной деятельности

Обобщенные трудовые функции		
Код	Наименование	Уровень квалификации
A	Ведение бухгалтерского учета	5
B	Составление и представление индивидуальной финансовой, налоговой и управленческой отчетности экономического субъекта	6
C	Организация бухгалтерского учета и управление бухгалтерской службой экономического субъекта	6 (дополнительное требование для крупных экономических субъектов – 7)
D	Составление и представление корпоративной отчетности экономического субъекта	7
E	Анализ отчетной информации и выработка рекомендаций по финансовому управлению экономическим субъектом	7

федеральный закон предписывает, что главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

1) иметь высшее образование (без указания на его уровень, направление и профиль подготовки);

2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее 3 лет из последних 5 календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита — не менее 5 лет из последних 7 календарных лет;

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики⁵.

Квалификационный справочник должностей предъявляет иные требования к главному бухгалтеру: высшее экономическое образование и стаж бухгалтерско-финансовой работы (в том числе на руководящих должностях) не менее 5 лет. При этом он вводит категории для прочих бухгалтеров и выделяет квалификационные требования к бухгалтеру I категории (высшее экономическое образование и стаж работы в должности бухгалтера II категории не менее 3 лет), к бухгалтеру II категории (высшее экономическое образование без требований к стажу или среднее специальное экономическое образование со стажем работы в должности бухгалтера не менее 3 лет), а также к бухгалтеру без категорий (среднее специальное экономическое образование без требований к стажу или специальная подготовка по установленной программе со стажем работы по учету и контролю не менее 3 лет).

Более того, КСД выделяет квалификационные требования к должностям экономиста по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности I категории, II категории и экономиста по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности без категории (для всех обязательно высшее экономическое образование). При этом перечни должностных обязанностей и знаний таких экономистов намного

превышают предполагаемые действующим Федеральным законом № 402-ФЗ⁶.

Как видно из приведенных данных, Федеральный закон № 402-ФЗ и КСД приводят несовпадающие и противоречивые требования к работникам, выполняющим бухгалтерские функции. Эти требования не учитывают также фундаментальные изменения в образовательной сфере, связанные с переходом на уровневую подготовку кадров.

Тем не менее с формальной точки зрения квалификационные требования в предлагаемом варианте ПС «Бухгалтер» в целом не противоречат требованиям Федерального закона № 402-ФЗ и КСД (даже с учетом их собственной противоречивости), будучи привязанными к уровням квалификации, установленным приказом Минтруда России от 12.04.2013 № 148н «Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов». Следует однако признать, что в представленном проекте ПС «Бухгалтер» необходимо упорядочить требования к стажу работников, выполняющих различные обобщенные трудовые функции, и к профильности их подготовки.

Пятое требование ОП связано с тем, что предусмотренные ПС «Бухгалтер» трудовые действия должны быть «ключевыми», т.е. обеспечивающими трудовые функции в существенных аспектах.

Это вполне справедливое требование. Все трудовые действия в рамках выполнения конкретных трудовых функций бухгалтера в совокупности с необходимыми умениями и знаниями должны быть отобраны в стандарте таким образом, чтобы отражать сущность этих функций и реально обеспечивать их выполнение на современном предприятии.

Поэтому в качестве трудовых действий предлагаемый вариант ПС «Бухгалтер» предусматривает именно те действия, которые составляют основное содержание профессиональной деятельности современного специалиста по учету и необходимы для качественного выполнения

⁵ О бухгалтерском учете, п. 4 ст. 7: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016).

⁶ Об утверждении Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих: постановление Минтруда России от 21.08.1998 № 37.

трудового договора с ним по соответствующей должности.

Пункт 6 ОП связан с необходимостью учета распределения обязанностей внутри бухгалтерской службы и возможностью передачи трудовых действий от лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, другим работникам этой службы. Предлагаемый вариант ПС «Бухгалтер» в полной мере учитывает это вполне очевидное требование.

Таким образом, все отличия предлагаемого варианта ПС «Бухгалтер» от действующей редакции этого стандарта, включая введение трудовых функций, предполагающих 7-й уровень квалификации, можно объяснить двумя причинами. Во-первых, это связано с несовпадающим с ОП более расширительным толкованием роли и функций бухгалтера, а во-вторых, с неполным выполнением требования об универсальной применимости всех трудовых функций бухгалтера для всех организаций, независимо от масштаба их деятельности и организационно-правовой формы.

В Комиссию по профессиональным квалификациям в области бухгалтерского учета поступили и другие предложения по актуализации профессионального стандарта. Желая придать официальный статус этой важной работе, разработчик стандарта — ИПБ России уведомил Минтруд России о внесении изменений в ПС «Бухгалтер» путем включения в функциональную карту профессиональной деятельности 7-го уровня квалификации, запросил оценки этого предложения и согласия на его реализацию. Однако Минтруд России в своем ответе не высказал своего мнения по существу этого вопроса. Смысл ответа сводится к необоснованной трактовке ПС не как нормативного правового акта, а лишь как рекомендательного методического документа, ориентированного только на работодателей. При этом игнорируются позиции Правительства Российской Федерации и требования Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (в ред. от 03.07.2016) о приведении образовательных стандартов и образовательных программ в соответствие с ПС. Заодно отвергается и совершенно логичная необходимость актуализации ПС и повышения их качества,

подтвержденная письмом самого же Минтруда России от 04.04.2016 № 14-0/10/13-2253 (п. 2 Информации Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации по вопросам применения профессиональных стандартов).

Но связь проблемы с образовательной сферой побудила Минтруд России переслать запрос ИПБ России в Минобрнауки России. Департамент государственной политики в сфере высшего образования, подготовивший ответное письмо Минобрнауки России, по сути дела, также ушел от ответа на запрос ИПБ России. В тексте этого письма не содержится ни слова о возможности внесения изменений в ПС «Бухгалтер» в соответствии с реальными потребностями работодателей и сложившейся в нашей стране системой уровневой подготовки бухгалтерских кадров в вузах. В письме лишь повторено известное положение ст. 4 Федерального закона от 02.05.2015 № 122-ФЗ «О внесении изменений в Трудовой Кодекс Российской Федерации и статьи 11 и 73 Федерального закона „Об образовании в Российской Федерации“» о том, что все ФГОС, утвержденные до 01.07.2016, должны быть приведены в соответствие с требованиями ПС до 01.07.2017. При этом указывается, что перечень профессиональных компетенций выпускников магистратуры должен устанавливаться образовательной организацией с учетом направленности программы и обобщенными трудовыми функциями из соответствующих ПС (при их наличии), а при необходимости из результатов форсайт-анализа требований к компетенциям выпускников, анализа рынка труда и обобщения зарубежного опыта.

Указано, что при отсутствии ПС, предусматривающего требования к образованию выпускников на 7-м уровне квалификации, образовательная организация вправе участвовать в разработке нового ПС совместно с другими заинтересованными сторонами. В конце делается вывод о том, что образовательные организации могут вести подготовку бухгалтеров в магистратуре даже в том случае, если профильный ПС «Бухгалтер» предусматривает в качестве максимального лишь 6-й уровень квалификации (уровень бакалавриата), ориентируясь на ПС «Аудитор», который предусматривает и более высокий, 7-й, уровень квалификации.

Налицо явные признаки формального подхода. Закон требует привести ФГОС и образовательные программы по магистерской подготовке бухгалтеров в соответствии с ПС, но Минобрнауки России советует использовать для этого не имеющийся в наличии профильный стандарт бухгалтера, а ПС аудитора, содержащий родственные, но совсем иные профессиональные компетенции. При этом игнорируется роль ПС как ориентиров при подготовке кадров и формировании образовательных программ. Эта проблема могла бы быть решена при помощи внесения изменений и дополнений в ПС «Бухгалтер», как и предлагает ИПБ России. Но, по мнению Минобрнауки России, предпочтительнее обходиться без актуализации ПС и реального повышения качества образовательных программ, ограничиваясь лишь чисто формальным выполнением требований законодательства.

Наряду с этим, в письме Минобрнауки России содержится намек на возможность разработки нового, параллельного ПС, который бы отражал

реальную роль и трудовые функции современного бухгалтера, а также соответствующие им уровни квалификации (например, по аналогии с КСД — ПС экономиста по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности). Этот вариант достоин рассмотрения. Однако, учитывая длительность процедур разработки и утверждения такого ПС, вряд ли удастся привести в соответствие с ним образовательные программы отечественных вузов до назначенного срока — 01.07.2017. При этом неизбежно возникновение дублирования и нарушения единства требований ПС к одним и тем же работникам самой массовой экономической профессии в стране. Актуализация ПС «Бухгалтер» в соответствии с реальными потребностями экономики России и уровневой системой профессиональной подготовки специалистов по учету представляется более логичным и экономичным вариантом решения выявленной проблемы. Это послужило бы также стимулом для совершенствования связанных с учетом образовательных программ.

Литература

1. Блинов В.И., Батрова О.Ф., Есенина Е.Ю., Факторович А.А. Профессиональные стандарты: от разработки к применению // Высшее образование в России. 2015. № 4. С. 5–14.
2. Мельник М.В. Условия успешного использования профессиональных стандартов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 55–64.
3. Булыга Р.П. Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 75–81.
4. Бровкина Н.Д. Опыт синхронизации профессиональных стандартов и образовательных программ бакалавриата направления «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 4. С. 58–70.

References

1. Blinov V.I., Batrova O.F., Esenina E.Iu., Faktorovich A.A. Professional'nye standarty: ot razrabotki k primeneniiu [Professional standards: from development to application]. *Vysshee obrazovanie v Rossii — Higher Education in Russia*, 2015, no. 4, pp. 5–14 (in Russ.).
2. Mel'nik M.V. Usloviia uspeshnogo ispol'zovaniia professional'nykh standartov [Conditions the successful use of professional standards]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 3, pp. 55–64 (in Russ.).
3. Bulyga R.P. Kontseptsiiia formirovaniia professional'nykh standartov v oblasti bukhgalterskogo ucheta i audita [The concept of formation of professional standards in the field of accounting and auditing]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 3, pp. 75–81 (in Russ.).
4. Brovkina N.D. Opyt sinkhronizatsii professional'nykh standartov i obrazovatel'nykh programm bakalavriata napravleniia «Ekonomika», profil' «Bukhgalterskii uchet, analiz i audit» [The Experience of Synchronization of Professional Standards and Educational Bachelor Degree Programs in Economics, Specialization “Accounting and Audit”]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 4, pp. 58–70 (in Russ.).

УДК 657.6:006(945)

Профессиональные стандарты по внутреннему контролю и аудиту

ВЕТРОВА ИРИНА ФЕДОРОВНА,*доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия***E-mail:** vetrova_irina@bk.ru

Аннотация

В статье обоснована необходимость гармонизации профессиональных и образовательных стандартов на основе развития форм сотрудничества работодателей и профессорско-преподавательских коллективов вузов. Отмечена значимость мониторинга профессиональных стандартов как важного этапа в разработке профессиональных стандартов, позволяющего выявить слабые и сильные стороны предложенных стандартов, противоречия и несоответствия отдельных положений стандартов нормативным документам, регламентирующим учетно-контрольные процессы, и друг другу. Особое место уделено анализу содержания двух наиболее тесно связанных профессиональных стандартов: внутреннего контроля и внутреннего аудита. Выявлены их общие позиции, объективные отличия и несоответствия, которые рационально устранить при окончательной их редакции. Показаны особенности организации разработки профессиональных стандартов и целесообразность их дифференциации по субъектам разного профиля, организационно-правовых форм и реализующих разную стратегию развития. В статье систематизированы и сопоставлены обобщенные, трудовые функции и трудовые действия, выделены различия и общие позиции, выявлено определенное дублирование в предлагаемых функциях. Особо подчеркнута значимость согласованности и взаимодействия рассматриваемых стандартов в системе управления экономическими субъектами. Самостоятельное внимание уделено согласованности требований к квалификации сотрудников подразделений контроля и направленности их подготовки в вузах на разных уровнях (бакалавров, магистров, аспирантов) и в системе профессионального образования. Намечены пути дальнейшего ее совершенствования, детализации и дифференциации необходимых дополнений и изменений для их большей гармонизации и устранения дублирования, что позволит повысить эффективность их использования.

Ключевые слова: профессиональные стандарты, образовательные стандарты, внутренний контроль, внутренний аудит, контрольная среда, мониторинг, должностные инструкции, трудовые функции, трудовые действия, работодатели, программы подготовки

Professional Standards on Internal Control and Auditing

IRINA F. VETROVA,*Doctor of Economics, Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia***E-mail:** vetrova_irina@bk.ru

Abstract

The article justifies the necessity of harmonization of professional and educational standards basing on the development of collaboration forms of the employers and the staff and faculties of the universities. The article points out the importance of monitoring of professional standards as an integral stage in the development of professional standards which allows to identify strengths and weaknesses of the proposed

standards as well as the contradictions and discrepancies of separate sections of the standards with the normative documents which regulate accounting and controlling processes, and with each other. A close examination was devoted to the analysis of the contents of the two most closely connected professional standards – internal control and internal auditing. The article clarifies their common positions, evident differences and discrepancies which are possible to eliminate during their final editing. The article also shows the peculiarities of the development organization of the professional standards and to what extent it is adequate to differentiate them according to the entities of different specialization, organizational and legal forms and those which implement different development strategies. The article systematizes and compares the unified, labour functions and labour actions, it identifies the differences and similarities, and it also reveals a certain repetition of the proposed functions. The article highlights the importance of cooperation and collaboration of the standards in question within the system of control over the economic entities. A separate attention is devoted to the conformity of the requirements applied to the qualification of the control specialists and the areas of their preparation in the universities on different levels (bachelors, masters, postgraduates) as well as within the system professional education. The article describes the ways of its further improvement, specification, and differentiation of the necessary additions and changes for its further harmonization and elimination of the repetition which will allow to enhance the efficiency and effectiveness of their usage.

Keywords: professional standards, educational standards, internal control, internal auditing, controlling environment, monitoring, job description, labour functions, labour actions, employers, preparation programmes

Важным условием постоянного совершенствования качества образования является активное сотрудничество учебных заведений с работодателями. Так, в частности, в системе высшего образования очень активно усилилось внимание к взаимодействию с работодателями на всех стадиях организации и контроля за процессами подготовки кадров. Одним из чрезвычайно важных направлений сотрудничества является проведение ежегодных встреч будущих работодателей с выпускниками, проведением Дней карьеры, когда представители работодателей встречаются с будущими выпускниками, как правило, студентами старших курсов, проводят с ними соответствующие собеседования, проверяют степень готовности будущих специалистов к исполнению тех обязанностей и тех функций, которые будут закреплены за ними при принятии на работу в соответствующих компаниях. При этом работодатели, с одной стороны, оценивают качество образования, а с другой стороны, ставят новые задачи перед работниками вуза. Причем эти задачи могут быть поставлены как усиление отдельных направлений подготовки, а могут быть сформулированы как конкретные

задания по усилению подготовки будущих специалистов определенного направления с учетом специфики конкретной компании, что в конечном итоге приводит к заключению соответствующих договоров, формированию определенных групп студентов для подготовки выпускников с большим учетом специфики конкретной компании. Такие задачи могут касаться знания экономики отдельных стран, иностранных языков, владения определенными программными продуктами, введения дополнительных дисциплин о технике, технологии, организации определенного вида производства, специфике бизнес-процессов определенной деятельности и т.д. [1].

Уже давно развито сотрудничество по контролю за качеством подготовки выпускников на последней стадии обучения – при написании и защите выпускной квалификационной работы. В частности, в состав государственных аттестационных комиссий все чаще, наряду с представителями собственного и других вузов, включаются специалисты от работодателей. Более того, в последние годы активно рекомендуется, чтобы возглавляли государственные аттестационные комиссии именно представители работодателей.

Продвинутые вузы очень часто привлекают работодателей для участия во внеаудиторной нагрузке, в дополнительных мероприятиях. Работодатели проявляют инициативу в проведении определенных конкурсов, конференций и, присутствуя на них, получают более полное представление о качестве подготовки, об умениях будущих специалистов решать те или другие задачи. По опыту Финансового университета можно уверенно утверждать, что многие наши выпускники начинают активно сотрудничать с будущими работодателями еще в период обучения, проходя практику в аудиторских фирмах, бухгалтерско-финансовых службах крупных и небольших компаний. На третьем и четвертом курсе лучшим студентам дается право работы и иногда разрешается обучение по индивидуальному графику, т.е. возможность увеличивать долю самостоятельной работы и участвовать в мероприятиях, которые проводит будущий работодатель.

В частности, в Финансовом университете в проведении конкурсов, фестивалей молодежной науки всегда участвуют в различных жюри представители работодателей, они устанавливают соответствующие поощрительные призы для победителей и участников конференции, конкурсов научных работ. Все это укрепляет связи вузов и работодателей.

В настоящее время очень важным направлением сотрудничества работодателей и вузов является совместная работа по мониторингу профессиональных стандартов. В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 597 «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики» и принятым постановлением Правительства Российской Федерации от 22.01.2013 № 23 «О Правилах разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов» в 2014–2015 гг. были созданы специальные комиссии по формированию профессиональных стандартов по многим направлениям деятельности.

Учитывая справочник профессий, должно быть разработано 1620 стандартов. В настоящее время уже разработано более 800 стандартов. В частности, в области бухгалтерского учета, анализа и аудита разработаны стандарты

«Бухгалтер»¹, «Аудитор»², «Специалист по финансовому консультированию»³ и два стандарта, направленные на подготовку специалистов в части внутреннего контроля, — «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)»⁴ и «Внутренний аудитор»⁵.

В настоящее время начался весьма важный этап этой работы. Стандарты уже разработаны, прошли широкое обсуждение в рамках общественных организаций бухгалтеров и аудиторов, достаточно активно обсуждались в крупных компаниях и приняты. Согласно Комплексному плану мероприятий по разработке профессиональных стандартов, их независимой профессионально-общественной экспертизе и применению на 2014–2016 годы, утвержденному распоряжением Правительства Российской Федерации от 31.03.2014 № 487-р, и приказу Минтруда России от 30.09.2014 № 671н «Об утверждении Методических рекомендаций по организации профессионально-общественного обсуждения и экспертизы проектов профессиональных стандартов» в настоящее время проходит их апробация. Задачей апробации профессиональных стандартов является прежде всего контроль за полным соответствием и готовностью экономических субъектов, используя эти стандарты, реально способствовать повышению качества систем контроля, совершенствованию постановки бухгалтерского учета и деятельности бухгалтерско-финансовых служб. При этом в процессе мониторинга необходимо найти те позиции, которые нуждаются в определенном уточнении, улучшении, продумать возможности активной привязки профессиональных стандартов к специфике отдельных групп экономических субъектов, различающихся по

¹ Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»: приказ Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н.

² Об утверждении профессионального стандарта «Аудитор»: приказ Минтруда России от 19.10.2015 № 728н.

³ Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по финансовому консультированию»: приказ Минтруда России от 19.03.2015 № 167н.

⁴ Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)»: приказ Минтруда России от 22.04.2015 № 236н.

⁵ Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор»: приказ Минтруда России от 24.06.2015 № 398н.

организационно-правовым формам, по масштабам, уровню специализации и т.д. [2].

В этой ответственной работе активное участие принимают непосредственно предприятия и те организации, которые готовят специалистов соответствующего профиля и уровня квалификации. В частности, огромная часть работы ложится на плечи вузов, ибо важнейшей задачей реализации и реального использования стандартов в практике является готовность специалистов к их исполнению. Это предполагает прежде всего анализ соответствия стандартов тем направлениям подготовки, учебным планам, которые используют высшие учебные заведения [2].

В последние месяцы прошлого учебного года большое количество конференций, семинаров, проводимых для преподавателей вузов, были посвящены именно вопросам анализа соответствия отдельных программ и учебных планов требованиям принятых профессиональных стандартов. Такие мероприятия были проведены в рамках учебно-методических встреч, которые организовывали отдельные университеты и ассоциации вузов. В частности, в марте 2016 г. в рамках Финансового университета была проведена Международная научно-методическая конференция «Образовательные программы и профессиональные стандарты: поиск эффективного взаимодействия», на которой работала специальная секция «Подготовка бухгалтеров и аудиторов. Пути гармонизации образовательных программ и профессиональных стандартов». Для участия в конференции были приглашены представители большого числа российских вузов с целью обсудить готовность программ, используемых в разных вузах, и обеспечить подготовку кадров, адекватных требованиям соответствующих профессиональных стандартов. При этом использовался новый термин «перезагрузка программ».

Это имеет отношение к подготовке на разных уровнях образования в рамках бакалавриата, магистратуры и аспирантуры. Однако самое принципиальное значение имеет соответствие профессиональных программ по магистерской подготовке. Актуальность глубокого анализа профессиональных стандартов в настоящее время определяется тем, что начинается работа

по сертификации специалистов и многие общественные и производственные организации предлагают закрепить уровень квалификации работников, подтверждающий их право на выполнение отдельных трудовых функций и, как следствие, занятие соответствующих должностей. В этой связи именно на этапе мониторинга, апробации профессиональных стандартов анализ соответствия образовательных стандартов требованиям профессиональных стандартов начинает приобретать особо важное, а иногда и первостепенное значение.

В этом плане чрезвычайно интересным становится вопрос о мониторинге двух профессиональных стандартов: по внутреннему аудиту и внутреннему контролю. Особенность и значимость этой проблемы определяется еще и тем, что в настоящее время экономические субъекты ведут активную работу по формированию и совершенствованию системы внутреннего контроля (СВК) в соответствии с задачей, поставленной в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Федеральный закон № 402-ФЗ), в котором имеется специальная статья (ст. 19), определяющая требования к формированию и совершенствованию СВК. Это — обязательное требование для публичных акционерных обществ и других компаний, ценные бумаги которых котируются на внешнем фондовом рынке. Они обязаны создать СВК, но одновременно даны рекомендации для других предприятий, в которых может быть не создана какая-то специальная служба СВК, но совершенствование контроля, выбор форм его организации и выделение основных направлений является также очень важной задачей. В этой связи одновременно решается несколько задач: понимание сущности работы по внутреннему контролю и внутреннему аудиту в экономических субъектах; формирование нормативных документов и регламентов, регулирующих создание и организацию работы СВК на предприятиях разных групп; организация подготовки специалистов, отвечающих требованиям к квалификации сотрудников, которые будут работать в этой области. Совместное решение этих задач является практически важнейшим направлением сотрудничества вузов, работодателей как представителей конкретных организаций, а также

тех групп специалистов, которые формировали профессиональные стандарты, принятые, рекомендованные к использованию и в настоящее время проходящие мониторинг.

В этой связи очень большое значение имеет осмысливание, продумывание, анализ самих этих стандартов, выявление тех позиций, которые необходимо уточнить, по отношению к которым нужно дать дополнительные методические рекомендации. Это возможно только при изучении и обобщении опыта деятельности отдельных предприятий по созданию СВК и системы внутреннего аудита (СВА) с учетом не только пожеланий, но и конкретного опыта. Именно поэтому развитие дискуссии, которая уже начала на страницах журнала «Учет. Анализ. Аудит», о совершенствовании СВК и соответствующих профессиональных стандартов, определяющих требования к квалификации работников, занятых в этих подразделениях, имеет очень большое значение [3].

Рассматривая профессиональные стандарты внутреннего контролера и внутреннего аудитора, необходимо проанализировать тот опыт, который уже сложился в международной практике и в последние годы на российских предприятиях. Эта работа началась достаточно давно в Российской Федерации. Во-первых, Федеральный закон № 402-ФЗ, принятый в 2011 г., предписывал к 2013 г. разработать и ввести в действие СВК на российских предприятиях. Но, несмотря на то, что эта работа началась не сразу после принятия данного закона, в 2012 г. были предприняты соответствующие меры по регламентации подготовки СВК. Так, Министерство финансов Российской Федерации выпустило письмо от 25.12.2013 № 07-04-15/57289 с соответствующими рекомендациями по формированию СВК⁶. Значимость его влияния необходимо учитывать, поскольку в нем основные проблемы и задачи СВК поставлены достаточно четко. Первоначально было принято решение по формированию общих рекомендаций, но в последующем в России выбран другой путь и

⁶ Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

было предоставлено право крупным компаниям формировать СВК с учетом специфики организационных структур, стратегии развития, построения системы управления в конкретной организации. Это привело к определенной индивидуализации внутреннего контроля и внутреннего аудита [3].

Уже в 2013–2014 гг. крупнейшие компании («Росатом», «Ростелеком», «Газпром», ОАО «Российские железные дороги») вели эту работу очень активно. Они публиковали свои методические материалы, делились опытом и подходами к формированию такой системы. Многие организации, хотя и публично не раскрывали свои позиции в средства массовой информации, размещали материалы на своих сайтах и подчеркивали необходимость ускорения формирования СВК.

Первоначально многие крупные компании пытались активно привлечь для разработки СВК специалистов консультационно-аудиторских фирм, в частности фирм, работающих на территории Российской Федерации (так называемой «большой четверки»), а также специалистов зарубежных консультационных фирм. Но постепенно стало очевидным, что качественные СВК и СВА могут быть разработаны только при глубоком знании специфики объекта, для которого они разрабатываются, и, следовательно, разработчиками должны являться прежде всего специалисты самой организации. СВК должна органично быть вписана в общую систему управления соответствующего экономического субъекта, ибо ее стержнем является контрольная среда, которая непосредственно пронизывает регламенты управления по всем функциям и уровням управления. В этой связи, как правило, в конечном итоге для разработки СВК создавались собственные группы специалистов и разработчиков, а внешние консультанты способствовали только учету передового опыта других объектов. По мере того как велась эта работа, складывались и соответствующие типовые регламенты организации СВК, наиболее активно для той цели привлекались те международные документы, которые регламентируют СВК, прежде всего стандарт COSO. Но учитывая, что и сами международные документы постоянно развиваются и совершенствуются, ориентируясь на ту специфику, которая

появляется в связи с новыми этапами развития экономики стран, необходимо постоянно совершенствовать методики и, самое главное, увязывать их со спецификой тех объектов, на которых они будут использоваться.

При мониторинге стандартов очень важно обратить внимание на один вопрос, который, с одной стороны, является наиболее дискуссионным, а с другой стороны, более сложным для решения, что показала практика создания СВК на российских экономических субъектах.

Система внутреннего контроля активно выстраивалась прежде всего в финансовых организациях. Эта работа началась там существенно раньше, чем в других секторах экономики. После дефолта 1998 г. практически во всех финансовых структурах, прежде всего в коммерческих банках, была поставлена задача формирования СВК. При этом мегарегулятором финансовой деятельности в нашей стране — Центральным банком Российской Федерации — разрабатывались интересные методические документы, которые могут использоваться и при создании СВК в любой другой организации, в том числе в организациях реального сектора экономики.

Однако до сих пор, несмотря на то, что эти методические документы прошли уже множество итераций, одним из узловых вопросов является разделение функций внутреннего контроля и внутреннего аудита. Несмотря на то, что в последних редакциях банковских документов этот вопрос очень широко рассмотрен, четкости в разделении до сих пор практически нет, и возникает множество спорных вопросов, когда речь идет об организации внутреннего аудита и внутреннего контроля [4].

Нельзя также не отметить, что многие крупные хозяйственные субъекты начали работать по созданию СВК задолго до того, как Минфин России предложил свои рекомендации по разработке СВК, и столкнулись с теми же задачами, которые необходимо решить, с одной стороны, разделяя, а с другой стороны, обеспечивая гармонизацию деятельности внутреннего контроля и внутреннего аудита. Этот вопрос также для многих организаций оставался первичным.

Более того, в современных условиях в рамках аудиторской профессии наряду с общими регламентационными документами, которые

регулируют деятельность аудиторских фирм как самостоятельных субъектов хозяйствования, разработано достаточно большое количество рекомендаций, регламентов, которые регулируют внутренние контрольные функции, сформировались специализированные общественные организации, которые занимаются совершенствованием организации и формированием основных регламентационных документов по внутреннему контролю и внутреннему аудиту (Институт внутренних аудиторов и Ассоциация внутренних аудиторов и контролеров). Эти две самостоятельные организации приняли участие в формировании внедряемых профессиональных стандартов. В разработке стандартов по внутреннему контролю в большей мере участвовало Национальное объединение внутренних аудиторов и контролеров, а стандарта внутреннего аудитора — Институт внутренних аудиторов и Российский институт директоров, а также саморегулируемая организация — Некоммерческое партнерство «Российская Коллегия аудиторов». Следовательно, стандарт по внутреннему аудиту в большей мере разрабатывался с учетом требований общего корпоративного управления, что обеспечивал Российский институт директоров, и учитывая активное взаимодействие внутреннего аудита с внешним аудитом, который проводят аудиторские организации, чему способствовало участие в разработке Российской Коллегии аудиторов. Но поскольку в обоих случаях активное участие принимал и организовывал практически всю работу Российский союз промышленников и предпринимателей, единая основа очень четко прослеживается, и можно отметить, что при сопоставлении основных целей внутреннего контроля и внутреннего аудита сразу видны и общие, и отличительные черты деятельности [5].

Все стандарты составлены по единой структуре, и в них дана характеристика вида соответствующей экономической деятельности, т.е. области профессиональной деятельности, в которой выделены обобщенные трудовые функции, трудовые функции как единица профессионального стандарта и трудовые действия. При этом постоянно рассматривается соотношение необходимых знаний и умений для реализации работ соответствующей квалификации.

Раскрывая основные термины, приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н «Об утверждении Методических рекомендаций по разработке профессионального стандарта» дает определение вида профессиональной деятельности. Это основная ее часть — область профессиональной деятельности, образованная целостным набором трудовых функций и необходимым для их выполнения компетенций. Трудовая функция рассматривается как составная часть вида профессиональной деятельности, представляющая собой интегрированный и относительно автономный набор трудовых действий, определяемый бизнес-процессом и предполагающий наличие необходимых компетенций для их выполнения. Трудовое действие — это отдельная группа производственных операций, совершаемых работником для выполнения своей трудовой деятельности.

Таким образом, когда раскрывается содержание работы и, следовательно, обобщенная трудовая функция, и трудовая функция как часть обобщенной, необходимо прежде всего раскрыть содержание, которое ложится в основу регламентационных документов, в последующем являющихся базой для регламентации деятельности любого аппарата управления, выполнения любой функции управления. Именно поэтому данным вопросам следовало бы уделить существенно больше внимания в профессиональных стандартах. При этом можно не давать их развернутую характеристику в самом тексте стандартов, но очень важно дать соответствующие пояснения и дополнения к этим стандартам, для того чтобы уже с учетом специфики отдельных бизнес-процессов и отдельных экономических субъектов эти положения могли быть разработаны во внутренних регламентах данного экономического субъекта [6].

Для обеспечения единства понимания содержания трудовых регламентов деятельности организации необходимо увязать этапы учетно-контрольных процессов с профессиональными стандартами и назвать тех исполнителей работ, которые будут их реализовывать.

Так, например, когда рассматриваются основные этапы учета или контрольного процесса и ставится вопрос о контроле над ведением бухгалтерского учета и отчетности, контроле над

бухгалтерской финансовой отчетностью и оценкой ее достоверности и полноты представления, то это отражается в стандартах внутренних контролеров и внутренних аудиторов и должно быть реализовано в подразделениях внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов и в аудиторских и бухгалтерских организациях, если эта работа передана на аутсорсинг. Действительно, такая позиция имеет очень большое значение, но однако, когда речь идет о подразделениях внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов, тем самым подчеркивается, что это должны быть самостоятельные структурные подразделения. Вместе с тем, как показывает практика, это далеко не всегда решается таким образом, поэтому правильнее подчеркивать не роль структурных подразделений, а содержание работы специалистов, которые будут реализовывать те или иные виды контрольных процессов.

При анализе аудиторских стандартов приходится во всех случаях соединять позиции, которые связаны с организацией трудового процесса, с содержанием функций управления и уровнем компетенций, т.е. знаний и умений, которыми должен владеть специалист для реализации этих видов работ. В этом плане очень важно видеть соотношение обобщенных трудовых функций и частных трудовых функций в стандарте. В обобщенных трудовых функциях показаны возможные наименования конкретных должностей, уровень образования и обучения, требования к практической работе, т.е. к навыкам, особые условия допуска, дополнительные характеристики. Когда речь идет о трудовой функции, то прежде всего необходимо знать состав трудовых действий, необходимых навыков, знаний и некоторых дополнительных характеристик, которые позволяют выполнять какие-то дополнительные работы на предприятии.

При этом думается, что именно в соотношении содержательной стороны работы, которая больше всего раскрывается в перечне и обосновании необходимых трудовых функций, и компетенций, которые должен получить обучающийся на любом уровне образования, находится определяющая связь профессиональных стандартов и тех образовательных программ, которые позволяют подготовить кадры нужной

квалификации и нужного уровня подготовки для конкретных экономических субъектов [2].

Сопоставляя перечень обобщенных трудовых функций и трудовых функций в двух стандартах, можно отметить следующее. Прежде всего в стандарте внутреннего аудита обобщенные трудовые функции, так же как и в стандарте внутреннего контроля, даны фактически по уровню организации деятельности, работники более низкой квалификации выполняют отдельные задания и участвуют в выполнении заданий определенной группы; кадры с более высокой подготовкой могут проводить некоторые работы самостоятельно или руководить определенными группами специалистов; специалисты высокой квалификации осуществляют руководство отдельными подразделениями и проведением конкретных проверок, а самый высокий уровень квалификации (5-я группа — это обобщенная трудовая функция) связан с управлением, руководством, СВА. Что касается непосредственно стандарта внутреннего контроля, то здесь наиболее высокий уровень квалификации связан непосредственно с руководством подразделения внутреннего контроля.

Таким образом, ориентация взята на характеристику должностного положения работника. Что касается содержательной работы, то она в большей мере раскрыта в трудовых функциях. В стандарте внутреннего контроля они даны как раскрытие характеристики отдельных видов работы, а в стандарте внутреннего аудита это раскрывается применительно к каждой обобщенной функции. При этом следует отметить, что и тот и другой вариант имеет свои сильные и слабые стороны. Так, например, если рассматриваешь характеристику содержания работ внутреннего аудитора, то уровень квалификации работников одновременно подкрепляется характеристикой тех трудовых действий, которые необходимы для их осуществления. Что касается внутреннего контролера, то в этом стандарте более подробно, с определенным дублированием порядка, сначала дана общая характеристика группы экономической деятельности, которую осуществляет внутренний контролер, затем дана характеристика обобщенных функций, которые сопровождаются требованиями к образованию, особой специфике, практическому опыту работы,

подчеркиваются особые условия для их исполнения и другие характеристики. Дополнительные характеристики тоже даются достаточно подробно с учетом специфики тех экономических субъектов, для которых готовятся данные документы. Затем идет характеристика трудовых функций, где уже наиболее полно расписаны знания, умения и трудовые навыки, которые необходимы для их исполнения. В этом случае более детально показаны требования к трудовым действиям (особенно если учесть, что во второй половине стандарта дан достаточно широко перечень тех бизнес-процессов, с которыми приходится сталкиваться при организации контроля различного уровня), что позволяет сделать вывод о большей детализации этого стандарта. Но тем не менее представляется очень важным и в стандарте внутреннего аудита, и в стандарте внутреннего контроля углубить эти взаимодействия, и, учитывая, что будут вноситься изменения в Трудовой кодекс Российской Федерации, должны быть достаточно детально расписаны основные функции тех подразделений, которые связаны с определенным уровнем должностей, и соответственно эти функции должны быть перенесены в дальнейшем в должностные инструкции. Эта содержательная сторона и соответствующие ей навыки, знания и умения следует расписать наиболее полно. Тогда это даст возможность в учебных планах подготовки специалистов разного уровня увязать направления подготовки, те дисциплины, которые для этого изучаются, и состав тех знаний и умений, которые в результате изучения этих дисциплин получает будущий специалист, т.е. речь будет идти непосредственно о квалификационных навыках работников определенного уровня и определенного профиля, компетенциях, которые получает обучающийся в процессе освоения той или другой дисциплины.

Таким образом, ставя проблему дальнейшего совершенствования профессиональных стандартов, их более четкой привязки к конкретным видам экономических субъектов, необходимо рассмотреть, продумать и уточнить достаточно широкий круг вопросов, во-первых, которые связаны с взаимодействием и сочетанием разных видов стандартов, ориентированных на определенные группы должностей экономической, бухгалтерской и контрольной служб,

во-вторых, оценить их взаимодействие друг с другом и взаимоувязку в рамках конкретных экономических субъектов, отличных по масштабности, организационно-правовым формам, специфике объединяемых бизнес-процессов, и, наконец, в третьих, взаимоувязать профессиональные стандарты и стандарты подготовки кадров.

Когда речь идет о СВА, в качестве основной задачи поставлено проведение независимых внутренних проверок и консультаций, обеспечивающих надежность и эффективность функционирования системы управления рисками внутреннего контроля, операционной деятельности, организационных систем экономического субъекта с целью достижения его стратегических целей, обеспечение достоверности информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, эффективности и результативности их функционирования, сохранности активов организации, соответствия требованиям законодательства и внутренних нормативных документов организации. Таким образом, в центр поставлена внутренняя оценка надежности и достоверности информации, но более широко, чем во внешнем аудите, подчеркнута направленность на выявление эффективности функционирования систем управления рисками и оценку эффективности и результативности деятельности предприятия.

Что же касается стандарта по внутреннему контролю, то в качестве основной цели профессионального стандарта выделена поддержка органов управления экономическими субъектами в обеспечении целей и деятельности путем своевременного выявления и оценки значимости рисков бизнес-процессов с применением форм предварительного, текущего, последующего контроля. Одновременно отмечается, что внутренний контроль имеет большое значение в повышении эффективности системы управления экономическими субъектами, достижении основных запланированных показателей, экономном использовании ресурсов и сохранности активов, обеспечении экономическим объектом достоверности и своевременности составляемой отчетности.

То есть, сопоставляя самые первые, начальные позиции стандартов, где сформулированы

цели вида профессиональной деятельности, можно четко увидеть, что внутренний контроль в большей мере направлен на аудит отдельных бизнес-процессов, в большей мере связан с оценкой эффективности использования конкретных видов ресурсов на предприятии и должен обеспечить прежде всего выявление резервов производства на основе четкого соблюдения всех тех правил, которые установлены по ведению учета и контроля за деятельностью отдельных подразделений и бизнес-процессов. В то же время внутренний аудит направлен на выявление в большей мере системы рисков и построение такой системы организации контроля, которая бы позволила обеспечить бóльшую гармонизацию элементов корпоративного управления, обеспечить поиск эффективных стратегических направлений совершенствования организации деятельности предприятия. В нем в большей мере внимание уделено именно сохранности активов, соответствию требованиям законодательства и внутренним нормативным документам. Но одновременно общая направленность этих стандартов становится совершенно очевидной. В этом плане, видимо, первостепенной задачей является не столько водораздел между этими двумя направлениями деятельности, сколько их органическое единство и взаимодействие в устранении всех тех противоречий и несоответствий, которые могут возникнуть в отдельном экономическом субъекте.

Направленность внутреннего контроля на бизнес-процессы привела к тому, что наиболее полно в этом стандарте представлено описание трудовых функций. В частности, при описании трудовых функций, входящих в профессиональную деятельность внутреннего контролера, достаточно четко показан не только уровень квалификации и особенности деятельности каждого конкретного работника, но и раскрыто ее содержание. Так, например, когда речь идет о выполнении заданий руководителем специального подразделения внутреннего контроля или иными специалистами внутреннего контроля, в содержании их профессиональных заданий раскрыты все этапы деятельности: предварительный сбор и анализ информации; сбор и анализ информации о ходе проведения контрольных процедур; проведение мониторинга

выявленных нарушений, недостатков и рисков, т.е. показаны и предварительный этап по сбору информации, и непосредственно процедура обработки информации, и ее использование в процессе управления, четко отражено значение планирования, распределения заданий, подготовки проектов по совершенствованию отдельных документов. Следовательно, можно отметить, что при раскрытии содержания обобщенных трудовых функции и трудовых функций содержание работы в рамках стандарта внутреннего контролера раскрыто гораздо более глубоко и широко.

Таким образом, содержательная сторона работы, а не только уровень необходимой квалификации для самостоятельной работы или работы в группе, для организации выполнения того или иного задания, в рамках внутреннего контролера раскрыта более полно, чем в стандарте, который касается внутреннего аудита. В частности, очень большое внимание в стандарте внутреннего аудита посвящено дополнительным характеристикам, которые связаны прежде всего со спецификой бизнес-процессов организации и привязкой этих организаций по отношению к определенному управлению деятельности и видам бизнес-процессов. Эти дополнительные характеристики, с одной стороны, очень расширяют стандарт внутреннего контролера, а с другой — делают его более конкретным.

Вместе с тем, когда речь идет о стандарте внутреннего аудитора, необходимо обратить внимание на разделение функций, связанных с внутренними аудиторскими проверками и с выполнением конкретных консультационных проектов, которые позволяют усовершенствовать регламенты не только контроля, но и организации развития корпоративного управления. В этом плане стандарты, которые связаны с внутренним аудитом, несут в большей мере общий характер и более увязаны с корпоративным управлением в целом.

Весьма важным и интересным вопросом является согласование специфики экономического субъекта с СВК и СВА. Представляется, что это положение чрезвычайно важно для крупных хозяйственных субъектов, где необходимо разделять эти два направления. В средних и малых

предприятиях ведение СВК и СВА является единым, и в этой связи чрезвычайно важным становится вопрос об их органической увязке и соединении обобщенных и трудовых функций. Поскольку все обобщенные функции выстроены по принципу иерархии, по положению сотрудника в общей системе управления, то они разделяются по принципу участия в выполнении тех или других видов деятельности. Так, менее квалифицированные работники выполняют отдельные задания или принимают участие в работе группы; более квалифицированные работники организуют проведение конкретных мероприятий или возглавляют определенные структурные подразделения, определенные группы работников. Это роднит все стандарты и связано с тем, что первоначально возникает отношение к этим стандартам как к документу, дополняющему Трудовой кодекс Российской Федерации, в то время как, по нашему мнению, такие профессиональные стандарты прежде всего должны дать полное раскрытие тех трудовых функций, которые станут основой формирования должностных обязанностей работников [6].

Анализ опыта подготовки и функционирования СВК и СВА в организациях разного профиля, разных организационно-правовых форм и масштабы в России и других странах мира позволяет показать, что они существенно отличаются друг от друга именно под влиянием тех специфических черт, которые характерны конкретному экономическому субъекту. Однако можно выделить и общие тенденции, которые все больше проявляются при формировании СВК и СВА. Это связано, как правило, со следующим. Прежде всего разделение этих функций необходимо при вертикальном анализе системы управления и когда речь идет о том, что в крупной хозяйственной системе на уровне высшего органа управления, например совета директоров, создается комитет по внутреннему контролю. Несмотря на такое его название, он в высшей мере, безусловно, связан с вопросами аудита, и в его задачи входит прежде всего обеспечение согласованности тех регламентов, которые используются в разных производственных звеньях, часто имеющих широкую юридическую самостоятельность, являющихся самостоятельным юридическим

лицом, в целях увязки основных принципиальных позиций и применения единых правил ведения учета, контроля, оценки деятельности организации. Это в большой мере касается вопросов бюджетирования, основные взаимодействия самостоятельных юридических лиц, как правило, связаны не только и не столько с операционными видами деятельности, сколько с инвестиционной и финансовой деятельностью, когда речь идет о распределении ресурсов на стратегические проекты или крупные инвестиционные проекты, инновационную деятельность и когда приходится привлекать внешние дополнительные финансовые ресурсы в форме получения кредита, вложения средств в капиталы других организаций, т.е. расширение круга организаций, входящих в состав консолидированной группы.

Учитывая все это, как правило, внутренний аудит занимается вопросами в большей мере стратегического характера, связанными с перспективой развития предприятия, требует согласия всех участников группы или консолидированных организаций и согласования их интересов. Задачей такого внутреннего аудита является прежде всего выбор тех решений, которые обеспечивают в наибольшей мере улучшение конечных финансовых результатов деятельности группы предприятий в целом. Эта задача начинает решаться на уровне совета директоров, затем передается, естественно, ведущим сотрудникам, входящим в состав группы организаций, т.е. непосредственно топ-менеджерам этой организации, которые обеспечивают исполнение документов, соответствующих общим требованиям группы, осуществляя в определенной мере аудит соответствия, а также заниматься совместной разработкой регламентационных документов, обеспечивающих пропорциональность и общую согласованность действия организаций, нацеленность на улучшение результатов конечной деятельности группы в целом. В этом случае внутренний аудит становится как бы надстроечным элементом каждого члена группы предприятий, поскольку этот вид управления является проводником интересов всей группы в рамках каждого конкретного юридического лица или отдельного подразделения предприятия.

В то же время, когда речь идет о СВК, то, бесспорно, основной задачей здесь является контроль за исполнением принятых решений, т.е. контроль за соблюдением сроков исполнения, качеством исполнения тех работ, которые осуществляет каждое конкретное звено. В этом плане основной уклон контроля связан с улучшением использования тех ресурсов, которые предоставлены данному подразделению. Когда речь идет о единстве направленности контроля и аудита, то она, безусловно, связана с поиском, определением и управлением рисками. Но если для внутреннего контроля приоритетными всегда являются внутренние риски, т.е. центральное направление контроля — улучшение использования имеющихся производственных ресурсов, их согласованности и качественном соответствии, соответствии по времени и пространственному размещению, то при внутреннем аудите основным направлением контроля является своевременное реагирование на внешние риски, изменение внешней среды, появление новых конкурентов, изменение требований к поставщику и поиск новых поставщиков, привлечение дополнительных участников для решения поставленных перед экономическим субъектом задач, которые в определенной мере экономят инвестиционные ресурсы, используя возможности тех производств, которые уже сложились, с которыми налажено определенное сотрудничество и участие в деятельности которых может превратить их из стейкхолдеров непосредственно в участников конкретной группы компаний, связанных между собой более жесткими финансовыми связями.

Учитывая такой подход, можно поставить вопрос о том, что в общем плане управление рисками можно разделить на две части: внутренний контроль — это управление прежде всего внутренними рисками или рисками, проявляющимися внутри группы компаний, а внешний контроль — это в большой мере управление рисками в макроэкономической трактовке, имея в виду взаимодействие и отношения конкретной группы предприятий с другими экономическими субъектами региона, страны, на международном уровне, изменения условий функционирования предприятий в рамках конкретного направления

деятельности с ориентацией на решение основных государственных задач.

Особым вопросом является увязка проблем подготовки кадров для бухгалтерско-контрольных служб и теми требованиями, которые предъявляют профессиональные стандарты. В этом плане хотелось бы обратить внимание на уровневость подготовки. В настоящее время в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (в ред. от 03.07.2016) в вузах страны сформировалось три уровня подготовки: бакалавриат, магистратура и аспирантура как подготовка более высокого звена специалистов в области бухгалтерско-контрольной функции. При этом следует подчеркнуть, что учитывая тенденцию создания крупных корпоративных структур, в их рамках очень часто возникают определенные научные подразделения, для которых как раз требуется подготовка специалистов третьего уровня, ведущих стратегические разработки, научно-исследовательские разработки, которые позволяют выбрать приоритетные, инновационные направления деятельности, а также те позиции, которые требуют определенной консультационной деятельности, т.е. внутреннего экономического сопровождения, что очень хорошо показано в стандарте по внутреннему аудиту.

Учитывая уровневость образования и соответствующего требования профессионального стандарта, необходимо отметить то положение, что при подготовке стандартов видимо очень большое внимание должно быть уделено трудовым функциям, т.е. исполнению конкретных работ, для которых нужны прежде всего определенные знания, но тем не менее важнейшим значением для эффективного функционирования такой группы работников предприятия является четкое исполнение тех функций, которые за ними закреплены. Это исполнительские навыки. Соответственно и программы, которые связаны с подготовкой бакалавров, и те компетенции, которые они приобретают, должны в большой мере корреспондировать с перечнем именно трудовых функций.

Что касается второго уровня образования, т.е. получения магистерской подготовки, то, с одной стороны, она должна дать более

углубленное и стратегическое знание тех или других видов работ, и в этом плане, как неоднократно отмечали специалисты Финансового университета, в рамках подготовки магистров необходимо дать широкое представление студентам, какой сложился опыт, какие есть современные научные подходы к решению тех или других проблем, для того чтобы будущий специалист мог с критической точки зрения подойти к тому, что сложилось в данном экономическом объекте, дать объективную оценку, насколько сложившаяся система контроля соответствует тем параметрам, которые дадут наибольший эффект, и какие из имеющихся, сложившихся подходов наиболее правильно было бы привлечь для дальнейшего совершенствования СВК и СВА.

В то время, когда речь идет о необходимости разработки каких-то инновационных подходов, в большей мере можно привлечь специалистов третьего уровня образования. Поэтому очень важно при подготовке документов по образовательным стандартам иметь определенную иерархию системы знаний и навыков, которые необходимы на разных уровнях подготовки — от бакалавра до тех высококвалифицированных специалистов, которые готовятся в рамках аспирантуры.

Это важнейшая задача по гармонизации программ. Причем центром, на наш взгляд, в настоящее время и критичным положением является как раз разработка магистерских программ, поскольку в них наряду с трудовыми функциями большое значение имеет формирование общих компетенций, связанных с умением работать с людьми, работать в команде, организовывать процесс, согласовывать интересы разных людей. Поскольку именно в рамках магистров в большой мере формируются руководители определенных подразделений, необходимо посмотреть, какого рода менеджерские компетенции должны сложиться у специалистов любого уровня, если они являются организаторами этих работ и формируют группы, которые обеспечивают согласованную работу специалистов разного профиля для решения конкретных задач. Особое место такие общие компетенции будут занимать тогда, когда речь идет о руководителе конкретных предприятий, где необходимо,

кроме профессиональных знаний, иметь знания по руководству коллективом, умению организовывать конкретные работы, устанавливать определенные коммуникационные связи и поддерживать при этом взаимную согласованность и интересы деятельности не только отдельных специалистов, но и стейкхолдеров, с которыми необходимо согласовать интересы при ведении успешного бизнеса.

В журнале «Учет. Анализ. Аудит» уже была опубликована работа о необходимости взаимодействия образовательных и профессиональных стандартов, в том числе и в отношении согласованности различного вида компетенций. Однако продолжение этой работы необходимо для того, чтобы четко выстроить те программы, которые ложатся в основу подготовки бакалавров по общему профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», по выбору направлений и формированию магистерских программ, которые позволяют выстроить подготовку аудиторов, бухгалтеров, внутренних контролеров и внутренних аудиторов, консультантов, т.е. практически в настоящее время по пяти принятым профессиональным стандартам. Достаточно активно ставится вопрос о том, что необходимо иметь магистерские программы, ориентированные на подготовку специалистов в области управленческого учета, обсуждается в профессиональном сообществе вопрос о разработке стандарта бизнес-аналитика для реального сектора экономики, также необходим стандарт для специалистов, которые будут работать в области организации производства, и т.д. Поэтому подготовка профессиональных стандартов будет в большой мере влиять на выбор тех магистерских

программ, которые активно расширяются в различных вузах.

Особо следует отметить, что СВК и подготовка специалистов в этой области в значительной степени связана со спецификой бизнес-процессов и, следовательно, такие магистерские программы могут быть сформированы в вузах определенной отраслевой направленности, ибо есть, бесспорно, такие направления деятельности, которые требуют особого учета и контроля, в частности развитие экологического контроля, что характерно для отраслей добывающей промышленности, могут быть особые программы при подготовке СВК для аграрного сектора.

Таким образом, появление профессиональных стандартов как важнейшего звена регламентации трудовой деятельности в экономических субъектах оказывает очень большое влияние на процесс подготовки специалистов и на саму систему организации кадрового состава, поэтому, безусловно, они существенно повлияют на разработку проблем менеджмента персонала, с одной стороны, и потребуют существенных изменений трудового законодательства, в частности Трудового кодекса Российской Федерации, с другой.

Однако хотелось бы, чтобы до момента изменения таких серьезных правовых документов, как Трудовой кодекс Российской Федерации, провести широкий мониторинг и апробацию стандартов, закрепить основные положения и проверить их на практике, а уже только после этого вносить соответствующие изменения в важнейший правовой документ, который определяет не только экономические, но и в большой мере социальные отношения в стране.

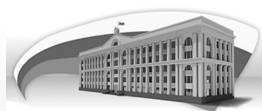
Литература

1. Проект федерального закона «Об оценке профессиональной квалификации на соответствие профессиональным стандартам». URL: <http://www.trudcontrol.ru> (дата обращения: 25.06.2016).
2. Булыга Р.П. Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 75–81.
3. Мельник М.В. Условия успешного использования профессиональных стандартов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 3. С. 55–64.
4. Суглобов А.Е., Светлова В.В. Внутренний контроль в системе обеспечения экономической безопасности кредитных организаций: монография. М.: Городец, 2015. 140 с.
5. Булыга Р.П. Широкий взгляд на профессию как стратегическое направление становления инновационного образования аудиторов // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 14–24.

6. Прянишникова О.Д., Козлова Л.В. Независимая оценка и сертификация квалификаций: результаты мониторинга, проведенного НАРК в 2014 году. URL: <http://edupolicy.ru> (дата обращения: 25.06.2016).

References

1. *Proekt federal'nogo zakona «Ob otsenke professional'noi kvalifikatsii na sootvetstvie professional'nym standartam»* [Draft Federal Law on the assessment of the professional qualifications with the aim to conform to the professional standards]. URL: <http://www.trudcontrol.ru> (accessed: 25.06.2016). (in Russ.).
2. Bulyga R.P. Kontsepsiia formirovaniia professional'nykh standartov v oblasti bukhgalterskogo ucheta i audita [The concepts of formation of professional standards in the sphere of Accounting and Auditing]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 3, pp. 75–81 (in Russ.).
3. Mel'nik M.V. Usloviia uspeshnogo ispol'zovaniia professional'nykh standartov [The conditions of successful application of professional standards]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 3, pp. 55–64 (in Russ.).
4. Suglovov A.E., Svetlova V.V. *Vnutrennii kontrol' v sisteme obespecheniia ekonomicheskoi bezopasnosti kreditnykh organizatsii*: monografiia [Internal control in the system of provision of economic security for credit and commercial organizations: monograph]. Moscow, Gorodets – Gorodets, 2015, 140 p. (in Russ.).
5. Bulyga R.P. Shirokii vzgliad na professiiu kak strategicheskoe napravlenie stanovleniia innovatsionnogo obrazovaniia auditorov [A wide perspective on the profession as the strategic direction of innovative auditing education development]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2014, no. 1, pp. 14–24 (in Russ.).
6. Prianishnikova O.D., Kozlova L.V. *Nezavisimaya otsenka i sertifikatsiia kvalifikatsii: rezul'taty monitoringa, provedennogo NARK v 2014 godu* [The independent assessment and certification of qualifications: the monitoring results conducted by NARK in 2014]. URL: <http://edupolicy.ru> (accessed: 25.06.2016) (in Russ.).



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
ГОСУДАРСТВЕННОЕ И МУНИЦИПАЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ	Программа широкого профиля

Начало занятий: ноябрь 2016 г. и в марте 2017 г. Срок обучения: 3 года.

Стоимость обучения:

вечерняя форма – 138 900 руб. в год.

заочная форма – 111 900 руб. в год.

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

УДК 657.47

Система управления себестоимостью в перерабатывающей промышленности Монголии

ФЕДОРОВИЧ ТАТЬЯНА ВЛАДИМИРОВНА,

доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Новосибирск, Россия

E-mail: tani_vf@mail.ru

МЯГМАРЖАВ БААТАР,

заместитель директора комитета по образованию Монгольского института сертифицированных бухгалтеров, Улан-Батор, Монголия, аспирант Новосибирского государственного университета экономики и управления

E-mail: myashka_mn@yahoo.com

Аннотация

Производственные затраты, соответствующие условиям деятельности экономического субъекта, определяют себестоимость выпускаемой продукции. В свою очередь, показатель себестоимости напрямую отражает сущность экономических явлений, дает непосредственное представление о производственных процессах и отражает закономерности движения производственного капитала. Основная научная идея статьи заключается в экономическом обосновании необходимости и возможности использования в перерабатывающей промышленности Монголии системной модели управления себестоимостью. Основными элементами такой модели являются: калькулирование себестоимости по методу Standard Cost в конвейерных производствах, оперативный учет по методу Target costing в гибких производственных системах с использованием управленческих моделей при функциональном учете затрат. Предметом исследования выступает системная модель управления себестоимостью, формируемая в рамках управленческого учета на кожевенных предприятиях Монголии и которая соответствует специфике развития национального учета.

Целями настоящей работы были комплексное авторское исследование проблемы управления себестоимостью в Монголии а также выработка и апробация на практике качественно нового методического подхода к формированию себестоимости продукции и управлению этим показателем на ведущих предприятиях Монголии.

В ходе исследования проблемы управления себестоимостью использовались методы бухгалтерского учета, логического, системного и управленческого анализа, стратегического планирования.

К основному научному результату исследования относится выдвинутая авторами гипотеза, нашедшая выражение в модели управления себестоимостью, которая соответствует истории и экономическому наследию Монголии и базируется на региональных системах управленческого учета, информационная составляющая которой может стать ядром общей теории менеджмента и маркетинга.

Сделан вывод о том, что управление себестоимостью в Монголии на длительную перспективу должно развиваться в направлении внедрения калькулирования по методу ABC на конвейерных линиях и использования методов оперативного учета затрат Kaizen и Target costing в гибких производственных системах на основе управленческих моделей при функциональном учете затрат.

Ключевые слова: затраты, полная и сокращенная себестоимость, методы учета затрат, нормативный учет затрат, калькулирование в системе «стандарт-костс», региональные модели управления себестоимостью

The System of Cost Control in the Processing Industry of Mongolia

TATAYNA V. FEDOROVICH,

*Doctor of Science (Economics), Associate Professor, Head of Accounting Department,
Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia*

E-mail: *tani_vf@mail.ru*

BAATAR MYAGMARJAV,

*Deputy Director of the training committee of Mongolian Institute of Certified Public Accountants,
Ulaanbaatar, Mongolia, postgraduate student of Novosibirsk State University of Economics and Management*

E-mail: *myashka_mn@yahoo.com*

Abstract

Manufacturing expenses of an economic entity determine the production costs. In its turn such indicator as production costs directly reflects the essence of the economic phenomena, provides a clear understanding of the production process and reflects the laws of movement of production capital. The main scientific idea of the article is to justify the economic need and possibility to use systematic models of cost control in the processing industry of Mongolia. The basic elements of this model are as follows: Standard Cost cost accounting method in assembly-line production and Target costing method of operational accounting in flexible manufacturing systems using management models in functional cost accounting. The subject of the research is a systematic model of cost control at tanneries of Mongolia formed in the framework of management accounting, which corresponds to the special trends in national accounting development.

The objectives of the article include the author's comprehensive study of the problem of cost control in Mongolia as well as development and practical testing of a qualitatively new methodological approach to the formation of production costs and to this indicator control at the major enterprises of Mongolia.

While researching the issues of cost control the authors use the methods of strategic planning and accounting, logical, system and management analysis.

The main scientific result of the research is the authors' hypothesis realized in the model of production cost control. This model reflects the history and economic heritage of Mongolia and is based on the regional systems of management accounting. The information component of the model could become the core element of the general theory of management and marketing.

The authors conclude that the directions of cost control development in the long run in Mongolia should be based on management models in functional cost accounting and follow such directions as cost calculation by the method ABC in assembly-line production and use of methods of operational cost accounting such as Kaizen and Target costing in flexible manufacturing systems.

Keywords: costs, full and reduced costs, methods of cost accounting, standard costing method, calculation in the system "standard costs", a regional model of cost control

В научной литературе термины «затраты» (cost), «расходы» (expense) и «издержки» используются как синонимы, однако с точки зрения бухгалтерского учета их значения различны. В управленческом учете затраты включают в себя активы и расходы, т.е. понятие «затраты» шире, чем «расходы». Вместе с тем понятие «издержки», по мнению ряда авторов,

связано не с производством, а со сферой обращения [1–3].

Затраты относятся ко всякому использованию ресурсов, в том числе и к расходованию на приобретение активов, в то время как термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли экономического субъекта за данный период времени соотносятся с доходами [4].

Под термином «затраты» попеременно понимается то первое, то второе, то третье. Затраты в трудах классиков приводятся в различных смысловых значениях: действительные затраты на производство; затраты, приведенные в целом по обществу; затраты в значении цены производства; затраты отдельного экономического субъекта, дающие отправную точку для анализа себестоимости в условиях рыночной экономики. В смысле затрат как «цены производства» физиократы употребляли термин «необходимая цена», например А. Смит использовал дефиницию «естественная цена», а Д. Риккардо — «стоимость производства» [5, с. 154]. Затраты, по определению современных неоклассиков, — это те выплаты, которые фирма обязана сделать, или те доходы, которые фирма обязана обеспечить поставщику ресурсов для того, чтобы отвлечь эти ресурсы от использования в альтернативных производствах [6, с. 45].

Затраты предпринимателя, отражающие условия деятельности отдельного функционирующего экономического субъекта, самым непосредственным образом связаны с показателем себестоимости. Себестоимость выступает конкретной поверхностной формой проявления издержек, воплощенных в любом товаре. Себестоимость ближе к поверхности экономических явлений и прямо проявляется на практике, дающей представление о процессах, происходящих в компаниях, и отражает закономерности индивидуального движения производственного капитала.

Можно выделить два концептуальных подхода к истолкованию себестоимости в работах экономистов Монголии. Согласно первому из них себестоимость есть денежная форма издержек предпринимателя, т.е., она есть стоимостная категория, выступающая в качестве важнейшего хозяйственного показателя [7–9]. Второй подход рассматривает себестоимость как обособившуюся часть стоимости, которая выступает объективно необходимой экономической формой возмещения затрат и возобновления производства в неизменных масштабах [10, 11].

Разделяя идею обоих концептуальных подходов, можно сделать заключение: себестоимость как денежная форма издержек предпринимателя есть опосредственное выражение затрат обобществленного и живого труда, которое

обусловлено, главным образом, наличием товарного производства, экономической обособленностью предприятий и их интересов.

Далее необходимо приступить к уточнению функций себестоимости и вопросам активизации ее роли в регулировании рыночной экономики. Основными функциями себестоимости являются: учетно-контрольная, воспроизводственная и стимулирующая, полное и умелое использование которых становится одной из кардинальных задач сегодняшнего дня.

Выполняя функцию учета и контроля, себестоимость тем самым выступает как носитель затрат, отражая их величину, состав, структуру и динамику в различных направлениях. Важным условием для полной реализации этой функции является четкая классификация ее видов, используемых в хозяйственной практике. В зависимости от объекта калькулирования себестоимость может исчисляться на единицу изделий, на вид и группу изделий, на всю совокупность изделий.

От степени охвата затрат себестоимость может быть технологической, цеховой, фабрично-заводской и полной. По сферам действия себестоимость подразделяется на индивидуальную, зональную, подотраслевую и отраслевую. По характеру затрат и функциональному назначению себестоимость может определяться как нормативная, сметная, фактическая (отчетная).

В экономике Монголии приняты конкретные меры по усилению роли себестоимости как результирующего экономического показателя на разных этапах развития страны. На современном этапе рыночного регулирования следует поднять роль себестоимости путем более полного отражения в ней затрат, связанных с использованием природных ресурсов с учетом их восстановления, а также включения некоторых элементов затрат социального характера, финансируемых ныне из государственного бюджета.

К числу наиболее дискуссионных, подлежащих детальному изучению и научному анализу и представляющих глубокий интерес как в теоретическом, так и в практическом отношении проблем следует отнести вопросы о сущности и функциях калькулирования, о методах учета затрат и калькулирования, о роли калькулирования в общей системе управления себестоимостью в экономике Монголии.

Особое место в этом ряду занимает вопрос о соотношении и взаимосвязи понятий «учет затрат» и «калькулирование». Ретроспективный анализ научных литературных источников Российской Федерации и Монголии убедительно показывает, что в теории неоднократно обсуждались, а на практике применялись четыре возможных варианта решения данной проблемы, которые выступают как результаты нерешенности фундаментальных вопросов теории калькулирования:

- во-первых, калькуляция есть конечная цель производственного учета, а бухгалтерский учет должен приспособиться к системе калькулирования;
- во-вторых, учет затрат определяет калькуляцию. Он необходим для калькулирования. Учет затрат без калькуляции возможен, а калькуляция без учета затрат — нет;
- в-третьих, учет затрат и калькулирование едины — это две стороны «одной медали». Они тесно связаны между собой и составляют одно целое в методологии бухгалтерского учета;
- в-четвертых, учет и калькулирование не идентичны между собой, а представляют собой разные, самостоятельные, обособленные друг от друга понятия, хотя между ними существует некоторая, иногда тесная связь.

Следует также отметить, что при классификации методов производственного учета в различных системах калькулирования наблюдается нарушение единства признаков классификации, включение разнопорядковых методов в одну классификационную систему, необоснованное объединение различных методов в одной системе и др. [12].

При этом, как правило, предлагается использовать простой, поиздельный, позаказный, попередельный и нормативный методы калькулирования [13]. По нашему мнению, нет необходимости выделять в качестве самостоятельного простой метод, как это делают монгольские авторы, его следует выделить как частный случай попередельного метода калькулирования.

Позаказный, попередельный, пофункциональный (Activity Based Costing) методы калькулирования необходимо, по нашему мнению, использовать, несмотря на многообразие их комбинаций в системе управления себестоимостью,

что соответствовало бы известному положению классиков экономической теории, которые все многообразие структур управления производством объединили в две крупные группы: иерархического и органического (адхократического) типа.

Данный тезис позволил нам выделить общепринятые Международными стандартами бухгалтерского учета, разработанными Комитетом международных бухгалтерских стандартов (IASB), ассоциированным членом которого является Монголия, методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по полноте их отражения — фактические полные и частичные, по степени нормирования — нормальные (стабильные) и нормативные (стандартные).

Последние, отражающие современный уровень развития международной стандартизации, как правило, подразделяются на так называемые системы учета Standard Costs и Direct Costing, которые могут подвергаться модификации в зависимости от специфики отрасли, условий и типа производства, что требует отдельного углубленного исследования, как это делается в экономически развитых странах Запада.

На основе теории постоянных и переменных затрат разработана концепция сокращенной себестоимости, основанной на системе учета Direct Costing, при которой калькулированию подвергаются не все статьи затрат, а лишь отдельно взятая ее часть. Можно выделить несколько модификаций этой системы:

- классическая система «директ-костинг», согласно которой калькулированию подвергаются только прямые технологические затраты;
- система переменных затрат — калькулирование осуществляется по переменным затратам, которые включают прямые затраты и переменные косвенные расходы;
- система учета затрат при измерении производственной мощности, при использовании которой в калькуляцию включают все переменные затраты и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственных мощностей.

Становление управления себестоимостью в экономике Монголии произошло на основе методологии калькулирования, и основное его

содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах и для разных целей управления. Этот момент присутствует в определении понятия «управление себестоимостью», появившемся в экономической литературе по использованию информации бухгалтерского учета в управленческой деятельности [12, 14].

В настоящее время среди монгольских исследователей нет четкого понимания сущности управления себестоимостью. Ученые высказывают различные предположения о его природе и стратегии. Тематика научных исследований ограничивается изложением понимания природы бухгалтерского учета в целом и управленческого учета в частности. Между тем изменяется система управления деятельностью предприятия, меняются процедуры и содержание системы управления себестоимостью, что должно найти адекватное отражение в новых подходах к формированию современной системы управления себестоимостью. В этой связи нами предпринята попытка определить сущность системы управления себестоимостью как интегрированной системы учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующей информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Следует отметить, что на основе сформулированных Дугласом МакГрегором (Douglas McGregor) X и Y теорий менеджмента получили распространение современные региональные модели управления себестоимостью, применяемые в управлении европейскими (E), американскими (A), японскими (J) компаниями с использованием смешанной модели (теория Z), основой которых является информационная система, включающая калькулирование, инженеризацию, сегментацию, ситуационный анализ, маркетинговое управление и др. [15–17].

Можно считать, что теории X и Y, а также классическая концепция управления себестоимостью значительно устарели в настоящее время, но некоторые их основные постулаты — базовая смета, система сокращенной (переменной) себестоимости, измерение исторической и текущей стоимости, определение бухгалтерской, маржинальной и

экономической прибыли — до сих пор сохраняют свою актуальность и значение.

Концепция американской (A) модели управления себестоимостью включает стратегическое планирование, гибкую смету, децентрализованный контроль и отчетность по сферам ответственности, ваучерный контроль, которые являются основой менеджмента продаж, изучающего ситуацию на рынке конкретной продукции, возможности потребителей и конкурентов, и в настоящее время используется на глобальном уровне. Такой региональной модели управления себестоимостью присущи инженеризация стоимости с использованием функционального учета затрат и калькулирования в системах Activity Based Costing, Kaizen и Target Costing, что позволяет контролировать качество продукции, производительность труда и ряд других показателей на всех стадиях обработки [15].

На предприятиях Монголии в настоящее время для обоснования инвестиционных решений начинают внедряться модели ценообразования финансовых активов (CAPM) и чистой приведенной стоимости (NPV), в управлении запасами — модель оптимального размера заказа (EOQ) и система «точно вовремя» (JIT), которые присущи японской (J) и смешанной (Z) моделям, характерными чертами которых является конвейерное производство и гибкая производственная система.

Глобализация маркетинга и управления человеческими ресурсами повлекла за собой значительные изменения в признаках, традиции, этике, культуре и обычаях региональных моделей управления себестоимостью при существенном влиянии информационных технологий, профессионального надзора и научных исследований. Нами выдвинута гипотеза о том, что проводниками в системе управления себестоимостью в ближайшее время послужат информационные технологии, преобразование среды и воздействие глобализации, маркетинг, управление человеческими ресурсами, новые тенденции в менеджменте знаний, что соответствует результатам тестирования глобальной системы из семи слагаемых, которые приведены в аналитическом отчете «Профессиональный надзор — 2020» Института присяжных бухгалтеров Австралии (ICAA) [18, 19].

Можно констатировать, что система управления себестоимостью с точки зрения кибернетической теории является комплексом входящих, исходящих и регулирующих потоков экономической информации, функции которого заключаются в порождении прямых и обратных связей в общей системе. Важнейшим моментом в рассмотрении сущности системы управления себестоимостью является совокупность экономической информации. Слагаемые такой системы — информация, генерируемая производственным, финансовым и налоговым учетом, аудитом и финансовым анализом, данные которой формируются на основании измерения исторической стоимости с поддержанием номинального финансового капитала и измерения бухгалтерской прибыли, а также сведения, формируемые в национальной системе учета на макроуровне.

К входящей информации, предназначенной для управления на микроуровне, следует отнести: данные сметного планирования, контроля затрат, децентрализованного контроля; отчеты по центрам ответственности; ситуационный анализ; принятие управленческих решений. Кроме того, сведения, получаемые посредством внутреннего контроля, стратегического планирования, сегментации рынка и ценовой политики, формируемые на основе текущей стоимости или рыночной цены с калькулированием переменной (прямой) себестоимости с учетом динамики и экономических свойств затрат, также можно считать входящей информацией, необходимой для измерения маржинального дохода и экономической прибыли.

Если рассматривать ретроспективу развития в Монголии бухгалтерского учета вообще и становление управления себестоимостью в рамках управленческого учета в частности, то можно выделить следующие даты: в 1921 г. возникли первые элементы коммерческой бухгалтерии, в 1930-е гг. появились ростки двойной бухгалтерии: финансовой и управленческой. Калькулирование выделилось в качестве самостоятельного объекта учета несколько позже, при создании в стране фабрично-заводской национальной промышленности. Нами выделены три условных этапа в эволюции управления себестоимостью: период становления

(1940–1960 гг.); период реформирования (1970–1990 гг.) и период рыночного регулирования (2000–2015 гг.).

На первом этапе эволюции заложены основополагающие принципы управления себестоимостью: централизованное методическое руководство; унификация представления информации о себестоимости; увязка бухгалтерского учета с калькулированием: созданы единая система смет затрат, унифицированные задания по снижению себестоимости, отчетные калькуляции и т.д.

Второй этап эволюции ознаменовался упрощением условий функционирования системы калькулирования, совершенствованием калькулирования во всех звеньях экономики путем создания специфических элементов системной модели управления себестоимостью при преодолении административно-командных форм управления.

На третьем этапе эволюции развиваются методические подходы к совершенствованию учета затрат и калькулированию себестоимости, обновляется системная модель управления себестоимостью вплоть до коренной перестройки в связи с уходом от административно-командных форм управления и созданием условий рыночного регулирования. Появились новые формы оперативного учета и контроля — чековая система контроля за уровнем затрат, нормативные карты изделий, извещения об изменениях норм (отклонениях от норм), классификатор причин и инициаторов (виновников) изменений (отклонений).

В компаниях «Булигаар», «Монгол шир», «Монгол шевро», а также в компаниях с ограниченной ответственностью (КОО) и иностранными инвестициями «Ж энд М индустриал», Shoes, SRV в целях внедрения метода нормативного учета при системах Standard Costs и Direct Costing широко используются такие методы производственного учета, как контроль за партией кожевенного сырья посредством раскройных листов (штамповочных карт), нормативные карты изделий, извещения об изменениях норм (отклонениях от норм), классификатор причин и инициаторов (виновников).

На *рис. 1* схематично представлено движение информации в системе учета и контроля

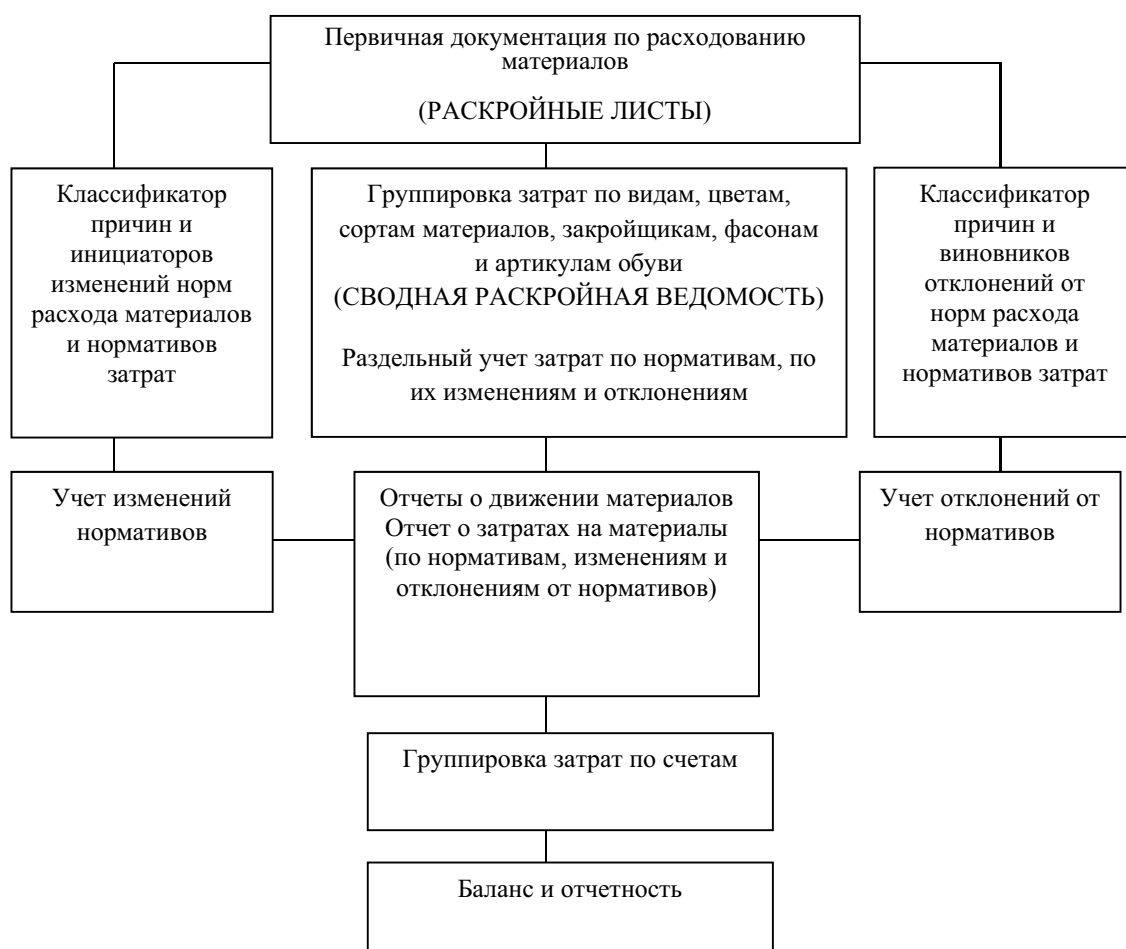


Рис. 1. Организация нормативного учета и контроля затрат на материалы

Источник: авторская разработка.

материальных ценностей в KOO Shoes, SRV на базе нормативного учета затрат Standard Costs с применением автоматизированной системы обработки информации.

В рамках решения проблемы управления себестоимостью в кожевенной промышленности Монголии нами разработан пакет документов аналитического учета материальных затрат — паспорт партии кожевенного сырья в виде производственной карты, состоящей из четырех разделов с сопроводительными документами (маршрутными листами и контрольными талонами), который проверен в экспериментальном порядке и внедрен в компании по производству хромовых кож «Булигаар» еще в 2013 г. (рис. 2).

Кроме того, разработана и применяется в KOO Shoes и SRV в экспериментальном порядке новая

форма раскройного листа с сопроводительными (штамповочными) картами, построенная применительно к условиям ведения нормативного учета и калькулирования с использованием метода Standard Costs при автоматизированной обработке информации (рис. 3).

При участии авторов на предприятии «Говь», в КОО «Гоё», «Улаанбаатар хивс», «Эрдэнэт хивс», «Монгол Амикал» внедрены калькулирование себестоимости поперечным методом с распределением комплексных расходов между основным и побочным продуктами в автоматизированном режиме, а в компаниях с иностранными и отечественными инвестициями — «Монгол шуудан», «Бриллиант оф Азия», «Уанд ди Монтор» и других — внедрена финансовая программа с модулями по управлению себестоимостью.

ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ КАРТА

из партии № 8136

Улан-Баторский хром-юфтевый завод	Место поставки: Мясокомбинат «Махимпекс»	Способ консервирования: тузлукование		Шифр производственного здания: 8136
Дата отмоки: 3 января 2015 г.	Средний вес сырья	Количество: 600 ед.	Масса: 6 791 кг	Индекс шкуры*: II

Парной вес кожсырья	Средний вес сырья, кг	Цена за единицу, тугриков	Общая сумма, тугриков	Вес после отмоки, кг	Голье		Строганная кожа	
					Количество, ед.	Масса, кг	Количество, ед.	Масса, кг
–	11,3	51,24	30 744	–	611	8 417	611	2 700

Выход готовой кожи

Комплектование строганной кожи	Количество, ед.	Масса, кг	Перекомплектовка перед крашением	Количество, ед.	Готовая кожа	Количество, ед.	Площадь, дм ²
Хром обычный	454	2 000	Хром обычный	454	Хром обычный	55	134,2
						20	48,8
Хром эластический	157	700	Хром эластический	150	Хром эластический	13	31,7
						74	180,6
–	–	–	Булигаар**	7	Булигаар**	25	61,0
						190	463,6
Итого	611	2 700	Итого	611	Итого	377	919,9

*Согласно действующей инструкции шкуры весом в интервалах 6–10 кг относятся к первой категории, а 11–13 кг — ко второй, 13–15 кг — к третьей, свыше 16 кг — к четвертой, соответственно им присваиваются индексные номера I, II, III, IV.

**Булигаар — готовая кожа, предназначенная для изготовления монгольских специальных национальных сапог.

Рис. 2. Производственная карта партии кожевенного сырья

Источник: авторская разработка.

В результате разработки стандартов затрат, стандартных смет, стандартной калькуляции и осуществлением принципиальных идей этой системы появился новый метод регулирования процесса формирования себестоимости — управление по отклонениям, при котором центр тяжести постепенно перенесен с калькуляции себестоимости продукта на оперативный контроль затрат в ходе производства.

Многочисленные эксперименты авторов также позволили разработать и внедрить в производство новый вариант калькуляционного листа — «Нормативная калькуляция на одну пару обуви», которая используется в KOO Shoes. Рекомендуется составлять такую калькуляцию для каждого фасона (модели) обуви по форме, приведенной в таблице.

На основе исследования разработаны методические указания и рекомендации по прак-

тической реализации принципов нормативно-го учета в условиях производства обувной промышленности Монголии: формирование банка нормативной информации; преобразование первичной документации; введение автоматизированной обработки информации; создание и использование системы раздельного учета затрат по нормативам, по их изменениям и отклонениям.

Таким образом, совершенствование калькулирования в обувной промышленности свидетельствует о постепенном переходе от контроля за уровнем себестоимости к контролю затрат по операциям, от калькулирования себестоимости изделий к оперативному контролю и регулированию затрат в ходе их формирования, от пассивного исчисления себестоимости, сбора и обработки прошлой (истекшей) информации к управлению

РАСКРОЙНЫЙ ЛИСТ № 244

Наименование материала: хром: лицевой, черный, гладкий
 Фамилия закройщика: Бадамгарав

Участок № 222

Код материалов:
0220100
 Табельный номер закройщика:
1314
 Индекс плана:
8359
 Дата составления:
2013.08.14

Сменное задание			Лимит отпуска материалов			
Фасон обуви	Размер	Количество	Норма брутто за единицу, см ²	На все количество пар, дм ²	Цена за единицу, тугриков	Всего, тугриков
Ф-23	25,5	170	1 537	2 698	58,4	157 563
Итого	–	170	–	2 698	–	157 563

Код материалов с указанием сортности	Единица измерения	Учетная цена, тугриков	Начальный остаток	Выдано	Возвращено	Конечный остаток	Фактически раскрыто		Расход по нормам		Результат				Код причин и виновников отклонений от норм
							Количество	Сумма	Количество	Сумма	Экономия		Перерасход		
											Количество	Сумма	Количество	Сумма	
I	дм ²	58,4	–	1 264	–	–	1 264	73 818	–	–	–	–	–	–	21
II		54,9	–	1 238	–	–	1 238	67 966	–	–	–	–	–	–	
I		58,4	–	417	–	–	417	24 353	–	–	–	–	–	–	
Итого		–	–	2 919	–	–	2 919	166 137	2 698	157 563	–	–	221	8 574	21

Выданы материалы
(Кладовщик)

Приняты комплекты
(Мастер)

Приняты материалы
(Закройщик)

Составлен расчет
(Нарядчик)

Рис. 3. Форма раскройного листа

Источник: авторская разработка.

затратами по отклонениям, к прогнозу уровня себестоимости по текущим нормативам затрат, к оценке маржинального дохода и определению критического объема производства.

В связи с коренным пересмотром системы управления себестоимостью в Монголии, делением учета на две самостоятельные части — финансовый и управленческий учет — необходим новый подход к классификации счетов по их структуре и назначению. Авторский подход к отображению новой структуры бухгалтерских счетов можно свести к следующему:

- единый план счетов должен удовлетворять целям финансового и управленческого учета: в

финансовом учете отражается состояние средств предприятия (статический аспект), а в управленческом — их движение (динамический аспект);

- финансовый учет имеет дело только с теми счетами, сальдо которых фигурирует или может фигурировать в балансе, а управленческий — со счетами, не имеющими остатков в балансе, и с оборотами по всем счетам;

- с точки зрения состояния средств все счета по своим статическим функциям являются активными и пассивными. При этом активные счета отражают наличие основных и оборотных средств предприятия, а пассивные — источники собственных и привлеченных средств;

Нормативная калькуляция на одну пару обуви

Вид обуви: малодетский сапожок весенне-осеннего сезона

Артикул: 841406-803420-7174

Фасон: 7174

Размер: 120–165; средний размер: 140

Статья расходов	Нормативные расходы по технологическим переделам, тугриков				Всего, тугриков
	Раскройный цех	Штамповочный цех	Швейно-пошивочный цех	Отделочный цех	
1. Прямые затраты:					
материальные	34,170	16,200	–	–	50,370
трудовые	1,890	1,320	3,900	3,210	10,320
Итого	36,060	17,520	3,900	3,210	60,690
2. Накладные расходы	3,120	2,100	7,920	5,760	18,900
3. Производственная себестоимость	39,180	19,620	11,820	8,970	79,590
4. Расходы по реализации	–	–	–	–	2,860
5. Полная себестоимость	39,180	19,620	11,820	8,970	82,450
6. Прибыль	–	–	–	–	21,230
7. Цена за единицу	–	–	–	–	103,700

Источник: авторская разработка.

• с точки зрения хозяйственных процессов — динамики можно выделить четыре группы функций, которые выполняют одни и те же счета: материальных ценностей, денежных средств, финансовых результатов и, наконец, счета развития предприятия.

Таким образом, в целях преодоления отставания в использовании современных методов калькулирования в Монголии по сравнению с западными странами нами выдвинута гипотеза (М), нашедшая выражение в модели управления себестоимостью, которая соответствует истории и экономическому наследию страны и базируется на региональных системах (J, Z) с учетом состояния ручного и конвейерного производства в стране, информационная система которой может стать ядром общей теории менеджмента и маркетинга.

Сущность построения такой информационной системы, как уже отмечалось, заключается в инженеризации исторической, текущей, рыночной, дисконтированной стоимости, маржинального дохода, бухгалтерской и экономической прибыли с применением позаказного

(Job Costing), попроцессного (Process Costing), пофункционального (Activity Based Costing) методов калькулирования фактической полной и нормативной переменной себестоимости.

На фоне теории постоянных и переменных затрат разработана концепция сокращенной себестоимости, при которой калькулированию подвергается лишь отдельно взятая ее часть. При этом использовались элементы маржинального дохода и метод критической точки объема производства, вытекающие из теории постоянных и переменных затрат.

Что касается стратегического планирования и инженеризации отдельных слагаемых издержек, сегментации ценообразования и рынка с применением моделей оптимального размера заказа (EOQ), «точно вовремя» (JIT), чистой приведенной стоимости (NPV), ценообразования финансовых активов (CAPM), базовых и гибких смет, децентрализованного контроля, оценки внутреннего оборота, отчетов по центрам ответственности и исполнения, анализа отклонений, то они являются инструментами управленческого учета в предлагаемой системе.

Вместе с тем основными направлениями совершенствования калькулирования себестоимости в кожевенной промышленности Монголии в ближайшей перспективе является улучшение структуры себестоимости (в целях управления затратами) путем внесения изменений в

номенклатуру калькуляционных статей затрат по видам изделий, а также усиление роли стандартов и нормативной информации в управленческом учете и реализация принципов нормативного учета в системе Standard Costs с учетом специфики кожевенного производства.

Литература

1. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский учет и анализ расходов организации // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. 2014. № 37. С. 155–160.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. М.: ТК Велби; Проспект, 2007. 592 с.
3. Федорович Т.В. Базовые положения концепции трансформации информационно-аналитического обеспечения в системе стратегического управленческого учета // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 3. С. 86–94.
4. Мэтьюрс М.Р., Перера М.Х. Б. Теория бухгалтерского учета: пер с англ. М.: Аудит; Юнити, 1999. 663 с.
5. Пезенти А. Очерки политической экономии капитализма. В 2 т. М.: Прогресс, 1976. 839 с.
6. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. В 2 т. М.: Республика, 1992. 810 с.
7. Намжаа Т., Лүндэн С., Лодой С. Нягтлан бодох бүртгэлийн салбарт үндэсний эдийн засаг. Улаанбаатар: Мөнхийнүсэг, 1987. 330 х.
8. Дампин Х. Тодорхой төлөвлөлт, дүн шинжилгээ үйлдвэрлэлийн зардал. Улаанбаатар, 1973. 131 х.
9. Нацагдорж В. Вопросы планирования себестоимости продукции в отраслях легкой промышленности МНР // Вопросы экономики. 1968 №. С. 24–27.
10. Сайнжаргал Б. Асуудлыг сайжруулах, нягтлан бодох бүртгэл, дүн шинжилгээ, үйлдвэрлэлийн зардал нарийн боовны компаниуд нь Монгол улсын. Улаанбаатар: Шинжлэх ухаан, 1979. 63 х.
11. Тунгалаг Н. Үйлдвэрлэл, удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: шинжилгээ загварчлал. Улаанбаатар: Цэнхэр ном КХХ, 2013. 176 х.
12. Карпова Т.П. Учетно-контрольно-аналитическое обеспечение управления затратами организации // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 3 (27). С. 126–129.
13. Федорович Т.В. Бухгалтерский учет в промышленности. Новосибирск: Изд-во СГУПС, 2006, 182 с.
14. Федорович В.О., Федорович Т.В. Информационные модели управленческого анализа в кризисных корпорация (группах) // Сибирская финансовая школа. 2005. № 3. С. 18–27.
15. Нягтлан бодох бүртгэл Монгол улсад: үүсэх, боловсруулах, дүн шинжилгээ хийх. Улаанбаатар: «Мөнхийн үсэг», 2015. 350 х.
16. Park S.-Jo, Jovanovic M. Mongolia at the Market. Global Cultural and Economic Research, vol. 7, Lit Verlag. Berlin, 2012, 484 p.
17. Лувсандорж П., Хашчулуун Ч., Батнасан Н. Шинэчлэлийн нягтлан бодох бүртгэлийн зах зээлийн эдийн засагт Монгол улс. Улаанбаатар, 2007. 387 х.
18. Жааваа Т., Мягмаржав Б. Удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: онол, практик, туршилт, үр дүн. Улаанбаатар: Нью Майнд Технологи КХХ, 2014. 180 х.
19. Федорович Т.В. Использование гибких бюджетов общепроизводственных расходов в целях управления операционной деятельностью // Управленческий учет. 2009. № 3. С. 106–112.

References

1. Bychkova S.M., Badmaeva D.G. Bukhgalterskii uchet i analiz raskhodov organizatsii [Accounting and analysis of the costs of the organization]. *Izvestiia Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo*

- agrarnogo universiteta — Proceedings of the St. Petersburg State Agrarian University*, 2014, no.37, pp. 155–160 (in Russ.).
2. Kondrakov N.P. *Bukhgalterskii (finansovyi, upravlencheskii) uchet* [Financial and Managerial Accounting]. Moscow, TK Velbi, Prospekt — TC Velbi, Prospect Publ., 2007, 592 p. (in Russ.).
 3. Fedorovich T.V. Bazovye polozheniia kontseptsii transformatsii informatsionno-analiticheskogo obespecheniia v sisteme strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Basic provisions of the concept of transformation of information and analytical support in the system of strategic managerial accounting]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika — Bulletin of the Tomsk State University. Economy*, 2012, no. 3, pp. 86–94 (in Russ.).
 4. Met'iurs M. R., Perera M.Kh. B. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta: per s angl.* [Accounting Theory. Transl. from English]. Moscow, Audit, YuNITI — Audit, UNITI Publ., 1999, 663 p. (in Russ.).
 5. Pezenti A. *Ocherki politicheskoi ekonomii kapitalizma. V 2-kh tomakh* [Essays on the political economy of capitalism. In 2 volumes]. Moscow, Progress — Progress Publ., 1976, 839 p. (in Russ.).
 6. Makkonell K.R., Briu S.L. *Ekonomiks. V 2-kh tomakh* [Economics. In 2 volumes]. Moscow, Respublika — Republic Publ, 1992, 810 p. (in Russ.).
 7. Намжаа Т., Лүндэн С., Лодой С. Нягтлан бодох бүртгэлийн салбарт үндэсний эдийн засаг. Улаанбаатар, Мөнхийнүсэг, 1987, 330 х. (in Mong.).
 8. Дампин Х. Тодорхой төлөвлөлт, дүн шинжилгээ үйлдвэрлэлийн зардал. Улаанбаатар, 1973, 131 х. (in Mongol.).
 9. Natsagdorzh V. *Voprosy planirovaniia sebestoimosti produktsii v otrasliakh legkoi promyshlennosti MNR* [The improvement of accounting and analysis of the production costs of confectionery companies in Mongolia]. *Voprosy ekonomiki — Problems of Economics*, 1968, no. 3, pp. 24–27 (in Russ.).
 10. Сайнжаргал Б. Асуудлыг сайжруулах, нягтлан бодох бүртгэл, дүн шинжилгээ, үйлдвэрлэлийн зардал нарийн боовны компаниуд нь Монгол улсын. Улаанбаатар, Шинжлэх ухаан, 1979, 63 х. (in Mongol.).
 11. Тунгалаг Н. Үйлдвэрлэл, удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: шинжилгээ загварчлал. Улаанбаатар, Цэнхэр ном КХХ, 2013, 176 х. (in Mongol.).
 12. Karpova T.P. *Uchetno-kontrol'no-analiticheskoe obespechenie upravleniia zatratami organizatsii* [Accounting, control and analytical support for the organization's management cost control]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniia — Economics and Management: Problems and Solutions*, 2014, no. 3 (27), pp. 126–129 (in Russ.).
 13. Fedorovich T.V. *Bukhgalterskii uchet v promyshlennosti* [Accounting in Manufacturing Industry]. Novosibirsk, Izd-vo SGUPSa — SGUP Publishing House, 2006, 182 p. (in Russ.).
 14. Fedorovich V.O., Fedorovich T.V. *Informatsionnye modeli upravlencheskogo analiza v krizisnykh korporatsiia (gruppakh)* [Information model of management analysis in crisis corporation (groups)]. *Sibirskaiia finansovaia shkola — Siberian Financial School*, 2005, no. 3, pp. 18–27 (in Russ.).
 15. Нягтлан бодох бүртгэл Монгол улсад: үүсэх, боловсруулах, дүн шинжилгээ хийх. Улаанбаатар, Мөнхийн үсэг, 2015, 350 х. (in Mongol.).
 16. Park S.-Jo, Jovanovic M. *Mongolia at the Market. Global Cultural and Economic Research*, vol. 7, Lit Verlag. Berlin, 2012, 484 p.
 17. Лувсандорж П., Хашчулуун Ч., Батнасан Н.. Шинэчлэлийн нягтлан бодох бүртгэлийн зах зээлийн эдийн засагт Монгол улс. Улаанбаатар, 2007, 387 х. (in Mongol.).
 18. Жааваа Т., Мягмаржав Б. Удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: онол, практик, туршилт, үр дүн. Улаанбаатар, Нью Майнд Технологи КХХ, 2014, 180 х. (in Mongol.).
 19. Fedorovich T.V. *Ispol'zovanie gibkikh biudzhetov obshcheproizvodstvennykh raskhodov v tseliakh upravleniia operatsionnoi deiatel'nost'iu* [Using flexible budgets overhead costs for the purpose of operational management]. *Upravlencheskii uchet — Management Accounting*, 2009, no. 3, pp. 106–112 (in Russ.).

УДК 657.1

Аналитический процесс разработки стратегии в системе контроллинга

ЖИДКОВА ЕЛЕНА АНАТОЛЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент, заместитель губернатора Кемеровской области по агропромышленному комплексу, Кемерово, Кемеровская область, Россия

E-mail: 291154@mail.ru

Аннотация

В настоящее время турбулентная среда бизнеса требует новых подходов к управлению экономическими субъектами с целью долгосрочной координации. Процессная ориентация представляет собой горизонтальное управление, базирующееся на выделении совокупности бизнес-процессов, которые направлены на результат. Актуальность данной статьи обуславливается тем, что для более эффективного управления экономическим субъектом и использования его потенциала необходима разработка стратегии. На передний план статьи выведен контроллинг, обеспечивающий менеджмент необходимой аналитической информацией для принятия стратегических решений. С позиции школ стратегического менеджмента формализована методологическая платформа аналитического процесса разработки стратегии. Раскрыты варианты стратегий экономических субъектов строительной отрасли. Основное внимание в работе уделено стратегическому анализу как одному из наиболее эффективных способов разработки стратегии.

Ключевые слова: стратегия, контроллинг, бизнес-процессы, форсайт, бизнес-анализ, стратегический анализ

Analytical Process of Strategy Development in the System of Controlling

ELENA A. ZHIDKOVA,

PhD in Economics, Associate Professor, the Deputy Governor of the Kemerovo region on agriculture, Kemerovo, Kemerovo region, Russia

E-mail: 291154@mail.ru

Abstract

Nowadays, the turbulent business environment requires new approaches which are essential to the management of economic entities with a view of the long-term coordination. Process orientation is the horizontal management, which is based on the allocation of the aggregate business processes that focus on the result. The relevance of this article is justified by the fact that for more effective management of the economic entity and for the full use of its potential, it is necessary to develop a certain strategy. The articles displayed and highlighted controlling as the most important instrument in providing management with the necessary analytical information in order to make strategic decisions. From the point of view of strategic management schools, the methodological platform of analytical process of strategy development has been formalized. Options of strategies for the economic entities of the construction industry have been disclosed. The main attention is paid to the strategic analysis as one of the most effective ways to strategy development.

Keywords: strategy, controlling, business processes, foresight, business analysis, strategic analysis

Бизнес-анализ в системе контроллинга является необходимым элементом для решения задач как тактического, так и стратегического управления. Он занимает центральное место в разработке стратегии экономического субъекта, находясь на стыке формирования идеи и ее реализации. Он может проводиться на всех организационных уровнях от высокоуровневой стратегии вплоть до мелких изменений.

Каждый прорыв мировой управленческой мысли сопряжен с методами анализа и разработкой стратегии. Стратегия, определяя наиболее эффективный способ использования потенциала экономического субъекта, лежит в основе любого бизнеса. В современных условиях управление экономическим субъектом должно осуществляться в рамках его стратегии.

Понятие стратегии (от греч. *stratos* — войско, *ago* — веду или *strategos* — искусство полководца) имеет военное происхождение, позднее адаптированное к применению в бизнесе в качестве долгосрочного плана действий для достижения определенных целей организации. Целевые устремления экономического субъекта ориентированы не только на максимизацию прибыли, но в большей степени на обеспечение долгосрочной устойчивости.

В современных научных публикациях самым распространенным является понятие «стратегия», данное А. Томпсоном и А. Стриклендом, которые определяют стратегию как комплексный план управления компанией, направленный на укрепление ее позиций на рынке, удовлетворение потребителей, успешную конкуренцию и достижение поставленных целей [1].

Классическую сущность дефиниции «стратегия» придал А. Чандлер, известный экономист в области стратегического планирования. По его мнению, стратегия — это определение основных долгосрочных целей и задач предприятия и утверждение курса действий, распределение ресурсов, необходимых для достижения этих целей [2].

Ряд зарубежных авторов (Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар) считают, что стратегия определяет, как организация согласовывает собственные возможности с возможностями, предоставляемыми рынком для достижения своих глобальных целей.

На настоящий момент экономический субъект реализует различные технико-экономические, финансовые, коммерческие, социальные и другие бизнес-процессы, которые формируют его деятельность. Их условно можно подразделить на следующие группы:

- 1) бизнес-процессы использования имеющегося потенциала экономического субъекта, направленные на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг («производство»);
- 2) бизнес-процессы формирования, наращивания и трансформирования потенциала экономического субъекта («воспроизводство»);
- 3) бизнес-процессы, направленные на создание и развитие непосредственно воспроизводственной базы экономического субъекта («воспроизводство воспроизводства») [3].

В соответствии с данной классификацией следует выделить уровни принимаемых решений в порядке использования производственного потенциала экономического субъекта по иерархическому признаку. Краткосрочные решения, которые направлены на использование имеющегося производственного потенциала, целесообразно отнести к оперативным. Более значимые управленческие решения, связанные с бизнес-процессами формирования — изменения, создания, расширения имеющегося потенциала, можно назвать тактическими. Решения, обуславливающие потенциал развития воспроизводственной базы экономического субъекта, следует причислить к стратегическим. Следовательно, решения, направленные на воспроизводство производственного потенциала, зависят от выбранной стратегии развития каждого отдельного экономического субъекта.

При выборе стратегии экономического субъекта следует выяснить, о каком уровне стратегии идет речь, поскольку в настоящее время в условиях турбулентной внешней среды, а также при существующих широких возможностях для диверсификации компании могут совмещать одновременно несколько видов деятельности на многих рынках и во многих отраслях. Для таких хозяйствующих субъектов специалисты [4, 5] выделяют три уровня стратегических решений: 1) корпоративная или портфельная стратегия (стратегия, определяющая общие принципы развития экономического субъекта); 2) деловая

или бизнес-стратегия (конкретная стратегия для отдельной сферы деятельности экономического субъекта); 3) функциональная стратегия [стратегия развития выделенной подсистемы (функции) управления].

В рамках настоящего исследования для определения методологической платформы стратегического анализа автором были исследованы научные направления (школы) стратегического менеджмента: «дизайна» (формирование стратегии как процесс осмысления); «планирования» (формирование стратегии как формальный процесс); «позиционирования» (формирование стратегии как аналитический процесс); «предпринимательства» (формирование стратегии как процесс предвидения); «когнитивная» (формирование стратегии как ментальный процесс); «обучения» (формирование стратегии как развивающийся процесс); «власти» (формирование стратегии как процесс ведения переговоров); «организационной культуры» (формирование структуры как коллективный процесс); «внешней среды» (формирование стратегии как реактивный процесс); «конфигурации» (формирование стратегии как процесс трансформации) [6], «консолидации» (формирование стратегии как процесс слияний и поглощений) [7].

Процесс создания стратегии в организации базируется на детальном исследовании всех вероятных направлений ее развития и деятельности, что позволит осуществить разработку подходов формирования общего вектора продвижения, осваиваемых рынков, обслуживаемых потребностей, методов конкуренции, привлекаемых ресурсов и моделей бизнеса. Контроллинг выступает как информационно-аналитическая, методическая и инструментальная поддержка процесса управления в компании.

Стратегия основывается на определении потребностей, удовлетворяемых экономическим субъектом в его настоящем состоянии. Бизнес-потребности в широком смысле заключаются в выполнении миссии экономического субъекта через осуществление определенным образом организованной деятельности. Во взаимосвязи с бизнес-потребностями, которые зависят от отраслевой принадлежности, рассматриваются цели, задачи, риски, преимущества и многое другое. Таким образом, для повышения уровня

конкурентоспособности экономических субъектов следует разрабатывать эффективную стратегию развития организации.

Стремление экономических субъектов к максимальному удовлетворению своих потребностей (получение прибыли, снижение расходов, расширение бизнеса, безопасность бизнеса, снижение рисков и т.д.) ведет к конкурентной борьбе между ними вследствие того, что данные потребности могут реализовываться посредством и за счет их ликвидации или ограничения их у других субъектов хозяйствования.

Стратегический анализ следует выполнять в зависимости от того, как определены бизнес-потребности. В результате данное обстоятельство позволяет заинтересованным сторонам делать предположение о необходимости удовлетворения данной потребности.

Стратегический анализ должен проводиться для выявления стратегических или тактических бизнес-потребностей, а также для гармонизации результирующей стратегии с другими стратегиями (от высокоуровневых до низкоуровневых).

Существуют различные определения термина «стратегический анализ». Одни рассматривают стратегический анализ с позиций стратегического управления. Другие — связывают определение стратегического анализа с разработкой стратегии. Третьи — рассматривают понятие «стратегический анализ» как процесс. Международный институт бизнес-анализа в руководстве ВАВОК определяет стратегический анализ как непрерывный процесс, который оценивает любые изменения в потребностях, в их контексте или любой новой информации, которая может свидетельствовать о необходимости корректировки стратегии проводимых изменений [8]. Таким образом, дефиниция «стратегический анализ» активно и широко используется. Обобщая приведенные выше определения, дадим авторскую трактовку понятия «стратегический анализ», которая базируется на процессном подходе. Стратегический анализ представляет собой процесс изучения среды функционирования и оценки деятельности экономического субъекта, в результате которого организация получает информацию для формулировки ценностей и дальнейшей разработки стратегии.

Целью стратегического анализа является оценка внутренних и внешних воздействий, состояний (будущих и переходных) и потребностей бизнес-системы для определения диапазона управленческих решений с учетом имеющихся ограничений и перспектив развития.

Область знаний по стратегическому анализу включает в себя следующие задачи:

- анализ текущего состояния;
- определение будущего состояния;
- определение стратегии изменений;
- оценка рисков.

В отношении объекта стратегического анализа в научной среде нет единого мнения. По мнению автора, объектом стратегического анализа будут являться стратегические аспекты бизнеса (потенциал, условия и позиция экономического субъекта, его стратегии и стратегические альтернативы).

Формирование стратегии требует соответствующего качественного информационного обеспечения, источником которого является стратегический анализ.

Разработка стратегии логически начинается с внешнего анализа, анализа факторов, которые формируют внешнее окружение экономического субъекта, находятся вне сферы управления и которые могут повлиять на его стратегии.

Любой экономический субъект любой отрасли осуществляет свою деятельность в условиях внешней среды, факторы которой надлежит учитывать в системе стратегического контроллинга.

Экономическим субъектам необходимы стратегии, чтобы видеть свои цели и выполнение миссии. В процессе стратегического анализа оцениваются различные варианты стратегии экономического субъекта. Для выбора того или иного варианта стратегии их соотносят между собой, учитывая, в какой мере отдельный из них сможет гарантировать достижение целей экономического субъекта. Оптимальный вариант стратегии должен обеспечить наилучшее соотношение между сильными и слабыми сторонами экономического субъекта, возможностями и угрозами внешней среды.

Свою эффективность в осуществлении аналитического процесса стратегии доказали такие методики, как бенчмаркинг, PEST-анализ, «Стратегия голубого океана», SWOT-анализ и др.

Так, многие строительные компании, осуществляющие свою деятельность на рынке жилищного строительства, имеют диверсифицированную структуру управления: объединяют вокруг себя различные юридические лица, создавая «группы компаний». Единичный крупный экономический субъект строительной отрасли может иметь ряд стратегий, обусловленных диверсификацией продукции, присутствием в различных сегментах потребления, развивающихся на основе собственных технологических циклов.

Автором рассмотрены некоторые варианты стратегий экономического субъекта строительной отрасли с позиции сложившихся академических подходов школ «дизайна», выражающей формирование стратегии как процесса проектирования уникального дизайна, и «конфигурации», рассматривающей стратегию как последовательность структурных изменений экономического субъекта. Школа «дизайна» предлагает подход к своевременной и релевантной оценке внешних и внутренних возможностей развития экономического субъекта, что будет способствовать его потенциальному успеху. Школа «конфигурации» концентрирует внимание на подходе к стратегическому планированию с определенной формой структуризации экономического субъекта, выстроенном на прогнозировании стадий трансформации. Совместность стратегических идей позволяет определить их как единую методологическую платформу аналитического процесса разработки стратегии: в теоретико-прикладном представлении определяя как школу «дизайна», а в общетеоретическом плане — как школу «конфигурации».

Стратегии бизнес-процессов экономического субъекта — это стратегии, описывающие общее направление роста строительной организации, развития и совершенствования бизнес-процессов. Стратегия бизнес-процессов направлена на разработку методологии и технику осуществления изменений, отслеживание их внедрения и успешного преодоления барьеров организационных изменений. Можно по праву говорить об управлении метапроцессом (бизнес-процесс бизнес-процессом).

Маркетинговая стратегия определяет узловые мероприятия маркетинга, ориентирована

на достижение конкурентных преимуществ, обеспечивающих наилучшее и устойчивое долгосрочное финансовое положение организации, а также на завоевание прочных позиций на конкурентном рынке. Соответственно, эффективная маркетинговая стратегия предприятия ведет к повышению финансовой устойчивости и выявлению возможных вариантов развития конкурентной силы экономического субъекта во внешней рыночной среде.

Инвестиционная стратегия отражает направленность, объемы и формы капиталовложений строительной организации в долгосрочной перспективе, обусловленные трансформационными факторами внешней среды. Построение инвестиционной стратегии направлено на формирование долгосрочной конкурентоспособности и устойчивости финансово-хозяйственной деятельности организаций строительной отрасли.

Инновационную стратегию экономического субъекта следует интерпретировать как выбранное направление его инновационной деятельности, охватывая и целый комплекс решений, принимаемых по размещению инновационных ресурсов, что должно способствовать росту рыночной стоимости организации и достижению стоящих перед ней целей. При заданном уровне инновационных ресурсов реализация стратегии предоставляет экономическому субъекту возможности достижения глобальной и локальных целей с учетом ограничений, исходящих из макро- и микроэкономической ситуации.

Переход экономических субъектов на инновационную траекторию устойчивого роста резко актуализировал форсайт-исследования. Форсайт представляет собой «процесс, включающий систематические попытки оценить долгосрочные перспективы науки, технологии, экономики, окружающей среды и общества для определения стратегических направлений исследований и новых технологий, способных принести наибольшие социально-экономические выгоды» [9, с. 140].

Использование форсайта в системе контроллинга позволяет определить возможности и угрозы, которые могут возникнуть в среднесрочной и долгосрочной версиях будущего бизнес-организации, сформулировать цели и рассматривать его как способ поддержки процессов принятия решений и разработки мер по их достижению. При проведении форсайта могут быть использованы различные инструменты анализа, в том числе и стратегического анализа. В результате стратегический анализ превращается в неотъемлемую часть форсайт-технологии. Форсайт состоит в выработке стратегии относительно дальнейших действий в условиях неопределенности. Стратегический форсайт реализует принцип «делать вещи правильно в сравнении сделать правильные вещи» [10].

В результате стратегического анализа, функции которого координирует стратегический контроллинг, получают необходимую информацию для процесса целеполагания и выбора стратегических альтернатив. По мнению автора, стратегический контроллинг — это непрерывный процесс информационно-аналитического обеспечения системы управления стратегией развития для долгосрочного эффективного функционирования экономического субъекта.

Стратегический контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования в экономическом субъекте, обеспечивающим обратную связь в контуре управления.

Таким образом, использование аналитического инструментария в системе контроллинга для подготовки решений высшим уровнем менеджмента в условиях динамично изменяющейся среды открывает новые перспективы процесса стратегического управления и генерации альтернатив. Методологические ориентиры бизнес-анализа с позиции синергетического подхода в системе контроллинга позволяют найти альтернативные решения ключевых проблем управления экономическими системами — прогнозирования и выбора стратегии.

Литература

1. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: учеб. для вузов; пер. с англ. / под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. М.: Банки и биржи; Юнити, 1998. 576 с.

2. Chandler A.D. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. 12 e. Cambridge: MITPRESS, 1998, 463 p.
3. Стратегии бизнеса: аналитический справочник / под общ. ред. Г.Б. Клейнера. М.: КОНСЭКО, 1998. 332 с.
4. Козаченко Г.В., Воронкова А.Е. *Корпоративне управління: підручник для вузів*. Київ: Лібра, 2004. 368 с.
5. Маркова В.Д., Кузнецова С.А. *Стратегический менеджмент: курс лекций*. М.: Инфра-М; Новосибирск, 1999. 288 с.
6. Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпл Дж. *Школы стратегий*: пер. с англ. / под ред. Ю.Н. Каптуревского. СПб.: Питер, 2000. 336 с.
7. Schuh C., Kromoser R., Strohmer M.F., Pérez R.R., Triplat A. *The A.T. Kearney Strategy Chessboard*. USA, Illinois: Marketing & Communication A.T. Kearney inc., 2011.
8. BABOKGuidev3. URL: <https://www.iiba.org/babok-guide.aspx> (дата обращения: 10.11.2015).
9. Martin B.R. *Foresight in Science and Technology in: Technology Analysis & Strategic Management*, vol. 7, no. 2, 1995, 168 p.
10. Raford N. *Foresight and surprise*. Presented at The Lift Foresight 21 Conference, CICG, Geneva, Switzerland, 6–8 February 2013. URL: <http://news.noahraford.com/?p=1727> (дата обращения: 02.12.2015).

References

1. Tompson A.A., Striklend A.Dzh. *Strategicheskii menedzhment. Iskusstvo razrabotki i realizatsii strategii*: ucheb. dlia vuzov; per. s angl. / pod red. L.G. Zaitseva, M.I. Sokolovoi [Strategic management. The art of development and realization of strategies: a study-book for higher educational institutions, translated from English under the editorship of L.G. Zaitseva and M.I. Sokolova]. Moscow, Banki i birzhi, Iuniti — Banks and Exchange Houses, Unity, 1998, 576 p. (in Russ.).
2. Shandler A.D. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. 12 e. Cambridge: MITPRESS, 1998, 463 p.
3. *Strategii biznesa: analiticheskii spravochnik* / pod obshch. red. G.B. Kleinera [Business strategy: the analytical reference book under the general editorship of G.B. Kleyner]. Moscow, KONSEKO — KONSEKO, 1998, 332 p. (in Russ.).
4. Козаченко Г.В., Воронкова А.Е. *Корпоративне управління: підручник для вузів*. Київ: Лібра, 2004. 368 с. (in Ukr.).
5. Markova V.D., Kuznetsova S.A. *Strategicheskii menedzhment: kurs lektsii* [Strategic management: a course of lectures]. Moscow, Infra-M — Infra-M; Novosibirsk, 1999, 288 p. (in Russ.).
6. Mintsberg G., Al'strend B., Lempel Dzh. *Shkoly strategii*: per. s angl. / pod red. Iu.N. Kapturevskogo [Schools of Strategy, translated from English under the editorship of Yu.N. Kapturevsky]. Saint Petersburg, Piter — Piter, 2000, 336 p. (in Russ.).
7. Schuh C., Kromoser R., Strohmer M.F., Pérez R.R., Triplat A. *The A.T. Kearney Strategy Chessboard*. USA, Illinois: Marketing & Communication A.T. Kearney inc., 2011.
8. BABOKGuidev3. URL: <https://www.iiba.org/babok-guide.aspx> (accessed: 10.11.2015).
9. Martin B.R. *Foresight in Science and Technology in: Technology Analysis & Strategic Management*, vol. 7, no. 2, 1995, 168 p.
10. Raford N. *Foresight and surprise*. Presented at The Lift Foresight 21 Conference, CICG, Geneva, Switzerland, 6–8 February 2013. URL: <http://news.noahraford.com/?p=1727> (accessed: 02.12.2015).

УДК 657.1

Понятие, виды и особенности учета тары и тарных материалов в торговых организациях

КОСТЮКОВА ИНЕССА НИКОЛАЕВНА,*кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Краснодар, Россия***E-mail:** inna_spbs@mail.ru**ЛУГОВСКИЙ ДЕНИС ВЛАДИМИРОВИЧ,***кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Краснодар, Россия***E-mail:** lugovskoy@econ.kubsu.ru

Аннотация

Оборот тары занимает особое место в деятельности торговых предприятий. Несмотря на то что действующие российские правила ее учета достаточно детализированы, на практике нередко возникают вопросы и спорные ситуации, связанные с ее идентификацией, классификацией и особенностями отражения ее приобретения, производства, очистки, ремонта, утилизации и т.д. Сложности возникают и при учете возвратной и залоговой тары. Ориентация на требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) лишь вскрывает новые противоречия. В работе предпринята попытка комплексного анализа требований действующей отечественной нормативной базы, регламентирующей порядок осуществления и отражения в бухгалтерском учете операций с тарой, сложившейся практики учета тары в торговых организациях, а также положений МСФО с целью систематизации способов и методических приемов, применяемых в учете различных видов тары.

Ключевые слова: товары, тара, тарные материалы, возвратная тара, залоговая тара, тара-оборудование, мультиупаковка, учет товарных операций, учет тары

Package and Packing Materials Concept, Types and Accounting in the Commercial Enterprises

INESSA N. KOSTYUKOVA,*Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and the Automated Data Processing, Kuban State University, Kuban State University, Krasnodar, Russia***E-mail:** inna_spbs@mail.ru**DENIS V. LUGOVSKIY,***Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and the Automated Data Processing, Kuban State University, Kuban State University, Krasnodar, Russia***E-mail:** lugovskoy@econ.kubsu.ru

Abstract

The turnover of package takes a special place in the activities of commercial enterprises. Despite the fact that current Russian rules for package accounting are detailed enough, in practice there are still a lot

of questions and disputes, related to its identification, classification and recording its purchase, production, cleaning, repairing, recycling and so on. Difficulties also arise in accounting of returnable and deposit paid package. IFRSs requirements result in new inconsistencies. The authors try to carry out a comprehensive analysis of the requirements of the existing national regulatory framework, governing the procedure for recording packaging operations in the accounts, current practices of package accounting in trade organizations, as well as of IFRS statements in order to systemize the existing accounting methods and techniques for different types of package.

Keywords: commodities, package, packing materials, returnable container, deposit paid package, package equipment, multipack, commodities accounting, package accounting

Понятие тары

Под тарой принято понимать предметы, в которые упаковываются товары для хранения или транспортировки. Она предохраняет товарно-материальные ценности от потерь, сохраняет их качественные и количественные характеристики, позволяет механизировать погрузо-разгрузочные работы, рационально использовать складские помещения и транспорт. Такой общий и единый подход к определению тары присутствует как в толковых, так и в специализированных экономических и бухгалтерских словарях.

В зависимости от предназначения, выполняемых функций, возможности повторного использования, срока службы и других факторов тара может быть идентифицирована в бухгалтерском учете в качестве различных видов активов: основных средств или запасов (в том числе материалов, товаров или готовой продукции). Однако в первую очередь тару принято ассоциировать с товарами. Неслучайно, даже толковые словари русского языка (С.И. Ожегова, Д.Н. Ушакова, В.И. Даля и др.) рассматривают тару в качестве упаковки товара. Разумеется, при этом термин «товар» употребляется в расширенном значении, так, как его сегодня трактует гражданское законодательство — в качестве предмета договора купли-продажи.

Тара в большинстве случаев входит в состав материально-производственных запасов и учитывается в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01¹ и Методическими

указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов². Последние определяют тару как часть материально-производственных запасов, используемых для упаковки, хранения и транспортировки товаров, продукции и других материальных ценностей. Основное предназначение тары — это предотвращение потерь, боя, лома, повреждений и утечки ценностей.

Международные стандарты финансовой отчетности не выделяют тару в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского наблюдения. Больше того, ни МСФО (IAS) 2 «Запасы», ни МСФО (IAS) 16 «Основные средства» даже не упоминают о ней. В связи с чем при идентификации активов надлежит руководствоваться общими нормами указанных стандартов и включать тару в состав основных средств или запасов при соблюдении критериев признания данных активов.

Однако осуществить это на практике оказывается не так просто, как представляется на первый взгляд. Противоречие, на которое обращают внимание И.Р. Сухарев и О.А. Сухарева, возникает вследствие различных подходов, положенных в основу определений основных средств и запасов, первое из которых характеризует критерии, которым должен удовлетворять актив для его признания в качестве основного средства, а второе содержит перечень групп активов, относимых к запасам, причем исчерпывающий. В результате «оказывается, в соответствии с МСФО (IAS) 16 запасом является кое-что еще, что не подходит под определение запасов, данное в МСФО (IAS) 2» [1, с. 13]. Приводимый данными авторами перечень статей, принадлежность

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 16.05.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

которых к запасам определить затруднительно (резервное и вспомогательное оборудование, переданные покупателю товары, в отношении которых еще не признана выручка, полученное в переработку давальческое сырье и др. [1, с. 16]), можно продолжить, включив в него тару.

По нашему мнению, на основе определения запасов в МСФО (IAS) 2 «Запасы» весьма спорно включение в их состав даже тары однократного применения, предназначенной для продажи в ней товаров. Строго говоря, сама тара не предназначена для продажи, а лишь призвана обеспечить сохранность ценностей на пути к потребителю, хотя зачастую она составляет с товаром единое целое. Покупателя интересует вовсе не тара, а находящийся в ней товар, поэтому стоимость такой тары и иные затраты торговой организации на упаковку товаров представляют собой ее расходы, связанные с осуществлением торговой деятельности. Если же речь идет о многооборотной возвратной таре, то назвать ее предназначенной для продажи нельзя ни при каких обстоятельствах и, следовательно, нельзя отнести к запасам (см. таблицу).

Что касается тары, которая используется в производственном процессе или будет использоваться в будущем, то таковая может и должна классифицироваться в качестве запасов предприятий, осуществляющих производственную деятельность.

Экономическая сущность, классификация и особенности учета различных видов тары будут подробно рассмотрены ниже.

В отличие от МСФО в отечественных нормативных актах по бухгалтерскому учету, напротив,

таре отведена особая роль: в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов выделен отдельный раздел «Учет тары», а Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее — План счетов)³ предусматривает для учета тары специальные субсчета.

Определение упаковки (тары) содержит также ГОСТ Р 53719-2009. Ресурсосбережение. Упаковка. Термины и определения: «упаковка (тара) — это изготовленные из различных материалов готовые изделия, переданные покупателю и предназначенные для сохранности, защиты, транспортировки, погрузки, разгрузки, доставки и представления товаров (готовой продукции, сырья)»⁴.

Многообразие видов тары объясняет наличие большого количества ее классификационных групп и определяет способы ее отражения в бухгалтерском учете.

Виды тары (классификация тары)

По функциональным признакам тара (упаковка) классифицируется на товарную (потребительскую), групповую (оборотную), транспортную (перевозочную), производственную (тех-

³ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ ГОСТ Р 53719-2009. Ресурсосбережение. Упаковка. Термины и определения // приказ Ростехрегулирования от 15.12.2009 № 1005-ст. «Об утверждении национального стандарта» // СПС «КонсультантПлюс».

Оценка формальной возможности признания тары в качестве элементов запасов согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Критерии признания запасов по МСФО (IAS) 2	Тара предприятий торговли		Тара производственных предприятий
	Тара однократного применения	Возвратная тара	
Предназначены для продажи в ходе обычной деятельности	Признание возможно	Признание невозможно	Признание возможно
В процессе производства для продажи в ходе обычной деятельности	Отсутствует объект признания	Отсутствует объект признания	Признается в качестве запасов
В виде материалов или сырья, которые будут потреблены в производственном процессе или при предоставлении услуг	Отсутствует объект признания	Отсутствует объект признания	Признается в качестве запасов

нологическую), тару-оборудование и тару-инвентарь.

Товарная (потребительская) тара находится в непосредственном контакте с упакованными в нее товарами (продукцией) и неотделима от них. Она предлагается розничному покупателю в составе товарной единицы. В англоязычных странах первичную (товарную) тару еще называют розничной или потребительской упаковкой, использовать которую самостоятельно возможно только после потребления товара, упакованного в нее, либо вовсе невозможно.

Групповая (оборотная) тара (мультиупаковка) хранит в себе определенное количество товарных единиц и может быть продана покупателю вместе с товаром и использоваться им после освобождения из-под товара для собственных нужд. Сам термин «групповая (оборотная) упаковка» введен Директивой Совета европейских сообществ от 15.07.1975 № 75/442/ЕЭС «Об отходах» и одобрен Европейской комиссией.

Транспортная (перевозочная) тара предназначена для упаковки материальных ценностей, затаренных в потребительскую либо групповую тару или без нее. Транспортная тара различается по условиям эксплуатации, материалу, из которого она изготовлена, форме, конструкции и другим особенностям.

В широком смысле и потребительская, и групповая, и транспортная тара может именоваться товарной, поскольку предназначена для хранения и перевозки товаров.

Производственная (технологическая) тара используется при хранении и складировании сырья, материалов, полуфабрикатов и иных ценностей, используемых в производственном процессе, а также его отходов. Она не предназначена для хранения товаров.

Тара-оборудование представляет собой техническое устройство для размещения, транспортировки, временного хранения и продажи непосредственно из него товаров методом самообслуживания.

Тара-инвентарь — это тара, используемая организацией в качестве производственного или хозяйственного инвентаря в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

По виду использованных для ее изготовления **материалов** тара классифицируется на:

- *тару из древесины* (бочки, кадки, ящики и др.);
- *тару из картона и бумаги* (ящики из плоского склеенного и гофрированного картона и др.);
- *тару из металла* (бидоны, фляги, бочки, кеги, ящики, корзины, лотки и др.);
- *тару из пластмассы* (бидоны, фляги, бочки, ящики, корзины и др.);
- *тару из стекла* (банки, бутылки и др.);
- *тару из ткани и нетканых материалов* (упаковочные ткани, тканевые мешки, нетканые упаковочные полотна и др.).

Материалы и детали, которые предназначены для изготовления и ремонта тары (тарные материалы), учитываются в составе тары. К тарным материалам относят, например, бочковую клепку, детали для сборки ящиков, обручное железо, вязальные колпачки, полиэтиленовую и корковую пробку, фольгу и др.

В состав тары не включаются различные упаковочные и вспомогательные материалы, предназначенные для дополнительного оснащения транспортной тары, автотранспортных средств, вагонов, судов и других объектов, в целях обеспечения сохранности перевозимых товаров (продукции), предохранения их от просыпания, попадания влаги и пыли, а также обеспечивающие плотную укладку, амортизацию и крепление для защиты грузов от повреждения. К таким материалам относятся: стружка, древесина, войлок, картон, бумага, резина, ткани, пластик, пенопласт, вата, пневматические амортизирующие подушки и др.

По форме тары выделяют бидоны, фляги, бочки, ящики, барабаны, мешки и др.

В *бидонах* транспортируют молоко, молочные и прочие пищевые продукты, различные масла, жидкие красители, лаки, химикаты и т.п.

Фляга представляет собой транспортную тару, имеющую цилиндрическую горловину и корпус цилиндрической формы. Она оснащена крышкой с затвором и приспособлением для ее переноса.

В качестве транспортной тары также используются *бочки* с корпусом параболической или цилиндрической формы с зигами катания или обручами, с днищами.

Наиболее распространенный вид транспортной тары — *ящики*. Они, как и картонные (гофрированные и негофрированные) *короба*, имеют корпус, как правило, прямоугольной формы с

дном, двумя боковыми и двумя торцевыми стенками, без крышки или с крышкой.

Товары в стеклянной таре, например вино в *бутылках*, укладывают в специальные плетеные *корзины* или плотные (решетчатые) ящики. Последние имеют отдельные гнезда для каждой единицы товара (бутылки). Перегородки изготавливаются из плотного картона, фанеры, пластмассы. Внутри гнезда кладется мягкий протилочный материал, а на верхнюю стенку ящика накладывают трафарет с надписью «Верх, не кантовать!». Корзины, которые применяются в качестве тары, должны иметь ручки для транспортировки и плотно охватывать бутылки с винном.

В качестве транспортной тары может использоваться *барaban*. Он имеет гладкий или гофрированный цилиндрический корпус без зигов катания или обручей, с плоским дном.

В *баллонах*, имеющих узкую горловину, корпус каплевидной, цилиндрической или шарообразной формы со сферическим дном, перевозят сжатый воздух, газ, кислоты.

Для упаковки товаров (продукции) больших размеров и массы (например, холодильников, станков, мебели и т.п.) предназначены деревянные *решетки*, на которых краской указывают места захвата вилами автопогрузчика и застропки тросами подъемных механизмов.

Мешок представляет собой мягкую транспортную тару. Мешки из ткани заполняют товаром (продукцией) под зашивку. При ручной зашивке мягкой тары по углам мешков оставляют ушки, а каждый отдельный мешок сшивается с внутренней стороны. В том случае, если имеются дыры, то на них делаются с внутренней стороны прочные заплатки, о чем производится отметка в транспортных (перевозочных) документах.

Хлопок, шерсть, сено и другие материалы упаковывают в *прессованные кипы*, а ткани, одежду, бумаги помещают в *непрессованные кипы*.

Кожу, ковры, меха и другие материалы и изделия перевозят в *тюках*, которые оборачиваются в плотную ткань, зашиваются и перевязываются цельной веревкой.

Перевозка товаров (продукции) может осуществляться в *канистрах*, *сетках*, *пакетах*, *рулонах*, *кулях*, *связках* или с частичной упаковкой.

По жесткости (способности деформироваться и выдерживать механические повреждения) можно выделить следующие виды транспортной тары: жесткую, полужесткую и мягкую.

К *мягкой таре* относят пакеты, сетки, кули, мешки, кипы, тюки, которые предназначены для хранения, транспортировки, как правило, сыпучих и волокнистых товаров (продукции). Форма мягкой тары зависит от степени ее наполнения грузом. Сырьем для изготовления мягкой тары служат ткань, бумага, полимерные материалы.

Ящики, картонные коробки, корзины и решетки относят к *полужесткой таре*, которая при незначительных механических нагрузках сохраняет свою первоначальную форму.

Жесткая тара производится из металла, пластмассы, дерева и стекла и имеет большую механическую прочность.

По кратности использования согласно п. 162 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов тара под товарами (продукцией) классифицируется на многооборотную тару и тару однократного использования (однооборотную или разовую).

Разовая тара изготавливается из картонных, бумажных и полимерных материалов (мешки, коробки, жестяные и алюминиевые банки, полиэтиленовые пакеты и пленка, блистеры). Разовая тара обычно не оплачивается покупателем отдельно ввиду того, что ее стоимость включается в стоимость затаренных товаров (продукции)⁵.

Согласно ст. 517 Гражданского кодекса Российской Федерации многооборотная тара и средства пакетирования, в которых доставлен товар, если договором поставки не установлено иное, подлежит обязательному возврату покупателем поставщику⁶.

Многооборотная тара изготавливается из дерева, картона, металла, пластмассы, стекла, ткани и нетканых материалов. К ней относятся ящики, бидоны, фляги, кеги, бочки, стеклобанки, бутылки, мешки, поддоны и др.

⁵ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 23.05.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

В состав многооборотной тары включается также специальная тара, предназначенная для затаривания определенных товаров (продукции) в целях их защиты от внешних воздействий, влияния влаги и климатических факторов при транспортировке, хранении и длительной консервации продукции.

Многооборотная тара, как правило, *возвратная*. Она признается таковой в случае, если требование о ее возврате предусмотрено договором поставки или иным соглашением с ее владельцем. Следовательно, она должна быть возвращена после ее высвобождения из-под товара.

Договором с поставщиком может быть предусмотрено взыскание с покупателя залога в обеспечение возврата тары. В этом случае такая возвратная тара именуется *залоговой*. Залог подлежит возврату после получения от покупателя порожней тары в исправном состоянии.

Тара **по назначению** классифицируется на внешнюю и непосредственную упаковку (внутреннюю).

Внешняя упаковка служит защитой для внутренней упаковки и удаляется при подготовке товара (материала) к непосредственному использованию (продаже). Примером ее являются ящики, коробки, мешки, контейнеры и пр. Внешняя упаковка может выполнять и дополнительные функции, в частности обеспечивать удобство погрузки и транспортировки, представлять подробную информацию о товаре.

Внутренняя (непосредственная) упаковка предназначена для размещения товара (продукции) и находится с ним в непосредственном контакте. Она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после полного освобождения из-под товара. К ней относятся бутылки для минеральной воды, банки для консервированных овощей и др. Со склада организации данный вид тары отпускается вместе с затаренной в нее продукцией (товаром). Возвращенная на склад порожняя непосредственная (внутренняя) упаковка товара (продукции) может быть продана или использована внутри организации.

Учет тары и тарных материалов

Основы организации синтетического и аналитического учета тары. Выбор синтетического

счета для учета тары зависит от ее предназначения, т.е. функциональной роли, выполняемой на предприятии, которая, в свою очередь, тесно связана с продолжительностью ее оборота.

Рисунок 1 демонстрирует взаимосвязь функциональных признаков (предназначения) тары и скорости ее оборота и позволяет осуществить ее учетную идентификацию, т.е. определить счета, используемые для учета различных видов тары.

Организации торговли и общественного питания осуществляют учет наличия и движения всех видов тары и тарных материалов на счете 41 «Товары». Это вытекает из самого понятия тары как упаковки товаров и проявляется в том, что такая тара носит название «товарной», т.е. применяется для индивидуальной, групповой или транспортной упаковки товаров.

Для учета многооборотной тары со сроком полезного использования менее 12 мес. на счете 41 «Товары» предусмотрен субсчет 3 «Тара под товаром и порожняя». Однооборотная (разовая) тара учитывается непосредственно в стоимости товаров и других видов товарно-материальных ценностей, без выделения на специальный субсчет. Это связано с тем, что такая тара выполняет функцию упаковки товаров в процессе их хранения, транспортировки и продажи потребителям и зачастую физически неотделима от товара на перечисленных этапах ее оборота; она не может быть использована повторно, а ее стоимость незначительна. Таким же образом учитываются отдельные виды многооборотной тары, например стеклянная посуда (бутылки, банки и т.д.), поступившая вместе с товаром, в организациях розничной торговли и в буфетах организаций общественного питания, — не на субсчете, специально предназначенном для учета многооборотной тары (41-3 «Тара под товаром и порожняя»), а на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле». Это объясняется тем, что такая тара реализуется вместе с товаром как его неотъемлемая часть и покупатель оплачивает стоимость товара, которая включает и стоимость тары. В дальнейшем такая тара может быть использована, но это уже вторично. Первично же стеклянная тара выполняет функции разовой упаковки и поэтому учитывается как товар.

На производственных и иных неторговых предприятиях, а также в торговле тара, используемая

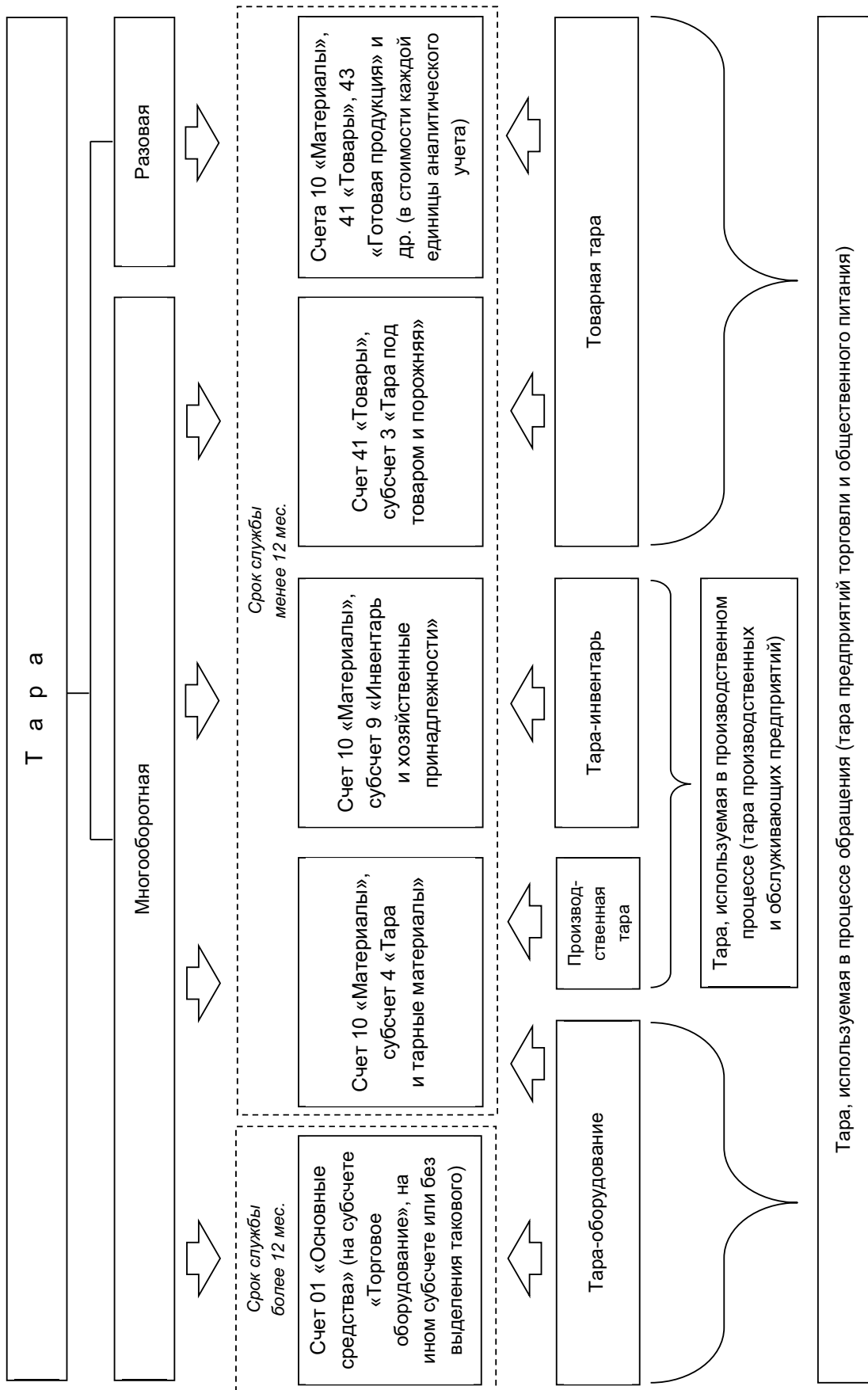


Рис. 1. Взаимосвязь классификации тары и ее учетной идентификации в номенклатуре Плана счетов

в технологическом процессе, а также для хозяйственных нужд, учитывается в составе основных средств или материалов в зависимости от срока полезного использования и стоимости.

Производственная (технологическая) тара со сроком службы менее 12 мес., предназначенная для хранения материалов, полуфабрикатов и подобных ценностей, учитывается на счете 10 «Материалы» (на субсчете 4 «Тара и тарные материалы»). При этом предметы (тара) многократного использования, выполняющие на предприятии функции хозяйственного инвентаря, — тара-инвентарь (бочки, кеги, ящики, емкости и др.), предназначенные для хранения и перемещения материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и иных ценностей, учитываются на субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» к счету 10 «Материалы».

Заметим, что предметы, используемые для транспортировки и обеспечения сохранности готовой продукции и товаров (например, деревянные опилки и т.п.), к таре не относятся и учитываются на субсчете 10-1 «Сырье и материалы» к счету 10 «Материалы».

Технологическая тара со сроком полезного использования свыше 12 мес. — тара-оборудование (например, торговые автоматы, постоматы, холодильники для торговли замороженными продуктами и др.) учитывается на счете 01 «Основные средства» (на субсчете «Торговое оборудование» и др.). Термин «тара-оборудование» обычно употребляется в отношении тары торговых организаций и не используется для аналогичных объектов производственных предприятий (например, емкостей в пищевой промышленности). При этом как торговые, так и производственные предприятия учитывают такие объекты в составе основных средств (как оборудование или инвентарь).

Заметим, что с точки зрения международных стандартов тара-оборудование тоже относится к основным средствам. В частности, как отмечает А.Д. Мусина, «для такого рода активов подходит определение вспомогательного оборудования» [2, с. 63].

При этом МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает всего два критерия идентификации основных средств (использование в производственной или торговой деятельности

и срок службы, превышающий продолжительность отчетного периода) и не содержит, в отличие от Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01⁷, стоимостного лимита, позволяющего учитывать малоценные объекты в составе запасов. Иными словами, согласно МСФО в состав вспомогательного оборудования как элемента основных средств входит любая тара со сроком полезного использования более 1 года независимо от стоимости.

Проблема возникает при попытке идентификации в МСФО тары со сроком полезного использования менее 1 года. Согласно п. 8 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» «такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности..., если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы»⁸. Однако, как отмечают И.Р. Сухарев и О.А. Сухарева, МСФО (IAS) 2 «Запасы» содержит исчерпывающее определение запасов, в котором нет «ни слова о запасных частях, резервном и вспомогательном оборудовании, которые не подходят под определение основных средств» [1, с. 14]. Остается только добавить, что там также ничего не сказано о таре-оборудовании и тара-инвентаре.

При этом в России, как отмечено ранее, такая тара (со сроком службы менее 12 мес.) учитывается в составе запасов и именуется «тара-инвентарь».

Синтетический и аналитический учет тары и тарных материалов ведется на складах и подразделениях организации аналогично учету материалов.

Бухгалтерская служба ведет аналитический учет тары и тарных материалов в количественно-стоимостном выражении в разрезе каждого склада, подразделения и места хранения,

⁷ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016) // СПС «Консультант-Плюс».

⁸ О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

по материально ответственным лицам. Одновременно учет тары и тарных материалов осуществляется по их видам и группам.

Каждый факт хозяйственной жизни по поступлению тары, ее отпуску для упаковки продукции (товаров) и на сторону, внутреннему перемещению фиксируется первичными учетными документами, используемыми в учете товарных операций.

Учет приобретения и заготовки тары.

Бухгалтерские записи по приобретению тары и тарных материалов идентичны записям по приобретению соответствующих групп материально-производственных запасов. Так, при приобретении торговой организацией многооборотной тары, выделенной в расчетных и сопроводительных документах отдельной позицией, делается запись:

Д-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если стоимость тары не выделана отдельной строкой в расчетных документах, но предполагается ее использование или продажа в будущем, она приходится по рыночным ценам:

Д-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

При приобретении товаров в разовой (потребительской) упаковке стоимость тары учитывается в составе стоимости товаров:

Д-т сч. 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле», 41-4 «Покупные изделия»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Приобретение тары, используемой в производственной деятельности (в том числе торговых предприятий), учитывается следующим образом:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Учет тары, используемой в хозяйственной деятельности различных организаций в качестве инвентаря, приобретенной у поставщиков, отражается записью:

Д-т сч. 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Приобретение тары-оборудования, срок полезного использования которой превышает 12 мес., фиксируется проводками:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Торговое оборудование»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Независимо от источника поступления тары (покупка или изготовление в самой организации) она принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая складывается из всех затрат на ее приобретение (изготовление) и доставку в организацию⁹.

Организациям разрешается вести учет тары и тарных материалов по учетным ценам при значительной номенклатуре тары с высокой скоростью оборачиваемости. За учетную цену может быть принята плановая или договорная цена, фактическая себестоимость прошлого периода и пр. Учетная цена на тару определяется организацией самостоятельно в разрезе ее видов (наименований, размеров, сортов и др.).

Разница между фактической себестоимостью тары и ее учетной ценой подлежит списанию со счетов учета затрат (при производстве тары в самой организации) или счетов учета расчетов (при приобретении тары на стороне) на прочие доходы и расходы в порядке, аналогичном используемому для списания отклонений в стоимости приобретенных материалов. При этом используется упрощенный порядок: отклонение выявляется непосредственно на счетах учета затрат или расчетов (например, на специально открываемых для этих целей субсчетах) без задействования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Списание же суммы отклонений в стоимости тары, в отличие от других видов материально-производственных запасов, производится исключительно на счет 91 «Прочие доходы и расходы». В случае превышения

⁹ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

суммы фактических затрат над учетными ценами делается запись:

Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы»

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В обратном случае (при превышении учетной цены над фактической) производится сторнировочная запись.

Учет затрат на производство и ремонт тары. Тара может быть изготовлена собственными силами торговой организации — хозяйственным способом. Затраты на ее производство относятся в дебет счета 20 «Основное производство», если они составляют предмет основной деятельности организации, или в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в других организациях, где такие работы выполняются соответствующим структурным подразделением организации:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Изготовленная таким образом тара в зависимости от ее предназначения приходится по дебету соответствующих счетов:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Затраты на ремонт тары также списываются в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» в качестве заготовительных расходов. Помимо этого, по нашему мнению, торговые организации вправе относить затраты на ремонт и очистку тары в дебет счета 44 «Расходы на продажу», поскольку именно на нем в соответствии с установленным порядком в торговле осуществляется учет транспортно-заготовительных расходов:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Учет затрат на ремонт тары-оборудования со сроком полезного использования свыше 12 мес.,

а также ее списания осуществляется в порядке, установленном для основных средств. При этом в обязанности собственника тары-оборудования входит контроль за ее техническим состоянием, обслуживание, очистка, ремонт, а также начисление амортизации.

Учет использования тары в производственной и торговой деятельности, ее продажи и иного выбытия. Методика бухгалтерского учета тары определяется тем, включается ли ее стоимость в цену хранящихся в ней материальных запасов. Это зависит от делимости тары от продаваемого в ней товара для ее последующего использования и связанных с этим особенностей производственного процесса, а также от существенности удельной стоимости упаковки в общей стоимости товара. Здесь возможны следующие ситуации (рис. 2).

Ситуация 1. Если удельная стоимость тары в стоимости приобретаемых материальных ценностей незначительна, а также не предполагается ее дальнейшее использование или возврат покупателем, затраты на ее приобретение включаются в покупную стоимость товаров (материалов).

В случае, когда стоимость такой тары выделена в сопроводительных документах поставщика отдельной строкой, она приходится в дебет соответствующих субсчетов материалов и товаров, предназначенных для учета тары:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Далее стоимость тары относится на увеличение стоимости материалов (товаров):

Д-т сч. 10 «Материалы» (по субсчетам), 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Основанием для данной записи служит п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, согласно которому фактические затраты на приобретение материальных ценностей включают затраты по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Примером таких затрат являются затраты по подработке, сортировке,

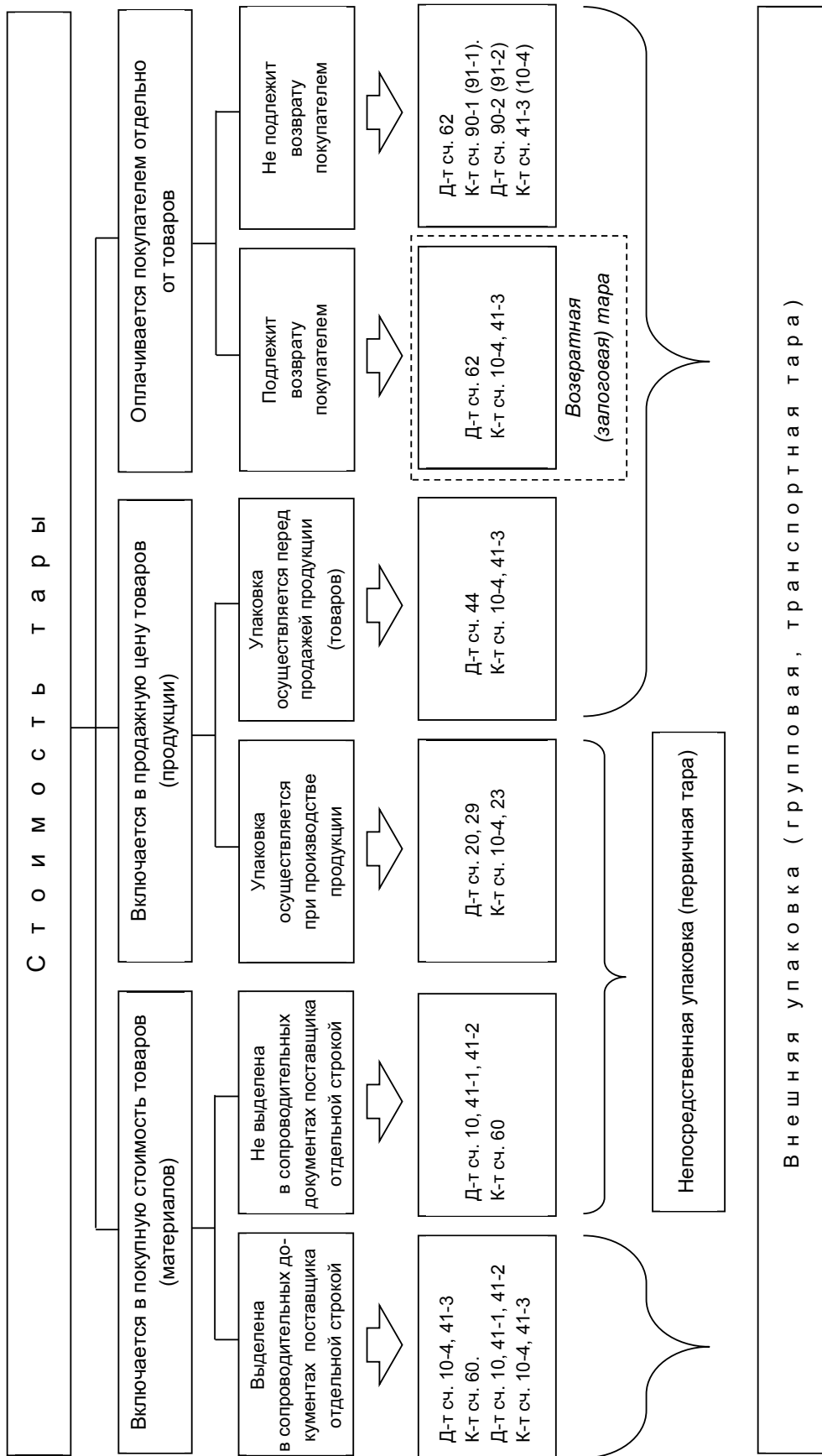


Рис. 2. Способы отражения в учете списания стоимости тары при осуществлении производственной и торговой деятельности

фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции (выполнением работ и оказанием услуг).

Если стоимость приобретенной тары не выделена в сопроводительных документах поставщика, она включается в стоимость товаров (материалов):

Д-т сч. 10 «Материалы» (по субсчетам), 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ситуация 2. *В случае, когда тара не оплачивается покупателем отдельно (входит в продажную цену готовой продукции, товаров), ее стоимость относится на издержки производства или обращения.*

В частности, первичная (непосредственная) упаковка готовой продукции, осуществляемая на стадии производственного процесса, предполагает включение стоимости использованной тары (непосредственной упаковки) в себестоимость продукции:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 23 «Вспомогательные производства».

Последующая (групповая, транспортная) упаковка, осуществляемая при сдаче продукции на склад или ее отгрузке покупателям, предусматривает отнесение стоимости использованной для этих целей тары и тарных материалов в состав расходов на продажу. При этом напомним, что в зависимости от характера деятельности предприятия (производственной или торговой) тара учитывается в составе материалов или товаров:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Таким образом, в рассмотренных выше ситуациях стоимость тары включается в продажную цену продукции и товаров, упакованных в данную тару. Она не оплачивается покупателем сверх стоимости реализуемых товарно-материальных ценностей и не выделяется в счете отдельной строкой.

Ситуация 3. *В случае если тара оплачивается покупателем отдельно, она выделяется в расчетных и товарно-сопроводительных документах*

отдельной строкой наравне с другими товарными позициями.

Если условиями договора предусмотрен возврат тары покупателем, ее списание с бухгалтерского учета не отражается как продажа:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

В данной ситуации сумма, уплаченная за тару, служит залогом, а такая тара именуется залоговой. Особенности учета возвратной и залоговой тары будут рассмотрены ниже.

На стоимость переданной покупателям вместе с товаром и не подлежащей возврату тары делаются такие же записи, как и при продаже товаров:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90-1 «Выручка» — на стоимость тары по рыночным (договорным, залоговым) ценам;

Д-т сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожня» — на стоимость тары по учетным ценам (фактической себестоимости).

Помимо перечисленных случаев использования тары в производственной и торговой деятельности, списание ее стоимости осуществляется при ее выбытии вследствие невозможности дальнейшего использования.

Тара, пришедшая в негодность из-за поломки, боя, порчи или вследствие естественного износа, подлежит списанию на основании акта, составленного комиссией и утвержденного руководителем организации или лицом, уполномоченным им. Комиссия осуществляет осмотр тары, выявляет причины ее непригодности и определяет виновных лиц.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, списывается на прочие расходы:

Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Торговые организации также могут сдавать непригодную для дальнейшего использования тару на утилизацию предприятиям по сбору вторичного сырья. Сдача (отгрузка) непригодной тары на утилизацию (переработку) оформляется товарно-транспортной накладной (накладной).

Тара, пришедшая в негодность до окончания срока полезного использования (например, бой, порча, лом), списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожняя».

Дальнейшее списание недостатков осуществляется в установленном порядке в зависимости от их причин, наличия виновных лиц и других факторов.

При продаже тары с товаром (продукцией) и порожней тары и ином выбытии ее оценка, как и оценка товаров (продукции), может осуществляться по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости или по себестоимости первой по времени приобретения тары (ФИФО).

Особенности учета возвратной и залоговой тары.

Учет возвратной тары у поставщика. Стоимость *возвратной тары* не включается в продажную цену товара и оплачивается покупателем сверх его стоимости. В счетах и других расчетных документах она указывается отдельной строкой по ценам, определенным в договорах.

Стоимость порожней тары, возвращенной поставщику или переданной тароремонтной организации, оплачивается покупателем по ценам, предусмотренным соответствующими договорами купли-продажи, поставки и др.

Поставщик может нести затраты, связанные с ремонтом возвратной тары, ее промывкой и очисткой:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Если в соответствии с условиями договора покупатель освобожден от необходимости возмещения расходов поставщику, последний учитывает их в составе расходов от обычной деятельности:

Д-т сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу».

Если же такие расходы подлежат возмещению организации-поставщику покупателем

сверх стоимости возвращенной тары (в размере, установленном соглашением сторон), то сумма причитающегося возмещения признается ее прочим доходом:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

При этом соответствующие затраты поставщика на ремонт тары, накопленные на счетах учета издержек производства и обращения, списываются в качестве прочих расходов:

Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и др.

Возвращенная покупателем поставщику возвратная тара учитывается по фактической себестоимости (или учетной цене):

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожняя»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае возникновения разницы между фактической себестоимостью (или учетной стоимостью) тары и ее договорной стоимостью, она подлежит списанию на прочие доходы или расходы:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»)

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (91 «Прочие доходы и расходы»).

При учете расчетов с получателями возвратной тары вместо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на практике нередко используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Обычно это объясняется тем, что одна и та же тара многократно может поставляться поставщиком покупателю и обратно. Тем не менее методически правильно применение поставщиком в расчетах с покупателями счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а покупателем в расчете с поставщиками — счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», независимо от того, идет ли речь о поставках продукции товаров или тары, и тем более от того, является ли тара возвратной или нет. Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в свою очередь, предназначен для учета операций с прочими дебиторами и кредиторами, для которых отсутствует

самостоятельный синтетический счет, — со страховщиками, депонентами, профсоюзами, покупателями алиментов и пр.

Учет возвратной тары у покупателя. Тара под товаром (продукцией) принимается покупателем к бухгалтерскому учету одновременно с оприходованием приобретенного товара (продукции) по:

- цене, определенной договором, если тара оплачена или подлежит оплате поставщику сверх стоимости затаренных в нее товаров (продукции):

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- рыночной цене с учетом физического состояния, если стоимость тары включена в стоимость приобретенного товара (продукции) и в дальнейшем она может использоваться в хозяйственной деятельности организации. Ее стоимость при принятии к бухгалтерскому учету относится на прочие доходы организации:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

Возврат многооборотной тары поставщику отражается в бухгалтерском учете покупателя на основании счета, предъявленного к оплате, по ценам, указанным в договоре:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Аналитический учет возвратной тары организациям-покупателям разрешается вести по учетным ценам. При возникновении разницы между стоимостью тары, подлежащей оплате поставщикам, и учетной стоимостью тары она списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (или на иной счет, на котором в соответствии с принятой в организации учетной политикой учитываются транспортно-заготовительные расходы).

Покупатель затраты по ремонту, очистке и промывке залоговой тары, произведенные как собственными силами, так и возмещаемые поставщику, списывает на транспортно-заготовительные

расходы или на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В случае если договором установлено, что расходы по доставке возвратной тары до поставщика (тарособирающей организации) осуществляет покупатель, то они отражаются у последнего в составе транспортно-заготовительных расходов (расходов на продажу).

Особенности учета залоговой тары. В рыночных условиях необходимость уплаты залога за возвратную тару и его сумма устанавливается соглашением сторон. При установлении залога на возвратную тару учет ее наличия и движения осуществляется по залоговым ценам на счетах 10-4 «Тара и тарные материалы» и 41-3 «Тара под товаром и порожня». Тара принимается к учету по ценам, установленным в преysкранте залоговых цен организации, а разница между фактической себестоимостью и залоговой стоимостью тары зачисляется на счет 91 «Прочие доходы и расходы», к которому может быть открыт аналитический счет (субконто) «Операции с тарой».

Суммы налога на добавленную стоимость (НДС), уплачиваемые поставщикам при приобретении залоговой тары, к зачету (возмещению из бюджета) не принимаются, а учитываются на счетах 10-4 «Тара и тарные материалы» и 41-3 «Тара под товаром и порожня» в составе залоговой стоимости тары на основании п. 7 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации¹⁰, согласно которому при реализации товаров в залоговой таре ее залоговая стоимость не включается в налогооблагаемую базу в случае возврата указанной тары поставщику. Согласно подп. 1 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации суммы НДС, предъявленные покупателю при покупке таких товаров (в данном случае

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000. № 117-ФЗ (в ред. от 05.14.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

тары. — *Прим. авт.*), включаются в их стоимость. Таким образом, оплаченные поставщикам суммы НДС при покупке товаров в возвратной (залоговой) таре к налоговому вычету в части тары не принимаются. Они учитываются в ее стоимости.

В соответствии со ст. 517 Гражданского кодекса Российской Федерации покупатель обязан возвратить поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступили товары (продукция), в порядке и в сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором. Следовательно, при продаже товаров (продукции) в многооборотной таре ее залоговая стоимость не формирует выручку от продажи товаров (продукции), поскольку отсутствует сам факт продажи (реализации) — тару надлежит вернуть. Поэтому стоимость тары, обращающейся по залоговым ценам, не отражается на счете 90 «Продажи».

Стоимость возвратной (залоговой) тары отражается отдельно от стоимости фасованных в данную тару товаров (продукции) в расчетных документах и оплачивается покупателем сверх стоимости товаров (продукции). В связи с чем торговым организациям рекомендуется использовать для учета движения залоговой тары счет 45 «Товары отгруженные»:

Д-т сч. 45 «Товары отгруженные», субсчет «Залоговая тара»

К-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожняя».

Как показано ранее, покупатель приходит тару, обращающуюся по залоговым ценам, на счет 41-3 «Тара под товаром и порожняя» (или счет 10-4 «Тара и тарные материалы»), что предусмотрено п. 183 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. В то же время существует небезосновательная точка зрения о необходимости учета такой тары за балансом — на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Инструкция по применению Плана счетов требует организовать на нем учет материальных ценностей, не принадлежащих экономическому субъекту, в том числе «...ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора...»¹¹.

Основываясь на концепции права собственности, преобладавшей длительное время в отечественном учете, залоговая тара не должна учитываться в составе собственного имущества предприятия-покупателя, так как отсутствует сделка по ее купле-продаже. Тара лишь передается покупателю товаров во временное пользование. Он вносит за нее залог, который ему возвращается после возврата порожней тары в исправном состоянии. Отсюда следует необходимость учитывать залоговую тару на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Если же исходить из концепции экономического контроля, реализованной в МСФО, покупателю следует учесть залоговую тару в балансе, поскольку решающим признается не столько право собственности, сколько извлечение из актива экономических выгод, что соответственно ориентирует на отражение такой тары в балансе. Напомним, что в соответствии с п. 4.4 Концептуальных основ финансовой отчетности, определяющих общую методологию МСФО, «актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию» (курсив наш. — *Прим. авт.*) [3].

Однако, как не парадоксально, но с точки зрения международных стандартов залоговая тара не может быть отнесена к запасам (более того, она не может быть отнесена ни к каким другим активам), поскольку формально не удовлетворяет определению последних, содержащемуся в МСФО (IAS) 2 «Запасы». При этом действующие отечественные стандарты с легкостью позволяют это сделать и, иными словами, оказались «ближе к МСФО, чем сами МСФО».

Заметим также, что данное обстоятельство обнаруживает более глубокое противоречие в системе МСФО, связанное с приоритетностью положений отдельных стандартов по отношению к лежащим в их основе принципам.

С одной стороны, «Совет признает, что в ограниченном ряде случаев может иметь место противоречие между Концептуальными

¹¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции

по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

основами и каким-либо из МСФО. В тех случаях, когда имеет место подобное противоречие, требования МСФО имеют приоритет по сравнению с требованиями Концептуальных основ» [3].

С другой стороны, Концептуальные основы призваны: «содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО; ...содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО» [3]. Возникает вопрос: что сможет понять пользователь и насколько достоверным окажется баланс (отчет о финансовом положении), если в нем будут отсутствовать объекты, удовлетворяющие критерию признания в качестве актива?

Попытка компенсировать данное противоречие внесением постоянных уточнений и дополнений в текст стандартов, на наш взгляд, приведет лишь к росту их объема, но все равно не позволит описать все многообразие хозяйственной жизни: «...Поскольку Совет по МСФО будет руководствоваться Концептуальными основами при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО, число случаев, когда имеют место противоречия между

Концептуальными основами и МСФО, будет сокращаться с течением времени» [3].

В любом случае многооборотная тара, отпущенная покупателю по залоговой стоимости, до истечения срока возврата продолжает оставаться в собственности поставщика. По истечении установленного срока возврата невозвращенная покупателем тара переходит в его собственность, а залоговая цена за тару должна трактоваться организацией-поставщиком как выручка от продажи невозвращенной тары:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

При этом у организации-поставщика возникает обязанность по начислению и уплате в бюджет НДС со стоимости невозвращенной тары.

Чтобы минимизировать налоговые риски, связанные с исчислением НДС при передаче тары, в договоре настоятельно рекомендуется указать, что товар передается в возвратной таре, а также ответственность покупателя за ее возврат и сохранность. Кроме того, целесообразно предусмотреть сроки возврата тары, по истечению которых тара будет считаться проданной покупателю и соответственно у продавца возникнет обязательство перед бюджетом по НДС.

Литература

1. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 11–16.
2. Мусина А.Д. Учет запасных частей, тары и резервного оборудования — запасы или основные средства // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2014. № 1. С. 59–65.
3. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=160581> (дата обращения: 17.05.2016).

References

1. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. Nedostatki MSFO: opredelenie zapasov [The drawbacks of IFRS: defining inventories]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 6, pp. 11–16 (in Russ.).
2. Musina A.D. Uchet zapasnykh chastei, tary i rezervnogo oborudovaniia — zapasy ili osnovnye sredstva [Accounting for spare parts, packaging, and backup equipment — inventories or property, plant and equipment]. *Korporativnaia finansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty — Corporate financial statements. International standards*, 2014, no. 1, pp. 59–65 (in Russ.).
3. Kontseptual'nye osnovy finansovoi otchetnosti [The conceptual framework of financial statements]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=160581> (accessed: 17.05.2016). (in Russ.).

УДК 657.1

Высшее бухгалтерское образование в Приморском крае: история и новые горизонты развития

ЖИТЛУХИНА ОЛЬГА ГЕННАДЬЕВНА,

кандидат экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Школы экономики и менеджмента Дальневосточного федерального университета, Владивосток, Россия

E-mail: zhitlukhina.og@dvfu.ru

ТЕМЧЕНКО ОКСАНА СТАНИСЛАВОВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Школы экономики и менеджмента Дальневосточного федерального университета, Владивосток, Россия, член Некоммерческого партнерства «Российская Коллегия аудиторов»

E-mail: temchenko.os@dvfu.ru

РАКУТЬКО СВЕТЛАНА ЮРЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Школы экономики и менеджмента Дальневосточного федерального университета, Владивосток, Россия

E-mail: rakutko.syu@dvfu.ru

Аннотация

Статья посвящена истории развития высшего бухгалтерского образования в Приморском крае: от создания Владивостокского филиала Московского института народного хозяйства имени Г.В. Плеханова до создания объединенной кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Школы экономики и менеджмента Дальневосточного федерального университета. В статье рассматривается, как изменялись цели образовательных программ в зависимости от потребностей экономики, какие задачи определены на перспективу. Изложены исторические вехи развития кафедры, начиная с 1964 г. и по настоящее время, формирования научно-педагогического коллектива в этот период, первым руководителем которого был Иван Федорович Мачнев, выдающийся ученый и организатор. Особое внимание авторами статьи обращено на перспективы реализации новых образовательных программ бакалавриата и магистратуры, разработанных на кафедре в соответствии с образовательными стандартами, самостоятельно устанавливаемыми Дальневосточным федеральным университетом, ориентированных на современные запросы со стороны бизнес-сообщества, а также с учетом рекомендаций Международной федерации бухгалтеров в сфере бухгалтерского образования и использования опыта реализации аналогичных программ в ведущих университетах Азиатско-Тихоокеанского региона.

Ключевые слова: бухгалтерское образование, учетно-аналитическая деятельность, профессиональные компетенции, образовательные стандарты, гармонизация, регулирование бухгалтерского (финансового) учета и аудита, Международная федерация бухгалтеров

The Higher Accounting Education in Primorsky Territory: History and New Horizons of Development

OLGA G. ZHITLUKHINA,

PhD in Economics, Professor, Head of the Chair of Accounting, analysis and auditing of the School of Economics and Management, Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia

E-mail: zhitlukhina.og@dvfu.ru

OKSANA S. TEMCHENKO,

PhD in Economics, Associate professor of the Chair of Accounting, analysis and auditing of the School of Economics and Management, Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia, member of the nonprofit organization "Russian Board of Auditors"

E-mail: temchenko.os@dvfu.ru

SVETLANA Yu. RAKUTKO,

PhD in Economics, Associate professor of the Chair of Accounting, analysis and auditing of the School of Economics and Management, Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia

E-mail: rakutko.syu@dvfu.ru

Abstract

This article is devoted to the history of development of the higher accounting education in Primorsky Territory: starting from the creation of the Vladivostok branch of the Moscow institute of a national economy of G.V. Plekhanov and up to the creation of the joint chair of accounting, the analysis and auditing of the School of Economics and Management of the Far Eastern Federal University. The article considers how the purposes of educational programs changed through the years depending on the requirements of the economy, and which tasks are defined for the perspective. The article states historical milestones of the development of the accounting chair, since 1964 and until present, the formations of scientific and pedagogical faculties during this period, when the first head of that chair was Ivan Fyodorovich Machnev, an outstanding scientist and organizer. The authors paid special attention to the perspectives of implementation of the new educational programs for the bachelor degree and master degree, which were developed by the chair according to the educational standards that are independently set by the Far Eastern Federal University, and are oriented at modern business community requests and recommendations of the International Federation of Accountants in the field of accounting education and the experience of implementation of similar programs at leading universities of Asian-Pacific region.

Keywords: accounting education, accounting and analytical activity, professional competences, educational standards, harmonization, regulation of financial accounting and auditing, International Federation of Accountants

Мощным импульсом к формированию системы высшего экономического образования в Приморском крае явились динамичное развитие отраслевых предприятий в этом регионе в начале 60-х гг. прошлого столетия и возникшая острая потребность в высококвалифицированных кадрах, в том числе в сфере бухгалтерского учета торговых предприятий.

Первый набор студентов на специальности высшего образования «Бухгалтерский учет в торговле» и «Экономика торговли» состоялся в 1964 г., в год создания Владивостокского филиала Московского института народного хозяйства имени Г.В. Плеханова, МИНХа (ныне Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова). Созданная в период активного формирования структурных подразделений

филиала общеэкономическая кафедра ставила задачу привлечения к образовательному процессу высококвалифицированных и творческих специалистов в области бухгалтерского учета и экономического анализа, способных оказать влияние на формирование профессиональных взглядов и убеждений студентов, их экономическое мировоззрение.

В 1966 г. из общеэкономической кафедры была выделена специализированная кафедра бухгалтерского учета, которую возглавил Иван Федорович Мачнев, внесший значительный вклад в создание и развитие системы высшего экономического образования на Дальнем Востоке. Иван Федорович приехал во Владивосток из Москвы в 1965 г. после защиты диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук в МИНХе и руководил кафедрой бухгалтерского учета 15 лет. С 1968 г. Иван Федорович работал в должности проректора по учебной работе филиала (преобразованного в этом же году в первый самостоятельный экономический институт в регионе — Дальневосточный институт советской торговли, ДВИСТ), а с 1970 г. — в должности ректора этого института [1, с. 102–115].

По приглашению И.Ф. Мачнева к учебной работе были привлечены высококвалифицированные специалисты, имеющие богатый практический опыт работы: Людмила Евгеньевна Бронникова (начальник ревизионного отдела Приморского крайпотребсоюза), Зоя Макаровна Соловейчик (старший бухгалтер треста общественного питания, выпускница МИНХа), Тамара Герасимовна Остроухова (главный бухгалтер фирменного рыбного магазина во Владивостоке), Валентина Митрофановна Кузько (специалист Приморского статистического управления) и многие другие.

В это же время в филиале проводилась активная работа по приглашению кандидатов экономических наук из Москвы как для работы на постоянной основе, так и для чтения отдельных лекций и проведения семинарских (практических) занятий. Так, в филиал после окончания аспирантуры МИНХа распределились по направлению Фаина Никандровна Снесарь (для чтения лекций по вычислительным машинам), Виктор Петрович Сергеев (для чтения лекций по статистике), Изольда Григорьевна Сдобнова (для чтения лекций по экономике). Из МИНХа

неоднократно во Владивостокский филиал приезжали профессор Илья Григорьевич Малый и доцент Василий Макарович Михель и читали лекции по теории статистики, экономической статистике и статистике торговли.

Со временем созданная под руководством И.Ф. Мачнева кафедра бухгалтерского учета значительно увеличилась по составу за счет своих талантливых выпускников. В 1967 г. после окончания заочного факультета филиала работать на кафедре остались Надежда Пантелеймоновна Князева и Людмила Михайловна Каплунова, имеющие к тому времени практический опыт бухгалтерского учета и преподавательской деятельности. В 1968 г. после окончания очного факультета в состав кафедры вошли Валентина Павловна Кривец, Любовь Ивановна Лысенко, Людмила Ивановна Бурова и Людмила Григорьевна Отрожко. В 1969 г. из Артемторга на кафедру была переведена выпускница ДВИСТА Тамара Павловна Кривец, впоследствии ставшая доцентом кафедры и до настоящего времени являющаяся одним из лучших преподавателей теории бухгалтерского учета. В 1971 г. после окончания очного факультета на кафедре осталась преподавать Ольга Геннадьевна Житлухина, которая после защиты кандидатской диссертации работала в должности доцента кафедры, затем с 1986 г. деканом торгово-экономического факультета до его реорганизации, а с 1997 г. и по настоящее время заведующей кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита.

«Московская» школа подготовки бухгалтеров во Владивостоке развивалась также за счет направления в аспирантуру МИНХа выпускников филиала (Валентина Павловна Кривец, Любовь Ивановна Лысенко, Тамара Степановна Стеблина, Людмила Михайловна Каплунова, Надежда Пантелеймоновна Князева, Ольга Геннадьевна Житлухина, Нина Ивановна Шалаева, Юрий Борисович Шатов, Сергей Владимирович Макшаков и др.).

Параллельно на кафедре формировалось «ленинградское направление» подготовки бухгалтеров путем приглашения кандидатов наук, окончивших аспирантуру Ленинградского института советской торговли имени Ф. Энгельса (Зоя Васильевна Никифорова, Зинаида Васильевна Садовая, Галина Михайловна Магдич, Галина Леонидовна Лемещенко).

В период 1981–1987 гг. кафедрой руководила Надежда Пантелеймоновна Князева, ведущий специалист в области промышленного и отраслевого бухгалтерского учета, защитившая кандидатскую диссертацию в 1980 г. Знания и опыт Н.П. Князевой очень пригодились в период перехода ДВИСТА от торговой к многоотраслевой специализации. В 1991 г. вуз был переименован в Дальневосточный коммерческий институт.

В период 1988–1989 гг. кафедру возглавил вернувшийся из МИНХа после защиты кандидатской диссертации Юрий Борисович Шатов, который в дальнейшем работал на руководящих должностях в федеральных и региональных финансово-кредитных учреждениях и организациях.

К началу 90-х гг. прошлого столетия на кафедре сложился сплоченный коллектив опытных и высококвалифицированных преподавателей (О.Г. Житлухина, З.В. Садовая, Г.Л. Лемещенко, Г.М. Магдич, Т.П. Кривец, Н.П. Князева), одними из первых получивших в этот период квалификационные аттестаты аудиторов, дающие право на осуществление общего аудита. Впоследствии аттестаты аудиторов получили и молодые преподаватели кафедры (М.Г. Зубенко, Е.В. Паутова, О.Л. Михалева, Н.В. Нейдбайлова, Я.А. Черных, Е.Ю. Коробова). Коллектив кафедры под руководством в то время Сергея Владимировича Макшакова (выпускника ДВИСТА 1984 г.) активно включился в аудиторскую деятельность (ведение и восстановление бухгалтерского учета, проведение аудиторских проверок, оказание консультаций по запросам предприятий, обучение бухгалтеров). Эта деятельность значительно повысила профессиональный уровень кафедры и соответственно качество подготовки студентов в области бухгалтерского учета и аудита.

С 1997 г. и по настоящее время кафедрой руководит кандидат экономических наук, профессор Ольга Геннадьевна Житлухина. В тот период в коллектив кафедры вошли молодые преподаватели Елена Ивановна Бережнова и Елена Вениаминовна Белик, успешно защитившие кандидатские диссертации и являющиеся специалистами в области финансового анализа и статистики. В это же время началась активная работа кафедры с аккредитованным

Учебно-методическим центром ДВГАЭУ¹ по подготовке профессиональных бухгалтеров, возглавляемым кандидатом технических наук, доцентом Вадимом Алексеевичем Юрченко. В 1999 г. преподаватели кафедры сами получили квалификационные аттестаты профессиональных бухгалтеров — главных бухгалтеров (О.Г. Житлухина, З.В. Садовая, Г.Л. Лемещенко, Г.М. Магдич, Т.П. Кривец, Е.В. Белик, М.Г. Зубенко, Е.В. Паутова, О.Л. Михалева, Н.В. Нейдбайлова, Я.А. Черных) и до настоящего времени активно участвуют в учебном процессе подготовки профессиональных бухгалтеров [1, с. 102–115].

В этот же период установились тесные связи кафедры с Некоммерческим партнерством «Приморский территориальный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов», директором которого с 1999 г. является кандидат экономических наук Елена Юрьевна Тарасова.

С 1999 г. кафедра начала серьезное внимание уделять вопросам международной практики учета и проблемам гармонизации бухгалтерских стандартов. В этом же году кафедра выиграла грант по программе «Финансовый учет в системе GAAP», в рамках которого кафедру посетили с визитом американские специалисты для чтения лекций и проведения семинаров по финансовому учету и анализу в системе GAAP.

В период 2004–2012 гг. (с того времени, когда вуз получил статус университета и был переименован в Тихоокеанский государственный экономический университет, ТГЭУ) коллектив кафедры вновь пополнился молодыми преподавателями (Ольга Ивановна Губарева, Жанна Эргашевна Саенко, Елена Владимировна Ломоносова), и работа кафедры стала еще более плодотворной за счет инноваций в образовательном процессе, внедряемых молодыми преподавателями.

Новый вектор развития экономического образования на Дальнем Востоке определился в связи с созданием в 2009 г. Дальневосточного федерального университета (ДВФУ), объединившего четыре крупнейших вуза. На базе ТГЭУ, являвшегося на момент объединения лидером экономического образования, в 2011 г. была соз-

¹ В 1996 г. вуз получил статус академии и новое название — Дальневосточная государственная академия экономики и управления, ДВГАЭУ.

дана Школа экономики и менеджмента ДВФУ, в структуре которой появилась объединенная кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита. В процесс объединения включились коллективы кафедры бухгалтерского учета и аудита Дальневосточного государственного университета (профессор Е.В. Конвисарова, заведующая кафедрой, доцент Е.Г. Спевак, старшие преподаватели С.А. Титова и Д.А. Верхотуров и др.), кафедры экономики инженерно-экономического института Дальневосточного государственного технического университета имени В.В. Куйбышева (доценты А.И. Мачнев, С.Ю. Ракутько, заведующая кафедрой, Е.Ю. Селезнева, О.С. Темченко, Н.И. Шалаева, старший преподаватель Н.В. Белик и др.). Преподавательский коллектив указанных кафедр имел свой опыт реализации образовательных программ высшего бухгалтерского образования не только на территории Приморского края, но и за его пределами, который оказался востребованным уже в новых условиях деятельности ДВФУ (обучение иностранных студентов, дистанционное обучение).

В настоящее время можно с уверенностью сказать, что новый объединенный коллектив кафедры бухгалтерского учета с оптимизмом смотрит в будущее. Сегодня на кафедре трудятся 33 преподавателя, большинство из которых имеют научные степени и звания. В соответствии с образовательными стандартами, самостоятельно устанавливаемыми ДВФУ, кафедра осуществляет подготовку бакалавров по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» (профиль «Бухгалтерский учет и финансовая отчетность») и подготовку магистров по направлению 38.04.01 «Экономика» (программа «Международная практика и системы регулирования бухгалтерского (финансового) учета и аудита»).

В качестве основных профессиональных компетенций бакалавров по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» кафедра определила знания, умения и навыки, сформированные у обучающихся в области организации рациональной учетно-аналитической деятельности, составления финансовой, управленческой, налоговой отчетности, выбора современных средств обработки и контроля аналитических данных, оценки их достоверности, анализа и интерпретации бухгалтерской (финансовой) информации в условиях применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) [2, 3].

Особое значение для развития высшего бухгалтерского образования кафедра придает магистерской программе «Международная практика и системы регулирования бухгалтерского (финансового) учета и аудита», которая была разработана на кафедре в 2012 г. Программа нацелена на развитие у обучающихся современного бухгалтерского мышления, ключевых профессиональных компетенций, востребованных в российском и международном бухгалтерском учете, анализе и аудите бизнес-процессов, формирование у них навыков разработки стандартов, положений, методических рекомендаций в сфере регулирования бухгалтерского финансового учета и аудита в направлении сближения и гармонизации с международными стандартами.

Проведение научно-исследовательских семинаров (НИС) с магистрантами способствует дальнейшему развитию научной школы кафедры, повышению исследовательско-поисковой мотивации и студентов, и преподавателей. Ведущими преподавателями НИСа «Современные проблемы бухгалтерского учета и аудита в России в связи с переходом на международные стандарты» являются профессор О.Г. Житлухина, доцент З.В. Садовая, Т.П. Кривец, С.Ю. Ракутько, О.С. Темченко, НИСа «Актуальные проблемы учета, анализа и аудита ценных бумаг» — профессор О.Г. Житлухина, НИСа «Мошенничество в финансовой отчетности: обнаружение и предупреждение» — доцент О.С. Темченко.

В июне 2014 г. состоялся первый выпуск магистров кафедры по направлению 080100.68 «Экономика», программе «Международная практика и системы регулирования бухгалтерского (финансового) учета и аудита» (О.А. Лабетцкой, директора бухгалтерской компании «Индекс-Аудит» и А.В. Митрофанова, бухгалтера аудиторской компании «Гарант-Аудит» во Владивостоке). Магистерские диссертации О.А. Лабетцкой и А.В. Митрофанова выполнены под руководством доцента О.С. Темченко и посвящены актуальным проблемам реформирования бухгалтерского учета в России в связи с применением МСФО. В этом же году магистр А.В. Митрофанов поступил в очную аспирантуру ДВФУ по направлению подготовки 38.06.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, статистика».

В 2014 г. наблюдался повышенный интерес к магистерской программе «Международная практика и системы регулирования бухгалтерского (финансового) учета и аудита» как со стороны недавних выпускников вузов Владивостока, так и уже опытных практикующих специалистов. Набор магистрантов кафедры в новом учебном году увеличился почти в два раза.

Основные направления развития кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита (как структурного подразделения Школы экономики и менеджмента ДВФУ) на ближайшую перспективу связаны с выполнением задач Программы повышения конкурентоспособности ДВФУ и Программы развития ДВФУ.

Накопленный преподавательским коллективом научный, образовательный и организационно-методический потенциал позволяет надеяться на успешное решение поставленных задач и реализацию запланированных проектов. Можно констатировать тот факт, что коллектив кафедры работает в атмосфере доверия и взаимопонимания, способен к напряженному труду для достижения поставленных целей, решению сложнейших задач, связанных с переездом на остров Русский, аккредитацией образовательных программ ДВФУ, организацией учебно-методического и научного процесса в соответствии с новыми требованиями.

Так, например, за первый учебный год на острове Русском (2013/2014 г.) по всем дисциплинам, закрепленным за кафедрой, были подготовлены более 200 электронных учебно-методических комплексов в соответствии с требованиями ДВФУ. При этом в процессе разработки электронных учебно-методических комплексов для магистерской программы были использованы современные методы активного обучения: интеллект-карты, кейс-стади, дискуссии и т.д. Для выполнения задачи внедрения LMS и blended learning (смешанного варианта очного и онлайн-обучения) большинство преподавателей кафедры прошли повышение квалификации по программе «Использование и внедрение методов активного обучения контекстного типа в образовательный процесс ДВФУ». Идейным вдохновителем этого обучения являлась старший преподаватель Ж.Э. Саенко, которая в числе первых преподавателей прошла соответствующую подготовку, получила сертификат тьютора по обучению методам активного обучения и оказывала

консультационную поддержку преподавателям кафедры. Кафедра также начала трудоемкую работу по размещению в системе Blackboard электронных учебно-методических комплексов дисциплин по программам бакалавриата (старший преподаватель О.И. Губарева, доцент Е.В. Белик) и магистратуры (профессор О.Г. Житлухина, доценты И.М. Александрова, С.Ю. Ракутько, Е.Ю. Селезнева, А.Н. Катаева, О.С. Темченко, старший преподаватель Д.А. Верхотуров).

За 2013/2014 учебный год кафедрой было подготовлено четыре монографии, четыре учебных пособия, 14 учебно-методических указаний. Общее количество научных публикаций составило более 30, в том числе шесть статей в журналах, индексируемых Scopus, девять статей в журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России. В этом же году все преподаватели кафедры неоднократно повышали свою квалификацию, получили 49 сертификатов и удостоверений. Выпуск студентов кафедры в 2014 г. составил 240 человек, из них 80 студентов окончили очное обучение, 12 студентов получили дипломы с отличием.

Второй учебный год на острове Русском (2014/2015 г.) для кафедры будет связан с дальнейшим участием преподавателей в проектах и мероприятиях, связанных с реализацией дорожной карты повышения конкурентоспособности ДВФУ как одного из ведущих российских университетов, победителя Проекта 5–100. Открывающиеся перед ДВФУ и каждым его структурным подразделением, в том числе и нашей кафедрой, уникальные возможности для развития позволят в конечном итоге выйти на новый качественный уровень образовательных услуг, базирующийся на плодотворном международном сотрудничестве, повысить конкурентоспособность университета среди ведущих мировых научно-образовательных центров, обеспечить его интеграцию в мировое образовательное пространство, привлечь еще больше внимания к университету со стороны иностранных студентов,

Особую актуальность в условиях углубления экономического и культурного взаимодействия со странами Азиатско-Тихоокеанского региона (АТР) приобретают проекты и мероприятия кафедры в рамках одного из приоритетных направлений развития ДВФУ (ПНР № 5)

«Экономическое, технологическое и культурное взаимодействие России со странами АТР».

В связи с этим одним из важнейших проектов кафедры в 2016/2017 учебном году является развитие новой образовательной программы бакалавриата «Бухгалтерский учет и финансовая отчетность» (инициаторы — доценты О.С. Темченко, С.Ю. Ракутько), разработанной на основе образовательного стандарта, самостоятельно устанавливаемого ДВФУ. Поскольку реализуемая до настоящего времени образовательная программа бакалавриата «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» была ориентирована главным образом на российскую учетную практику и стандарты бухгалтерской отчетности, кафедра существенно ограничивает свои возможности в наборе иностранных студентов из КНР и Вьетнама, заинтересованных в обучении в ДВФУ, но при этом ориентированных на более глубокое изучение международной учетной практики и стандартов финансовой отчетности. Новая образовательная программа разработана на основе собственного стандарта ДВФУ с учетом рекомендаций Международной федерации бухгалтеров в сфере бухгалтерского образования, использования опыта реализации аналогичных программ в ведущих университетах АТР [4, 5].

Перспективные задачи дальнейшего развития кафедры направлены на интеграцию образовательного процесса с научно-исследовательской и инновационной деятельностью, а также повышение его качества до лучших мировых стандартов,

с широким привлечением иностранных студентов и преподавателей. В связи с этим в планах кафедры намечено осуществить серьезную переподготовку профессорско-преподавательского состава кафедры для повышения качества кадрового потенциала, способного проводить исследования в области международного учета и финансов, разработки аналитического инструментария «единого учетного поля» предприятий и организаций стран АТР. Организация стажировок преподавателей, аспирантов и студентов кафедры в ведущих образовательных и научных центрах России и стран АТР будет способствовать дальнейшему развитию образовательных программ кафедры, ориентированных на современные запросы со стороны бизнес-сообщества, привлечению международных партнеров-исследователей из стран АТР в научно-исследовательские программы кафедры.

В заключение хотелось бы отметить, что новые горизонты кафедры связаны с освоением инновационных путей развития науки и практики бухгалтерского учета — важнейшей отрасли экономических наук, основополагающей функции управления. Нам предстоит расширить наши горизонты за счет более активного освоения международного опыта, привлечения талантливых молодых ученых. Девиз знаменитого французского ученого Ж.Б. Дюмарше «Наука, доверие, независимость» остается для нас и будущих поколений главным ориентиром высшего бухгалтерского образования!

Литература

1. 50 лет высшему экономическому образованию Приморского края. Этапы становления и развития: сборник статей / отв. ред. д-р экон. наук, проф. В.Г. Белкин. Владивосток: Изд-во Дальневост. федерал. ун-та, 2014. 168 с.
2. Темченко О.С. Значение и перспективы интеграции саморегулируемых организаций и профессиональных объединений в системе подготовки и сертификации профессиональных бухгалтеров // Актуальные проблемы и перспективы финансово-экономического образования: Всероссийская научно-практическая конференция преподавателей вузов, ученых, специалистов, аспирантов и магистрантов 6–7 ноября 2013 г. / коллектив авторов. Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2014. С. 164–168.
3. Темченко О.С., Белик Н.В., Митрофанов А.В. На пути к гармонизации профессиональных стандартов и образовательных программ подготовки бухгалтеров // Проблемы высшего образования: материалы Международной научно-методической конференции 6–8 апреля 2016 г. В 2 т. / под ред. Т.В. Гомза. Т. 1. Хабаровск: Изд-во Тихоокеан. гос. ун-та, 2015. 290 с.
4. Селезнёва Е.Ю., Темченко О.С., Белик Н.В. Опыт развития аудиторской деятельности в Китае // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа

и аудита: материалы Международной научно-практической конференции, 18 апреля 2013 г. / под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Е.М. Сорокиной. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2013. С. 70–75.

5. Селезнёва Е. Ю., Темченко О. С., Белик Н. В. Опыт развития бухгалтерско-аудиторской деятельности во Вьетнаме // Модернизация экономики и управления: сборник научных статей. II Международная научно-практическая конференция, 27 февраля 2014 г. Ч. 2 / Институт экономики и управления, Северо-Кавказский федеральный университет. Ставрополь: Ставрополит, 2014. С. 233–235.

References

1. *50 let vysshemu ekonomicheskomu obrazovaniiu Primorskogo kraia. Etapy stanovleniia i razvitiia: sbornik statei / otv. red. d-r ekon. nauk, prof. V.G. Belkin* [50th anniversary of the economic education in Primorskiy region. Stages of formation and development: article collection. Responsible editor Doctor of Economics, professor V.G. Belkin]. Vladivostok, Izd-vo Dal'nevost. federal. un-ta — Publishing house of the Far-East Federal university, 2014, 168 p. (in Russ.).
2. Temchenko O. S. Znachenie i perspektivy integratsii samoreguliruemyykh organizatsii i professional'nykh ob"edinenii v sisteme podgotovki i sertifikatsii professional'nykh bukhgalterov [The value and perspectives of integration of self-regulatory organizations and professional associations in the system of teaching and certification of professional accountants]. *Aktual'nye problemy i perspektivy finansovo-ekonomicheskogo obrazovaniia: Vserossiiskaia nauchno-prakticheskaya konferentsiia prepodavatelei vuzov, uchenykh, spetsialistov, aspirantov i magistrantov 6–7 noiabria 2013 g. / kollektiv avtorov* [Actual problems and the perspectives of financial and economic education: All-Russian scientific and practical conference of teachers of higher educational institutions, scientists, specialists, postgraduate students and undergraduates. November 6–7th, 2013. Group of authors]. Novosibirsk, Izd-vo NGTU — Publishing house of NSTU, 2014, pp. 164–168 (in Russ.).
3. Temchenko O.S., Belik N.V., Mitrofanov A.V. Na puti k garmonizatsii professional'nykh standartov i obrazovatel'nykh programm podgotovki bukhgalterov [On the way to harmonization of professional standards and educational programs of training of accountants]. *Problemy vysshego obrazovaniia: materialy Mezhdunarodnoi nauchno-metodicheskoi konferentsii 6–8 apreliia 2016 g. V 2 t. / pod red. T.V. Gomza. T. 1* [Problems of the higher education: materials of International theoretical and practical conference, Khabarovsk 6–8 April 2016. In 2 volumes. Under the editorship of T.V. Gomz. Vol. 1]. Khabarovsk, Izd-vo Tikhookean. gos. un-ta — Publishing house of the Pacific State University, 2015, 290 p. (in Russ.).
4. Selezneva E.Iu., Temchenko O.S., Belik N.V. Opyt razvitiia auditorskoi deiatel'nosti v Kitae [The experience of auditing activity development in China]. *Sovremennoe sostoianie i perspektivy razvitiia bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita: materialy Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, 18 apreliia 2013 g. / pod nauch. red. d-ra ekon. nauk, prof. E.M. Sorokinoini* [Current conditions and the perspectives of financial accounting, economic analysis and auditing development: materials of International theoretical and practical conference, Irkutsk, 18 April 2013. Under the editorship of Doctor of Economics, professor E.M. Sorokina]. Irkutsk, Izd-vo BGUEP — Publishing house of the BSUEL, 2013, pp. 70–75 (in Russ.).
5. Selezneva E.Iu., Temchenko O.S., Belik N.V. Opyt razvitiia bukhgaltersko-auditorskoi deiatel'nosti vo V'etname [The experience of accounting and auditing activity development in Vietnam]. *Modernizatsiia ekonomiki i upravleniia: sbornik nauchnykh statei. II Mezhdunarodnaia nauchno-prakticheskaya konferentsiia, 27 fevralia 2014 g. Ch. 2 / Institut ekonomiki i upravleniia, Severo-Kavkazskii federal'nyi universitet* [Modernization of the economy and management: article collection of the II International theoretical and practical conference, Stavropol, 27 February 2014, vol. 2. Institute of economics and management of North Caucasian Federal University]. Stavropol', Stavrolit — Stavrolit, 2014, pp. 233–235 (in Russ.).

Татуровские чтения – 2016

Согласно установившейся традиции первое полугодие 2016 г. завершилось проведением в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова 44-й Международной научно-практической конференции, посвященной памяти одного из наиболее крупных российских ученых в области бухгалтерского учета и анализа доктора экономических наук, профессора С.К. Татура, который заведовал первой кафедрой бухгалтерского учета и экономического анализа в МГУ в течение более чем 30 лет. Научная школа С.К. Татура связана с формированием бухгалтерского учета и анализа в послевоенное время, в период восстановления экономики, и всегда характеризовалась органическим единством развития теоретико-методологических исследований и разработки конкретных рекомендаций, которые использовались крупными российскими предприятиями, очень часто ложились в основу формирования нормативных документов, регламентирующих развитие бухгалтерского учета и экономического анализа в централизованной экономике.

Особенностью научной школы С.К. Татура было понимание роли бухгалтерского учета и анализа как важнейшей части инфраструктуры экономики страны и, в частности, каждого конкретного экономического субъекта. Учетно-аналитические процессы рассматривались как важнейшее условие обеспечения систем управления достаточной, необходимой и достоверной информацией для обеспечения и принятия важнейших экономических решений. Именно этот подход единства бухгалтерского учета, контроля и анализа при формировании информационной базы системы управления являлся отличительной чертой всех тех научных и практических разработок, которые проводили специалисты под руководством С.К. Татура.

Деятельность этой школы российских ученых убедительно доказала правильность принципа информационной системы как получения

максимума производной при минимуме исходной информации.

Эта позиция наиболее активно представила важность и сущность развития бухгалтерско-аналитических процессов на предприятии как неотъемлемого элемента всех стадий управленческого цикла. Это был большой шаг вперед, который позволил сделать переоценку роли бухгалтерско-аналитических функций в общей системе управления.

Позицию значимости аналитической работы для формирования результативной системы управления укрепил ученик С.К. Татура — доктор экономических наук, профессор А.Д. Шеремет, который развил лучшие традиции этой школы и создал практически одно из наиболее жизнеспособных направлений экономического анализа — комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности предприятия. Принципы подхода к формированию этого вида анализа А.Д. Шеремет впервые сформулировал в 1966 г. Сразу следует отметить, что основной идеей, заложенной в этой достаточно новой для того времени позиции, являлось то, что в качестве объекта экономического анализа рассматривалась вся хозяйственная деятельность предприятия, органически включающая в себя не только текущую деятельность, но и инновационные процессы и те процессы, которые связаны с управлением финансовыми потоками. К этому времени только начинали складываться новые отношения государства с предприятием, учитывая активное проведение «косыгинских реформ» в 1965 г., в результате которых предприятиям предоставлялась определенная хозяйственная самостоятельность в выборе партнерства, в возможности привлечения к сотрудничеству разных организаций, в формировании производственных программ и т.д., т.е. начали формироваться новые течения в развитии экономики страны.

Естественно, что в этих условиях расширялся круг проблем, включаемых в понятие хозяйственной деятельности отдельных экономических

субъектов, расширились границы экономического анализа. В настоящее время практически все без исключения научные работы в области экономического анализа опираются на традиционную схему, описывающую контур аналитической работы экономического субъекта, в котором органически сочетается технико-экономический и финансовый анализ. Их органическое сочетание практически стало методологической базой для гармонизации бухгалтерского финансового и управленческого учета, бухгалтерского и налогового учета, наметило основные направления привлечения в информационную систему экономического субъекта нефинансовой информации, которая необходима для обоснования многих управленческих решений.

В этом году основная тематика конференции была связана с реформированием бухгалтерского учета в условиях перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Международные стандарты аудита (МСА) и соответствующей перестройкой подготовки кадров. Поэтому в качестве одной из задач было сравнение бухгалтерских нормативных документов, которыми начиная с 2017 г. будут пользоваться наши экономические субъекты при ведении бухгалтерского учета, аудита, и стандартов бухгалтерского образования. Во вступительном докладе А.Д. Шеремет выделил как первоочередную задачу оценку правового поля России с позиции готовности к использованию международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности и МСА.

Безусловно, эти стандарты рассматривались как не что-то неизбывное, а с учетом тех изменений, которые постоянно происходят в них, как в живом организме, активно реагирующем на общие экономические изменения в мировой системе и отдельных странах. Для этого важно рассмотреть соответствия, выявить те несостыковки, противоречия, которые имеются между стандартами учета и аудита, поставить новые задачи, для решения которых необходимо разработать дополнительные материалы, чтобы четко понимать и отражать в системе учета новые объекты, возникающие в экономической деятельности. В частности, особое внимание было уделено вопросам необходимости постановки учета нематериальных активов, финансовых вложений, т.е. тех элементов активов и обязательств, которые отражаются в основных формах

отчетности, но являются для российской экономики еще относительно новыми. При этом многие нормативные документы в России еще не разработаны или только начинают применяться.

Очень важно рассмотреть, насколько согласованы те стандарты, на которые должны опираться работающие в области бухгалтерско-аналитической и контрольной сферы специалисты, и те стандарты, по которым происходит подготовка, переподготовка и повышение квалификации работников. В связи с этим было внесено предложение включить образовательные стандарты в общую систему стандартизации бухгалтерско-контрольных процессов. Это позиция, которая заслуживает особого внимания, ибо именно при подготовке специалистов должны быть реализованы требования к организации бухгалтерско-контрольной и аналитической деятельности в будущем.

В своем докладе А.Д. Шеремет дал развернутую характеристику системы комплексного экономического анализа, подчеркнув его роль в развитии учетно-контрольных процессов, и показал те новые задачи, которые необходимо решить для соответствия аналитической работы требованиям современной экономики.

Следует подчеркнуть, что автор практически раскрыл необходимость дальнейшего развития не только инструментов экономического анализа, но и совершенствования самой методологии, ориентированной на стратегическую направленность управления, учитывающую специфику тех экономических субъектов, которые формируются в российской экономике, включая объекты, базирующиеся на объединении разных форм собственности, имеющие принципиально разные организационные структуры, активно сотрудничающие с организациями в мировом экономическом пространстве, т.е. способствующие реализации процесса глобализации экономики. Причем вопросы глобализации экономики рассматривались докладчиком не только с позиции территориального размещения, имея в виду сотрудничество отдельных стран, но и взаимодействие разноплановых экономических субъектов, которые только совместными усилиями могут решить задачи экологической, социальной и экономической защиты каждого экономического субъекта, отдельных регионов, стран и континентов.

Направления решения этих методологических задач были рассмотрены в докладе заведующего кафедрой учета, анализа и аудита МГУ доктора экономических наук, профессора В.П. Суйца. Продолжая анализировать основные этапы развития анализа, он подчеркнул, что именно анализ становится основой грамотного и всестороннего обоснования управленческих решений при одновременной оценке их реальности, т.е. подготовленности предприятия к реализации принимаемых экономических решений, превращению их в реальные планы развития любого экономического субъекта. При этом в центре внимания в докладе В.П. Суйца были практически две проблемы. С одной стороны, речь шла о необходимости продолжения работ в области формирования достаточного и необходимого информационного обеспечения управления деятельностью экономических субъектов и их отдельных подразделений. При этом подчеркивалась необходимость адресности информации и дальнейшего развития приемов и методов экономического анализа для формирования баз данных, ориентированных на конкретные виды работ в аппарате управления, для принятия определенных групп управленческих решений. В этой связи очень интересно были увязаны вопросы совершенствования информационного обеспечения изменений организационных структур управления, углубления специализации управленческих видов деятельности и, следовательно, уточнения адресности информации для отдельных групп менеджеров, что предполагает усиление аналитической подготовки специалистов всех профилей и менеджеров всех уровней.

С другой стороны, рассматривая информационное обеспечение, профессор В.П. Суйц достаточно четко подчеркнул необходимость более органической увязки информации, характеризующей материально-техническую базу производства, непосредственно состояние отдельных элементов производства, с теми результатами, которые формируются в рамках отдельных подразделений, что обеспечивает объективизацию отдельных подгрупп экономических показателей. Для объективной оценки конечных финансовых результатов деятельности организации большое значение имеет формирование

информации об условиях, в которых функционирует экономический субъект.

В завершение доклада очень четко были сформулированы те принципиальные первоочередные задачи, которые должны быть поставлены в области развития современной методологии и методики бухгалтерского учета, анализа и аудита и в системе подготовки специалистов разного уровня квалификации в этой области.

Следует подчеркнуть, что очень важное значение имел концептуальный доклад доктора экономических наук, профессора, главного научного сотрудника кафедры учета, анализа и аудита МГУ, председателя Правления «Аудиторской Ассоциации Содружество» В.Т. Чая о концептуальных основах развития аудита в России. Докладчик ориентировался на те новые требования, которые выдвигаются сейчас бизнес-сообществом перед аудитом и предполагают большее раскрытие в аудиторских заключениях оценки реального состояния предприятия и возможностей будущего развития. В.Т. Чая большое внимание уделил подготовке концепции развития аудита на ближайшие годы, отметил также дополнительные задачи, которые ставятся перед аудиторским сообществом в связи с переходом в 2017 г. на использование МСА.

Нельзя обойти вниманием доклад О.А. Носовой, генерального директора, члена Правления «Аудиторской Ассоциации Содружество», которая непосредственно продолжила развивать те основные положения, которые были изложены в докладе В.Т. Чая, и четко показала, какие центральные проблемы развития аудиторской деятельности должны быть реализованы в рамках саморегулируемых аудиторских организаций, как должна быть выстроена система сочетания различных видов аудиторской деятельности, изменения концепции разработки заключительных документов контрольных мероприятий для того, чтобы укрепить престиж аудиторской профессии и сделать услуги аудита востребованными со стороны бизнес-сообщества.

Особо необходимо обратить внимание на то, что в составе докладчиков конференции активно были представлены два крупнейших вуза Москвы, в первую очередь представители организатора конференции — МГУ и большая группа представителей Финансового университета при

Правительстве Российской Федерации, которые изложили собственную позицию по обсуждаемым вопросам. Это позволило специалистам обменяться опытом, который они получили в работе с различными группами экономических субъектов при постановке бухгалтерского учета, развитии аналитической работы и совершенствовании контрольно-ревизионных процессов. В частности, доктор экономических наук, профессор В.И. Бариленко (Финансовый университет) очень интересно поставил вопрос о необходимости подготовки наряду с бухгалтерами и аудиторами так называемых бизнес-аналитиков и выдвинул двоякую задачу: с одной стороны, существенного усиления аналитической подготовки всех специалистов экономической специальности, а с другой — формирование профессионального стандарта бизнес-аналитика для реального сектора экономики, подчеркнув, что бизнес-анализ может стать основой, стержнем грамотной постановки управления, разработки методов экономического анализа, которые лягут в основу обоснования управленческих решений. При этом в докладе особое внимание было уделено разработке стратегических решений, а также ориентации при разработке решений не только на собственные результаты деятельности организации, а на учет интересов основных стейкхолдеров, которые регулярно сотрудничают с анализируемым объектом.

В качестве одной из специфических черт данной конференции следует отметить, что многие доклады были направлены на характеристику изменения самого объекта учета, анализа и контроля. Речь идет, прежде всего, о расширении границ и задач деятельности любого экономического объекта, которые в большой мере сказываются на содержании бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия. В этой связи ряд докладов представителей Финансового университета был посвящен характеристике развития отчетности, перехода от совершенствования методологии и технологии составления, глубокого анализа и контроля отчетности отдельных юридических лиц к анализу и аудиту консолидированной отчетности, т.е. отчетности акционерных обществ, в которых консолидация капитала является явной, а также отчетности групп взаимосвязанных предприятий, где нет четкой

консолидации капитала и имущества, т.е. активов предприятия, но выстраивается устойчивое сотрудничество, направленное на изготовление продукции конечного потребления силами всех участников взаимосвязанной цепочки юридически самостоятельных экономических субъектов.

Эта очень важная позиция получила широкое развитие в докладах: доктора экономических наук, профессора О.В. Ефимовой (Финансовый университет), которая поставила основные вопросы анализа финансового капитала; доктора экономических наук М.А. Севрука (Международный университет «Содружество»), главного редактора энциклопедий «Страны и их Содружества», «Россия: федеральные округа и регионы»; доктора экономических наук, профессора О.В. Рожновой (Финансовый университет), которая особое внимание обратила на учет и анализ инновационных процессов в экономических субъектах. Вопросы дальнейшего развития методологии экономического анализа отразили в своих докладах: доктор экономических наук Г.Н. Корнева, профессор кафедры экономики, статистики и информационных технологий Ивановской государственной сельскохозяйственной академии имени Д.К. Беляева; кандидат экономических наук Е.Н. Домбровская, кандидат экономических наук Е.В. Негашев, кандидат экономических наук, профессор В.П. Сиднева (преподаватели Финансового университета).

Следует еще раз подчеркнуть один очень важный момент: именно при широком участии представителей Финансового университета четко были показаны близость научных школ, необходимость их эффективного совместного развития, ведения совместных теоретических и практических исследований по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту.

Весьма интересные доклады представителей Финансового университета были посвящены развитию отчетности как важнейшего объекта аудиторских проверок и базы аудиторской деятельности, расширения границ экономического анализа, учета и аудита в рамках отчетности, составленной в парадигме устойчивого развития и в парадигме интегрированной отчетности. Следует отметить, что близость позиций ученых дает возможность формировать общие, достаточно согласованные рекомендации по

развитию бухгалтерско-контрольных процессов и усилению роли экономического анализа, что позволяет считать возможным использовать рекомендации данной конференции при подготовке документов, которые в настоящее время разрабатываются Минфином России, Советом по аудиторской деятельности и общественными организациями. Эти документы могут быть представлены не только в российские законодательные органы, но и в международные организации, регламентирующие бухгалтерские и контрольные процессы.

Развивая позицию А.Д. Шеремета, В.П. Суйц подчеркнул, что необходимо продумать, как меняется объект аудита и анализа. Он включает не только отчетность, а всю хозяйственную деятельность. В этом плане была поддержана позиция Финансового университета о необходимости развития аудита в широкой концепции, рассматривая не аудит отчетности, а аудит бизнеса. Очень важно отметить, что такая постановка вопроса позволила перекинуть мостик к построению систем внутреннего контроля (СВК), стержнем которых является формирование контрольной среды и полная вовлеченность всех основных менеджеров в процесс выбора оптимальных путей развития производства, при этом рассматривая проблему сокращения времени, отведенного на достижение основных целей и получение наибольшей отдачи от вложенных средств.

В этой связи самостоятельное направление дискуссии было связано с необходимостью формирования СВК для обеспечения устойчивого развития организации. Этот аспект проблемы был развернут в двух направлениях. С одной стороны, в настоящее время центральной концепцией развития аудиторской деятельности является риск-ориентированный аудит, который в соответствии с современными подходами к формированию МСА должен помочь на основе оценки состояния СВК в экономических субъектах выделить особо рискованные зоны, предполагающие усиленный внешний контроль. В заключительных документах аудиторской проверки необходимо привлечь внимание пользователей отчетности к тем направлениям деятельности организации, которые связаны с более высокими рисками. Это позволит предварительно принять меры по минимизации последствий рисков,

которые нельзя устранить, и по предупреждению или смягчению влияния рисков, характерных для конкретных экономических субъектов.

С другой стороны, СВК рассматривается как более широкий подход к контрольной функции, которая не только имеет задачу оценить достоверность полученной информации и правильность постановки бухгалтерского учета, но и помогает выявить резервы экономического субъекта, позволяющие улучшить основные результаты экономической деятельности в рамках сложившейся материально-технической базы. Кроме того, СВК позволяет определить первоочередные направления инновационной деятельности, которая обеспечивает выведение предприятия на более высокие рубежи экономических достижений, устранив внутренние диспропорции и направляя финансовые ресурсы в те области деятельности, от результатов которой в большой мере зависят общие итоги работы крупных систем, т.е. экономического субъекта в целом, а иногда и целой группы экономических субъектов.

Эти вопросы были затронуты в докладах как представителей МГУ, так и Финансового университета (доктора экономических наук, профессор М.В. Мельник, доктора экономических наук О.В. Курныкиной) и других институтов, в частности в докладе представителя Таджикского национального университета доктора экономических наук, профессора А.К. Курбанова.

Следует особо подчеркнуть прозвучавшее на конференции обоснование необходимости перехода от учета, анализа и аудита только экономических процессов в рамках экономического субъекта к учету и отчетности, а следовательно экономического анализа и контроля, на позиции устойчивого развития предприятия, т.е. включить в оценку деятельности предприятия не только экономическую, но и экологическую и социальную результативность и эффективность деятельности. Также подчеркивалась необходимость перехода к интегрированной отчетности, где наиболее полно раскрывается взаимодействие систем управления разных уровней для решения задач всех направлений: экономических, социальных и экологических.

Очень интересно прошла дискуссия о важности широкого использования в рамках аналитической работы внешней информации и ориентации

на оценку устойчивости предприятия с позиций удовлетворенности деятельностью экономического субъекта его основных стейкхолдеров. Положения стейкхолдерской теории нашли очень широкое отражение в докладах специалистов Финансового университета, в частности в докладе доктора экономических наук, профессора В.И. Бариленко, доктора экономических наук, профессора О.В. Ефимовой и доктора экономических наук, профессора О.В. Рожновой.

Профессор О.В. Рожнова подчеркнула необходимость: более широкого раскрытия инновационного анализа, который характеризует прежде всего качество используемой техники; получения соответствующей отдачи от инноваций, которые требуют огромных средств; укрепления и более широкого применения в инвестиционном анализе балансового метода. Она обратила внимание на значимость аудита, которая как раз позволяет определить наиболее рискованные зоны и более взвешенно оценить риск, который может быть вызван неполным учетом стоимости инновационных работ или завышенной оценкой эффективности от их использования. В этом плане О.В. Рожнова очень активно привлекла материалы, которые широко использованы в МСФО, обратив особое внимание на лучшие практики применения МСФО. На необходимость анализа лучших практик применения МСА было отмечено и в докладе профессора В.Т. Чая, который в основном был посвящен основным направлениям и тенденциям развития аудита в условиях укрепления риск-ориентированного подхода.

На конференции интересно был поставлен вопрос и об особенностях привлечения дополнительной информации при постановке учета и контроля на предприятиях с высокой долей участия государственного капитала. Немаловажное значение имело то, что эти проблемы рассматривались не только в целом по национальному хозяйству, но с учетом специфики отдельных отраслей. Так, например, в докладе профессора В.П. Сидневой были подчеркнуты направления совершенствования отчетности в условиях устойчивого развития нефтегазовой отрасли, в докладе кандидата экономических наук, профессора С.Н. Гришкиной (Финансовый университет) — в аграрной сфере, в докладе

кандидата экономических наук А.Ш. Гизятовой (Финансовый университет) — в системе туристического бизнеса. Была отмечена также специфика постановки учета и контроля в организациях не только разноотраслевой направленности, но и различных организационно-правовых форм, в частности специфика учета финансовых вложений в публичных акционерных обществах и их отчетности, роль информационного обеспечения экономического анализа для инвестиционной привлекательности организации.

Заметное внимание на конференции уделялось анализу и аудиту экологической деятельности [доклад кандидата экономических наук Л.В. Чхутиашвили (Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина)], отдельное место было отведено вопросам об органическом единстве постановки учета и проведения анализа на основе не только финансовой, но и управленческой информации, т.е. проблемы управленческого учета и управленческой отчетности также широко обсуждались в дискуссиях.

В этой связи очень активно ставился вопрос об информационном обеспечении системы управления и обосновании необходимости более жесткого подхода к постановке управленческого учета, где в настоящее время формируется большой объем информации, но значительная ее часть остается неиспользованной. Поэтому здесь речь шла не только об увеличении и расширении объектов учета, расширении его горизонта, но и об усилении адресности формируемой информации.

Определенное внимание на конференции было уделено вопросам выбора тех показателей, которые должны подвергаться постоянному мониторингу, тех показателей, которые требуют эпизодического контроля и тех, которые могут быть использованы для оценки, т.е. ретроспективного анализа.

Следует подчеркнуть, что на этой конференции силами ученых разных научных школ были комплексно рассмотрены все аспекты современных задач в области развития учетно-контрольных процессов и аналитической работы.

Но характеристика этой конференции была бы неполной, если бы не была отмечена проблематика, связанная с необходимостью и направлениями изменений системы

образования кадров этой области деятельности, начиная от подготовки специалистов в рамках академического образования, т.е. подготовки бакалавров и магистров, а также специалистов высшего уровня квалификации — аспирантов, и до развития системы профессионального образования, включая подготовку к получению аттестатов аудиторов, аттестатов профессиональных бухгалтеров, а также подготовку и повышение квалификации специалистов этого профиля. В этом плане практически во всех докладах, наряду с теоретико-методологическими и методическими вопросами бухгалтерского учета, анализа и аудита, рассматривались также требования к образовательным стандартам, что становится особо важным сейчас, когда подготовлена серия профессиональных стандартов, где практически сформулированы основные компетенции и требования к уровню подготовки тех специалистов, которые будут задействованы в рамках бухгалтерско-аналитических подразделений аппарата управления, в рамках специализированных аналитических и контрольных организаций, которые широко развиваются в нашей стране.

В частности, большое внимание было уделено критическому отношению к профессиональному стандарту бухгалтера, аудитора, внутреннего контролера и внутреннего аудитора. При этом подчеркивалось, что эти стандарты должны максимально ориентироваться, так же как и все другие стандарты, регламентирующие эту область деятельности, на международные стандарты подготовки специалистов. Этот вопрос был четко поставлен в вступительном докладе доктора экономических наук, профессора А.Д. Шеремета, получил активное звучание в докладе доктора экономических наук, профессора В.И. Бариленко, доктора экономических наук, профессора М.В. Мельник, доктора экономических наук, профессора И.Д. Деминой (Финансовый университет), которые отметили необходимость формирования профессиональных стандартов аналитика для реального сектора экономики, специалиста по управленческому учету.

Решение этих вопросов в современных условиях особенно активно должно учитываться сегодня, поскольку уже начался мониторинг профессиональных стандартов. Правительство Российской Федерации и Минтруда России

выделили достаточно большой период времени для мониторинга и апробации предлагаемых стандартов, чтобы можно было учесть все слабые и сильные их стороны и внести необходимые изменения. В этих условиях органическая увязка профессиональных стандартов с теми требованиями, которые поставлены перед системой подготовки, переподготовки, повышения квалификации сотрудников бухгалтерских, аналитических и контрольных служб экономических субъектов, а также подготовки специалистов для самостоятельных бухгалтерско-контрольных и консультационных фирм, которые являются важнейшей частью инфраструктуры рыночной экономики, должна быть неотъемлемой частью разработки концепции развития этой весьма важной инфраструктурной части экономики России, обеспечивающей снижение информационных рисков как основы для принятия всесторонне продуманных и реалистичных управленческих решений по развитию экономических субъектов, отдельных регионов, крупных производств, отраслей и страны в целом, что будет способствовать реальному обеспечению экономической безопасности страны.

Таким образом, конференция, которая была проведена в МГУ, еще раз показала, что постоянный контакт ученых разных университетов, взаимодействие различных школ, сопоставление тех традиционных подходов, которые характерны для российской бухгалтерско-аналитической школы, постановка принципиально новых вопросов, характеризующих особенности современного этапа экономики, являются очень полезным и могут дать толчок не только развитию экономической науки, но и совершенствованию практики работы в крупных хозяйственных системах в области решения тех задач, которые поставлены в настоящее время перед национальным хозяйством России, в частности ускоренного развития наукоемких отраслей, восстановления индустриального сектора нашей экономики и решения задачи импортозамещения.

Обзор подготовила

**доктор экономических наук, профессор,
профессор Департамента учета,
анализа и аудита Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
М.В. Мельник**

XIV Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета

С 24 по 27 июня 2016 г. в г. Пескара (Италия) прошел XIV Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета (XIV World Congress of Accounting Historians, WCAH — 2016) (далее — Конгресс). I Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета был проведен в 1970 г. в Бельгии. Его инициатором выступил Эрнест Стевелинк (1909–2001) — авторитетный ученый в области истории бухгалтерского учета, постоянный член Академии историков бухгалтерского учета, обладатель премии за глобальный вклад в историю бухгалтерского учета. Проведение конгресса историков, по его мнению, должно было способствовать пропаганде и распространению исторических исследований в области бухгалтерского учета. Конгресс постановил учредить централизованную организацию, призванную поддерживать международное сотрудничество в этой области и регулярно созывать мировые конгрессы. В 1973 г. по инициативе Гари Джон Превица образована Международная академия историков бухгалтерского учета, и с этого времени конгрессы стали частью деятельности академии. Конгрессы проводятся один раз в 4 года в различных странах.

В этом году Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета собрал свыше 200 специалистов в области истории бухгалтерского учета из более чем 20 стран мира. На Конгрессе было представлено 98 докладов. Среди них — результаты исследований таких выдающихся ученых в области истории бухгалтерского учета, как Д. Александер, Р. Бейкер, Дж. Галаси, Д. Гомес, Р. Маквей, П. Миллер, Б. Мерино, К. Напье, Г. Дж. Превиц, А. Сангстер, С. Сервалли, Г. Стонер, С. Уолкер, К. Хоскин, Д. Эдвардс и многих других. Организационный комитет возглавил профессор Университета им. Габриэле д'Аннунцио Массимо Сарджиаккомо (г. Пескара, Италия).

Дискуссии, развернувшиеся во время пленарного и секционных заседаний Конгресса, показали, что историки бухгалтерского учета продолжают поиски новой методологии исторических исследований. Традиционный подход в исследовании эволюции бухгалтерского учета представляет его как последовательное развитие учетных методов, связанное с усложнением задач, встающих перед системами управления экономическими субъектами. Приверженцы «новой истории бухгалтерского учета» выступают с критикой традиционалистов за их ограниченный взгляд на причины эволюции методов бухгалтерского учета. Основой для объединения позиций этих ученых является концепция «нового реалистического экономического рационализма». Не отвергая приоритета экономических факторов в развитии методов бухгалтерского учета, ученые включают в орбиту исследования изучение и других сторон жизни общества и бизнеса: политической, культурной, социальной.

Кроме того, на Конгрессе острую дискуссию вызвали вопросы источниковедческого характера. Многие западные ученые сегодня считают, что все проблемы ранней истории бухгалтерии разрешены исследователями прошлого столетия. Это позиция очень удобна для оправдания прекращения архивных разработок, проведение которых очень трудоемко и требует знания староитальянского языка. Однако существует и другая точка зрения, которой, в частности, придерживаются и российские исследователи М.И. Кутер и М.М. Гурская. По их мнению, многие ранние исследования требуют уточнений. В качестве подтверждения профессор М.И. Кутер приводит интересные примеры, когда отдельные записи банковского документа 1211 г. двумя авторитетными учеными (Дж.А. Ли и А. Мартинелли) переводятся с противоположным смыслом.

Следует отметить, что в последние годы значительно вырос интерес к истории бухгалтерии у российских ученых. Расширяется география учебных заведений, представители которых являются членами Международной академии историков бухгалтерского учета, а также пишущих в данном направлении науки. Долю презентаций наших соотечественников в общем количестве представленных работ наглядно характеризует *таблица*.

Как видим, наибольшее число докладов представлено итальянскими коллегами — организаторами конгресса (26, или 26,6%), что в конечном счете и логично. Здесь в первую очередь следует выделить доклад П. Андрея, Р. Бейкера и М. Сарджиаккомо, посвященный жизни и

творчеству основоположника науки об истории бухгалтерии Фабио Бесты.

Наряду с другими заслугами великого итальянского ученого, особое внимание было обращено на вклад Ф. Беста в развитие бухгалтерского учета общественного сектора Италии в начале XX в. Исследователи впервые представили неизвестный труд Ф. Беста «Уроки государственной бухгалтерии», в котором изложен проект сохранения архивов Венецианской республики. Благодаря усилиям Ф. Беста, изменениям, внесенным в законодательство под влиянием его идей, сегодня исследователи всего мира, а для нас очень важно, что в том числе россияне, принимают участие в исследовании итальянских архивов.

Распределение презентаций XIV Всемирного конгресса историков бухгалтерского учета по странам участников

Страна	Количество докладов	Доля докладов, %
Италия	26	26,6
Турция	18	18,4
Великобритания	11	11,2
Россия	10	10,2
США	8	8,2
Австралия	4	4,1
Испания	3	3,1
Португалия	3	3,1
Франция	3	3,1
Япония	2	2,0
Бразилия	1	1,0
Индия	1	1,0
Индонезия	1	1,0
Ирландия	1	1,0
Канада	1	1,0
Китай	1	1,0
Колумбия	1	1,0
Нидерланды	1	1,0
Новая Зеландия	1	1,0
Северная Корея	1	1,0
Всего	98	100,0

Интересен доклад, выполненный итальянскими учеными С. Адамо и Р. Фаселью совместно с англичанином Дэвидом Александером: «Время и бухгалтерский учет в Средневековье». Авторы посвятили исследование ранней практике формирования финансовой отчетности в XIV в. Правда, их интересный труд основывался не на архивных материалах, а литературных источниках.

Как всегда, была значительна турецкая команда (18 презентаций, или 18,4%), возглавляемая одним из авторитетнейших ученых данной научной школы Октаем Гюемли. Здесь особо следует выделить презентацию Ф.К. Эртаса, И.Х. Алпаслана и Ю. Акдемира «Период создания анатолийской бухгалтерской культуры 1350–1500 гг.», посвященную методикам учета, применяемым в государственных структурах Османской империи. Похоже, что это исследование является продолжением презентации, представленной на предыдущем конгрессе в г. Ньюкасле.

Активное участие в Конгрессе приняли британские ученые, где на первых ролях были весьма авторитетные представители лондонской Высшей школы экономики и политических наук Питер Миллер и Кейт Хоскин. Доклад П. Миллера «Генеалогия банкротства» открывал пленарное заседание Конгресса. Выступление одного из самых авторитетных ученых отличалось широтой раскрытых проблем: от задач современной исторической науки в области бухгалтерии до важнейших положений современного управленческого учета.

Доклад К. Хоскина был подготовлен совместно с коллегой по лондонской Высшей школе экономики и политических наук профессором Ричардом Макве. Последний уже много лет поддерживает с российскими учеными научные и дружеские отношения. Он читал лекции в Санкт-Петербурге и Владивостоке. В год 520-й годовщины выхода в свет трактата Луки Пачоли Р. Макве выступил в Лондоне с докладом «Трактат Пачоли и лучшие книги о нем», где среди 20 представленных книг был российский вариант перевода Пачоли, подготовленный профессором М.И. Кутером (2009 г.).

В г. Пескара лондонцы уделили внимание вкладу Ж.Б. Кольбера в процесс подготовки

Коммерческого кодекса Франции, развитию налогового администрирования в эпоху королей Людовика XIV и Людовика XV. Ж.Б. Кольберу принадлежит новаторство применения двойной записи для регистрации фактов сбора государственных налогов. Министр финансов Франции уделял большое внимание проверке налоговых реестров с целью контроля ошибок, упущений или противоречий.

Профессор из Шотландии Стив П. Уолкер, ранее известный как организатор регулярных конференций по истории бухгалтерии в г. Кардиффе, выступил с докладом «Бухгалтеры и Первая мировая война». Как известно, бухгалтерия всегда считалась делом «сильного» пола, а в Великобритании это не подлежало сомнению. С.П. Уолкеру принадлежит несколько публикаций, посвященных роли женщин (при этом положительной) в нашей профессии. В то же время он считает, что в период мировой войны произошел кризис бухгалтерской профессии, снизилась требовательность к бухгалтерским данным со стороны государства. Причину С.П. Уолкер видит в нехватке мужчин и «проникновении» в профессию женщин, как правило, без специального образования и необходимых знаний. После войны монополия мужчин (особенно на первых ролях) сохранилась, однако женщины закрепились в профессии.

Как всегда, доклад шотландца Алана Сангстера не мог не вызвать полемики. Один из наиболее авторитетных современных исследователей истории возникновения и развития двойной бухгалтерии, биографии Луки Пачоли и его творчества остановился на спорных трактовках отдельных моментов из жизни «отца бухгалтерии», особенно вытекающих из публикаций Р. Тейлора, подверг критике утверждение Аиды Си относительно двух параллельных изданий трактата (в Венеции и Флоренции), охарактеризовал гуманистическую направленность произведения, желание автора помочь читателям овладеть искусством бухгалтерии.

В то же время не обошлось без критических замечаний в адрес докладчика. Профессор М.И. Кутер был категорически против утверждений, что в трактате нет спорных мест, и что Пачоли не привел пример пробного баланса, так как считал, что это должны сделать

последующие авторы. Профессор М.И. Кутер считает, что Пачоли, отличный педагог, снабдивший трактат множеством примеров в каждом отдельном случае, до конца не понимал роль и назначение «пробного» баланса «Summa sumptuum». По утверждению Эдварда Перагалло, баланс, построенный по сальдо до переноса их в новую главную книгу, вообще не являлся пробным балансом. Отсутствие надлежащего примера в данном случае привело к ошибкам Доминико Манцони, который построил пробный баланс по равным итогам оборотов закрытых счетов (1540 г.). В 1914 г. Дж. Джейсбик, впервые переводя трактат на английский язык, вместо сальдового баланса предложил строить «оборотный», хотя известно, что в эпоху Пачоли и еще 200 лет после него такие балансы никто не строил. А сколько споров вызвал этот момент в России буквально до 2009 г.

Российскую историческую школу представляли исследователи МГУ имени М.В. Ломоносова, Санкт-Петербургского государственного университета, Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Кубанского государственного университета и Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Для россиян М.И. Кутера и В.Я. Соколова данный конгресс был четвертым, при этом на трех из них они представили доклады.

В г. Пескара с интересом был заслушан доклад профессора В.Я. Соколова, посвященный периодизации российских исследований в области историографии бухгалтерского учета. Особое внимание докладчик уделил вкладу в науку выдающегося ученого профессора Я.В. Соколова, который был первым членом Международной академии историков бухгалтерского учета и первым российским докладчиком на конгрессах (2004 г.).

Питерскую научную школу истории бухгалтерского учета, основателем которой был профессор Я.В. Соколов, на Конгрессе представляли: доценты Д.А. Львова и И.Н. Львова с докладом об интересных фактах из биографии профессора Н.А. Блатова; доценты Е.И. Зуга и С.Н. Карельская с исследованием о различных вариантах системы тройной записи; В.Я. Соколов, Д.А. Львова и Ю.Н. Гузов с докладом о развитии аудита в постсоветской России; В.Я. Соколов и

С.Н. Карельская с исследованием о деятельности российских профессиональных бухгалтерских сообществ в конце XIX в.

Профессор М.И. Кутер и возглавляемый им коллектив исследователей из Кубанского государственного университета (М.М. Гурская, А.М. Мусаэлян, Д.Н. Алейников, Р.А. Багдасарян и др.) представили на Конгрессе итоги многолетних исследований о развитии методов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в средневековой Италии. Доклады, подготовленные под руководством профессора М.И. Кутера, были с интересом восприняты в трех секциях Конгресса, так как они отличаются тщательностью в работе с архивными источниками, использованием инструментария математического и логического моделирования, четкостью и оригинальностью представленных выводов.

Коллективом авторов из числа преподавателей кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета (профессор М.А. Вахрушина, доцент Д.В. Назаров, доцент М.И. Сидорова) на Конгрессе был представлен доклад «Двойная запись в учете дворцового хозяйства Екатерины II (по документам Московской Дворцовой Конторы 1774–1786 гг.)», основанный на исследованиях архивных источников Российского государственного архива древних актов (РГАДА). Исследователями в докладе обоснована закономерность первых попыток применения метода двойной записи в российской учетной практике именно в учете государственного хозяйства. Вопрос о фактическом применении метода двойной записи в бухгалтерской практике России в данный период времени является недостаточно исследованным. Трудности в его разрешении связаны в большей степени с тем, что авторы работ по истории бухгалтерского учета обращались до сих пор лишь к литературным источникам эпохи, а исследованием архивных документов занимались специалисты других областей исторического знания (история государственного управления, история налогообложения, история морского флота и т.д.). Проведенное исследование архивных документов РГАДА привело коллектив авторов из Финансового университета к выводу, что в основе развития российской учетной техники лежит государственное принуждение в сфере

контроля и регулирования налогообложения. Это принуждение требовало соответствующих инструментов для своего осуществления. Метод двойной записи призван был стать в конце XVIII в. одним из таких инструментов.

С большим вниманием был заслушан доклад Марии Рябовой из МГУ имени М.В. Ломоносова, представляющей научную школу академика Российской академии наук, профессора С.П. Карпова. Презентация посвящена архивным исследованиям бухгалтерских книг семьи Соранцо (Венеция, 1406–1434 гг.). Как известно, в государственном архиве г. Венеции хранятся две книги. Одна книга, которая велась в реальной жизни, другая — была подготовлена для судебного процесса с целью уточнения и распределения суммы финансового результата. Кроме продемонстрированных знаний исторических начал бухгалтерии и староитальянского языка, автор показал владение «российским» методом исследования — логико-аналитического блок-схемного моделирования.

Конечно, нельзя не упомянуть о представителях американской делегации, принимавших участие в конгрессе. В первую очередь следует упомянуть Гари Джон Превица, почетного профессора Университета Кейс Вестерн Резерв, внесенного в Зал славы бухгалтерского учета, одного из основных создателей Международной академии историков бухгалтерского учета, бывшего президента Американской ассоциации

бухгалтеров (ААА). Профессор Г.Дж. Превиц — истинный друг российских ученых, всегда готовый оказать им помощь и поддержку. Он член Международного редакционного совета журнала «Учет. Анализ. Аудит». В его докладе «Взгляд на изучение прошлого» обращено внимание на то, что сегодня ограниченное число ученых в мире занимаются историографическими и биографическими исследованиями в области учета. Это объясняется сложностью данного направления, трудностью выбора объекта исследования и его обоснованием.

Профессор Глория Волмерс поведала о требованиях к компаниям американских и английских властей в начале прошлого столетия регулярно представлять Отчет о прибылях и убытках. Это связано с требованием законодательства США (1909 г.) выплаты налога на доходы компаний.

В последний день Конгресса, 27 июня, состоялась передача эстафеты итальянскими организаторами россиянам — следующий Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета пройдет в 2020 г. в России, в г. Санкт-Петербурге.

Обзор подготовила
*доктор экономических наук, доцент,
профессор Департамента учета,
анализа и аудита
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
М.И. Сидорова*



**ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

проводит

III Международный финансово-экономический форум

«ЛОВУШКА „НОВОЙ НОРМАЛЬНОСТИ”»

Сайт форума: www.forum24.fa.ru

Дата проведения:
22–24 ноября 2016 г.

Место проведения:
г. Москва, Финансовый университет

**Предварительная программа форума
22 ноября**

- с 10.00 до 13.00 — пленарное заседание;
- с 14.00 до 17.00 — открытая лекция лауреата Нобелевской премии по экономике Джозефа Стиглица (Joseph Stiglitz).

23 ноября

- с 10.00 до 18.00 — проведение научных конференций.

24 ноября

- с 10.00 до 18.00 — молодежная программа.

Конференции второго дня форума:

1. Финансы, деньги, кредит, банки: источники роста или рисков?
2. Стабильность против изменчивости: в поиске лучшей модели правового регулирования экономики.
3. Можно ли расти без «новой нормальности»? Стратегические инициативы развивающихся экономик.
4. Промышленная политика против «новой нормальности».
5. «Новая нормальность» и российское общество. Социальное измерение.
6. Что день грядущий нам готовит? Споры ученых о будущем экономики и стимулировании экономического роста.
7. Региональное измерение экономики: рецепты экономического роста для территорий.
8. Новые инструменты управления бизнесом: прорывные инновации в финансах и банкинге.
9. Системный кризис экономики — мир в поисках новой модели.