

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

№ 3 / 2015

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

Accounting. Analysis. Auditing

International Scientific and Practical Journal

№ 3 / 2015

EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

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

EDITORIAL BOARD MEMBERS

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

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

Учет. Анализ. Аудит

Международный научно-практический журнал

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, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University (Russia)

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

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

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

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

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.
Свидетельство о регистрации
№ ПИ ФС77-59033
от 18 августа 2014 г.

Учредитель
**ФГБОУ ВПО «Финансовый
университет
при Правительстве
Российской Федерации»**

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

Заведующий редакцией
научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающий редактор
С. И. Гализдра

Корректор
Е. В. Маурина

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

Верстка
С. М. Ветров

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

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

Оформление подписки
в любом отделении
«Почта России»
по объединенному каталогу
«Пресса России» — подписной
индекс **94058** или в редакции
по тел.: **8 (499) 943-93-31**,
e-mail: **iri-ratnikova@yandex.ru**,
Ратникова Ирина Юрьевна

Адрес редакции:
123995, ГСП-5, Москва,
ул. Олеко Дундича, 23, корп. 1,
к. 104

Тел.: 8 (499) 277-28-05
www.fa.ru
E-mail: **uaa@fa.ru**

Подписано в печать:
23.06.2015
Формат 60 × 84 1/8
Заказ № 524 от 23.06.2015
Отпечатано
в ООП Издательства
Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

И.Р. Сухарев

**Проблемы структурирования
бухгалтерского баланса 6**

Л.В. Попова

**Исследование учетно-
аналитической системы
деятельности экономических
субъектов в аспекте научного
развития теории и методологии
учета 27**

Е.Н. Орёл, О.Е. Орёл

**Центральные поля траекторий
в задачах оптимального
управления и вариационного
исчисления 35**

ТЕОРИЯ УЧЕТНО- КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*И.А. Слободняк,
Т.Г. Арбатская*

**Единая теория бухгалтерского
учета как необходимое
и достаточное условие
формирования единого учетного
пространства 43**

*Т.Ю. Серебрякова,
О.Г. Гордеева*

**Тенденция укрепления внутреннего
контроля в коммерческих
организациях 54**

Н.А. Казакова, М.Б. Кисничян

**Экспресс-анализ и оценка
предпринимательских рисков
производственной компании . . . 61**

М.Е. Грачёва

**Актуальные проблемы
информационного обеспечения
финансового анализа 67**

СТАНДАРТИЗАЦИЯ

Р.П. Булыга

**Концепция формирования
профессиональных стандартов
в области бухгалтерского учета
и аудита 75**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

М.И. Сидорова

**Информационные технологии
как неотъемлемый элемент
современной модели
бухгалтерского учета 82**

*Г.Я. Остаев, С.Р. Концевая,
Г.Р. Концевой, А.А. Алборов*

**Организация и методика
внутреннего контроля
учета затрат
в сельском хозяйстве 93**

ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

Ж.А. Кеворкова

**Место дисциплины «Экономическая
экспертиза» в учебных планах
подготовки магистрантов при
формировании профессиональных
компетенций 109**

АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

В.А. Радина

**Создание новых методологических
подходов по финансовому
управлению 115**

НОВОСТИ

**Высшее образование по новым
стандартам: перезагрузка
образовательных программ . . . 122**

**Роль учетно-экономического
образования в карьерном росте
специалиста 125**

AUTHORS' OPINIONS AND DISCUSSIONS

Igor R. Sukharev
**The Problems of Balance
 Sheet Structuring**6

Ludmila V. Popova
**Research of Accounting Analytical System
 of Economic Entity Activities from the Standpoint
 of Scientific Development of Accounting Theory
 and Methodology**27

Evgeny N. Orel, Olga E. Orel
**Central Fields of Trajectories
 in Problems of Optimal Control
 and Calculus of Variations**35

THEORY OF ACCOUNTING
AND CONTROL

Ilya A. Slobodnyak, Tatyana G. Arbatskaya
**The Unified Theory of Accounting
 as a Necessary and Sufficient Condition
 for the Formation of the Single
 User Space**43

Tatyana Y. Serebryakova, Olga G. Gordeeva
**Internal Control Strengthening Tendencies
 in Commercial Companies**54

Natalia A. Kazakova, Maria B. Kisnichyan
**Rapid Analysis and the Evaluation
 of Entrepreneurial Risks
 of a Production Company**61

Marina E. Gracheva
**Acute Problems of the Informational Support
 of Financial Analysis**67

STANDARDIZATION

Roman P. Bulyga
**The Concept of Professional Standards
 Formation in Auditing and Accounting**75

TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

Marina I. Sidorova
**Information Technology as an Integral Part
 of Accounting System**82

*Gamlet Y. Ostaev, Stanislava R. Kontsevaya,
 Gregory R. Kontsevov, Arthur A. Alborov*
**Organization and Methods of Internal Control
 of Cost Accounting in Agriculture**93

EDUCATIONAL TECHNOLOGIES

Zhanna A. Kevorkova
**The Role of the Academic Subject «Economic
 Expertise» in the Curriculum for Master
 Degree Students in Forming their Professional
 Competence**109

PRACTICE ANALYSIS

Vera A. Radina
**Creating New Methodological
 Approaches to Financial Management**115

NEWS

**Higher Education according to New Standards:
 Resetting Educational**122

**Education in the Career Advancement
 of a Professional**125

УДК 657.01

Проблемы структурирования бухгалтерского баланса

СУХАРЕВ ИГОРЬ РОБЕРТОВИЧ,

кандидат экономических наук, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: suharevy@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье проводится критический анализ одного из наиболее слабых мест Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – требований к структурированию статей в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе). Для формализации традиционного деления активов и обязательств на текущие и нетекущие в МСФО используются не согласованные между собой критерии. Ключевые понятия, описывающие эти критерии, не определены. Никаких попыток идентифицировать общий принцип для дифференциации активов и обязательств не предпринимается. Казуистичность критериев не позволяет найти адекватные решения для многих типовых хозяйственных ситуаций, примеры которых приводятся в статье. Правоприменительная практика оказывается двойственной и непоследовательной. Альтернативный вариант сортировки активов и обязательств в порядке их ликвидности вообще оказался практически нереализуемым. Для решения описанных в статье проблем автор предлагает модифицировать структуру бухгалтерского баланса, в частности отказаться от деления финансовых активов на текущие и нетекущие, выделив их в отдельный раздел. При этом для нефинансовых активов установить в качестве принципа их дифференциации участие в обычном операционном цикле, а для обязательств – срок их погашения.

Ключевые слова: активы/обязательства; отчет о финансовом положении; баланс; ликвидность; текущие/нетекучие; оборотные/внеоборотные; долго-/краткосрочные.

The Problems of Balance Sheet Structuring

IGOR R. SUKHAREV,

Candidate of Economics, Head of the Accounting and Reporting Methodology of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: suharevy@mail.ru

ABSTRACT

The article contains the critical analysis of one of the weakest points of IFRS, namely the requirements to structuring accounts in the statement of financial position (balance sheet). In accordance with the IFRS non compliant criteria are used to formalize traditional categorization of assets and liabilities into current and non-current. Key terms to define these criteria are not defined either. No attempts to identify the general principle of how to differentiate assets and liabilities have been made. Casuistic nature of such criteria makes it impossible to find adequate solutions for many common business situations exemplified in the article. The implementation practices are inconsistent and dualistic. The alternative option of ranging assets and liabilities in order of their liquidity is not applicable at all. To solve the problems mentioned above the author proposes to modify the structure of the balance sheet, that is to opt out of the financial assets classification into current and not current and to put them into a separate category. The following principles of differentiation are suggested: for nonfinancial assets – their use within an ordinary operating cycle and for liabilities – their maturity.

Keywords: assets/liabilities; statement of financial position; balance sheet; liquidity; current/non-current; short-/long-term.

Сразу скажу, что обратиться к структуре бухгалтерского баланса меня побудила статья А.Д. Черкая «Критический анализ требований МСФО к Отчету о финансовом положении», опубликованная недавно в журнале «Аудитор» [1], а также многочисленные огрехи Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в этой части.

Альтернативные группировки балансовых статей

Бухгалтерский баланс или, как его теперь называют в МСФО, отчет о финансовом положении с точки зрения его структуры представляет собой систематизированный перечень статей активов, обязательств и капитала экономического субъекта, измеренных в денежных единицах по состоянию на заданный момент времени — на отчетную дату [2, с. 86–100]. Здесь рассматривается вопрос, как именно этот перечень должен систематизироваться.

Традиционно активы и обязательства делятся на текущие и нетекущие. На практике используются и другие термины для обозначения тех же самых категорий — оборотные и внеоборотные, краткосрочные и долгосрочные. Это разделение настолько прочно вошло в практику составления финансовой отчетности, что нашло закрепление в шаблонах форм бухгалтерского баланса, используемых в разных странах мира, в бухгалтерских стандартах и различных нормативных правовых актах, регулирующих вопросы составления отчета о финансовом положении. Так, например, в России бухгалтерский баланс, согласно его утвержденной форме, состоит из пяти разделов¹:

АКТИВ	ПАССИВ
I. Внеоборотные активы	III. Капитал и резервы
II. Оборотные активы	IV. Долгосрочные обязательства
	V. Краткосрочные обязательства

В этих пяти разделах выражается наиболее широко распространенная общая структура бухгалтерского баланса. Попадание статьи баланса в ту или иную категорию влияет на решения, принимаемые на основе финансовой отчетности ее

пользователями. Зачастую это влияние приобретает непосредственные формы. В частности, на основе соотношения сумм по названным категориям рассчитывается ряд наиболее распространенных коэффициентов финансового анализа [3].

В целом необходимость обособления текущих активов и обязательств от нетекущих обусловлена потребностью пользователей финансовой отчетности оценивать оперативную устойчивость бизнеса, выражающуюся в способности активов своевременно генерировать достаточно денег, чтобы оплачивать текущие долги. В этом контексте очень важна такая характеристика активов, как их ликвидность. Между тем обособление текущих активов — это совсем не то же самое, что обособление высоколиквидных активов [4]. Это видно, как минимум, непосредственно из МСФО.

Так, в соответствии с п. 60 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» «организация должна представлять в своем отчете о финансовом положении текущие и нетекущие активы, а также текущие и нетекущие обязательства, как отдельные классы статей в соответствии с пунктами 66–76, за исключением случаев, когда представление на основе степени ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию»². Здесь довольно ясно деление статей бухгалтерского баланса по степени ликвидности рассматривается в качестве альтернативы делению этих статей на текущие и нетекущие. Еще более отчетливо об этом говорится ниже в п. 63: «Для некоторых организаций, таких как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает информацию, которая надежна и более уместна, чем представление с подразделением статей на текущие и нетекущие...»³ [5].

² Перевод текста: **An entity shall present current and non-current assets, and current and non-current liabilities, as separate classifications in its statement of financial position in accordance with paragraphs 66–76 except when a presentation based on liquidity provides information that is reliable and more relevant.**

* Здесь и далее перевод текста МСФО с английского языка на русский приводится в авторской редакции. — *Прим. ред.*

³ Перевод текста: **For some entities, such as financial institutions, a presentation of assets and liabilities in increasing or decreasing order of liquidity provides information that is reliable and more relevant than a current/non-current presentation...**

¹ Приложение 1 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 04.12.2012).

Итак, деление активов и обязательств экономического субъекта на текущие и нетекущие и сортировка этих активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности — это разные альтернативные взаимоисключающие способы представления статей в отчете о финансовом положении. Это понятное и четко следующее из норм МСФО утверждение совсем не так понятно и однозначно при его практическом применении.

Нестыковка двух классификационных основ

Даже на первый взгляд позиционирование указанных выше способов в качестве двух взаимоисключающих альтернатив выглядит странным и необоснованным. Ведь оба разреза информации — и отделение текущих статей от нетекущих, и порядок ликвидности — для пользователя финансовой отчетности бесспорно полезны. При проведении финансового анализа экономического субъекта коэффициенты ликвидности рассчитываются не только в отношении финансовых институтов, но и в отношении компаний реального сектора. Но за неимением подходящей информации расчет коэффициентов ликвидности приходится делать не на основании сортировки статей бухгалтерского баланса по ликвидности, а на основании деления этих статей на текущие и нетекущие.

Конечно, требовать в этой связи представления двух балансов нерационально. Но почему авторы МСФО решили, что бухгалтер не сможет совместить оба способа представления в одном бухгалтерском балансе? Например, разделить активы и обязательства на разделы, текущие и нетекущие, а внутри этих разделов сортировать статьи по ликвидности.

Это попытался сделать А.Д. Черкай в своей статье, упомянутой в самом начале. Он тоже цитирует МСФО (IAS) 1 в части требования к классификации статей в отчете о финансовом положении. Однако его последующие рассуждения и выводы построены так, будто между делением статей баланса по срочности и по ликвидности нет никакой альтернативности, как если бы это были признаки одной классификации. Сначала он сортирует по ликвидности указанные выше пять классических разделов баланса, располагая их в порядке увеличения и уменьшения ликвидности и называя это двумя типами баланса МСФО [1, с. 52, табл. 1]. Затем он делит каждый из разделов активов и обязательств на финансовые и нефинансовые статьи. Получившиеся подразделы он тоже располагает в порядке

увеличения и уменьшения ликвидности, называя это двумя типами идеального баланса МСФО [1, с. 54, табл. 2].

Но дальше этого уровня совмещение двух ракурсов дифференциации активов и обязательств у А.Д. Черкай не пошло. Его попытка представить в порядке ликвидности сами статьи активов и обязательств внутри выделенных разделов явно неудачна [1, с. 57, табл. 4]. Например, результаты исследований и разработок оказались ликвиднее инвестиционного имущества, переводы в пути и денежные средства с ограничениями оказались ликвиднее, чем касса и расчетные счета, и т.д. Создается впечатление, что автор, заявляя о сортировке статей баланса по ликвидности, имел в виду лишь разделы, в которых группируются эти статьи, но не сами статьи внутри этих разделов.

Так в чем же дело? Почему бы не развить идеи А.Д. Черкай, исправив его ошибки, и не создать действительно «идеальный» баланс, в котором деление активов и обязательств на текущие и нетекущие будет органично соседствовать с их сортировкой по ликвидности? Идея замечательная, но в отношении ее реализации я чувствую гораздо больше скепсиса, чем энтузиазма. Если бы все было так просто, то уже давно кто-нибудь это сделал бы. Откровенно говоря, я еще ни разу ни от кого слышал и не читал какие-либо внятных объяснений, как должны в отчете о финансовом положении соотноситься между собой дифференциации статей на текущие/нетекущие и по степени ликвидности.

Проблемы здесь начинаются сразу же с бросяющегося в глаза противоречия требования МСФО (IAS) 1. Так, в последнем предложении того же п. 60 говорится, что «в случае применения этого исключения (представление активов и обязательств на основе ликвидности) организация должна представлять **все** [выделено мной. — И.С.] активы и обязательства в порядке ликвидности»⁴. Однако четырьмя пунктами ниже, в п. 64, говорится ровно обратное: «При применении пункта 60 предприятию разрешается представлять часть своих активов и обязательств с разделением на краткосрочные и долгосрочные, а других — в порядке ликвидности, если это обеспечивает надежную и более уместную информацию. Необходимость в использовании смешанной

⁴ Перевод текста: **When that exception applies, an entity shall present all assets and liabilities in order of liquidity.**

основы представления может возникнуть в тех случаях, когда предприятие осуществляет различные неоднородные виды деятельности»⁵ [5].

Вот вам и стандарт! Выделенное жирным шрифтом правило говорит, что, если уж ты применяешь альтернативный вариант, то будь добр, применяй этот вариант ко всему, что у тебя есть в балансе. А набранное обычным шрифтом пояснение к этому правилу говорит: можешь применять оба варианта выборочно к разным кусочкам своего баланса, как сочтешь нужным. Я уже двадцатый раз перечитываю эти пункты, не веря своим глазам, и чувствую, что здесь кроется какая-то тайна. Возможно, авторы стандарта хотели просто подчеркнуть, что организация должна проранжировать в порядке ликвидности все без исключения статьи, которые она не разделила на текущие и нетекущие. Но об этом остается только догадываться.

Конечно, можно порассуждать о том, что жирным шрифтом в МСФО выделяются сами правила. Их-то и следует применять. Они-то и являются стандартами, а обычным шрифтом набраны только пояснения к правилам. Если пояснение противоречит правилу, то правило приоритетно, аналогично тому, как закон приоритетен над принятым в его исполнение нормативным актом органа исполнительной власти. Значит, п. 60 превалирует над п. 64. Однако в преамбуле к стандарту, заключенной в черную рамочку, сказано: «Международный бухгалтерский стандарт 1 «Представление финансовой отчетности» состоит из пунктов 1–140 и Приложения. Все пункты имеют одинаковую силу»⁶ [5]. Значит, жирный шрифт равноправен с обычным⁷. И при этом предмет п. 60 общий по сравнению с частным специальным предметом п. 64. А частная

специальная норма всегда имеет приоритет перед общей нормой. Значит, п. 64 превалирует над п. 60.

Хочется оставить эти логические упражнения для юристов и вернуться к существу вопроса. Проблема, видимо, кроется в содержании самих признаков, применяемых для классификации статей бухгалтерского баланса.

Основа деления балансовых статей на текущие и нетекущие

В связи с идентификацией основы для группировки статей отчета о финансовом положении бросается в глаза асимметрия в наименовании разделов российской формы бухгалтерского баланса. Активы делятся на «внеоборотные» и «оборотные», тогда как обязательства делятся на «долгосрочные» и «краткосрочные». Что это? Желание подчеркнуть, что в разделении активов и обязательств заложены разные основы? Но тогда почему этой разницы не видно в критериях разделения? Пункт 19 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 требует делить активы так же, как и обязательства, «в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные», устанавливая общий критерий разделения статей. Но потом в следующем же п. 20 долгосрочные активы незаметно превращаются во внеоборотные, а краткосрочные активы — в оборотные⁸.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1, послуживший основой для ПБУ 4/99, хотя и содержит более подробные нормы, но в понимание принципа дифференциации статей отчета о финансовом положении ясности не добавляет. И активы, и обязательства делятся на «текущие» и «нетекущие». При этом содержание признаков, используемых для такого разделения, очень размыто. Пункты МСФО (IAS) 1, посвященные данному вопросу (пп. 60–76), пестрят двусмысленными терминами, определения которых нигде не даются [5]. Мало того, если у признака альтернативной классификации статей баланса есть хотя бы свое название — «ликвидность», то признак основной классификации даже имени своего не имеет. Что это за признак, по которому активы и обязательства делятся на текущие и нетекущие? Из МСФО (IAS) 1 мы определенно знаем только то, что это не

⁵ Перевод текста: In applying paragraph 60, an entity is permitted to present some of its assets and liabilities using a current/non-current classification and others in order of liquidity when this provides information that is reliable and more relevant. The need for a mixed basis of presentation might arise when an entity has diverse operations.

⁶ Перевод текста: International Accounting Standard 1 *Presentation of Financial Statements* (IAS 1) is set out in paragraphs 1–140 and the Appendix. All the paragraphs have equal authority.

⁷ Все время удивляюсь такой манере. Если специально подчеркивается равноправие всех пунктов, то зачем же тогда намеренно используются разные шрифты? Чтобы специально сбить с толку? Или чтобы потом можно было интерпретировать по-разному то, что написано?

⁸ 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).

ликвидность. Но тогда что? Срочность? Оборачиваемость? Или, может быть, *текучесть*?

Пункт 62 МСФО (IAS) 1 содержит по этому поводу путанные объяснения, которые в целом сводятся к обороту актива или обязательства в рамках обычного операционного цикла. Однако критерии разделения, установленные в пп. 66 (для активов) и 69 (для обязательств), слабо согласуются с этими объяснениями. Участие в операционном цикле — это всего лишь один из четырех критериев (подп. «а» в пп. 66, 69). Оставшиеся три критерия имеют совсем другие основы [5].

Критерии в подп. «b» — предназначение для торговли — охватывают довольно узкую категорию статей. Причем определение, что такое быть предназначенным для торговли, имеется в МСФО лишь в отношении финансовых инструментов [6]. Что такое предназначенный для торговли нефинансовый актив или обязательство и чем он отличается от предназначенного для продажи, неизвестно. Критерии в подп. «с» привязывают дифференциацию активов и обязательств к сроку их реализации (погашения) — меньше или больше 12 мес. Объяснения в п. 67 подчеркивают этот критерий, говоря о том, что характер у нетекущих активов «долгосрочный» (long-term). Наконец, критерии в подп. «d» — это по существу и не критерии вовсе. В отношении активов это просто императив — деньги и их эквиваленты являются текущими активами. В отношении обязательств это просто уточнение критерия подп. «с» в отношении срока погашения обязательства для частного случая.

Вообще в этом пестром наборе каждый из четырех критериев как будто исполняет свою сольную партию независимо от остальных. Объединение их в «квартет» выглядит нарочитым. Как бы извиняясь за то, что стандарт предлагает для классификации набор из разных по характеру критериев, п. 67 говорит, что организация может использовать для обозначения соответствующих классов активов и обязательств альтернативные названия. Главное, чтобы их смысл был понятен.

Однако требование о понятности смысла практически вряд ли кто-то сможет выполнить как раз по причине отсутствия общего принципа разделения. Если организация назовет статьи исходя из их оборота в рамках обычного операционного цикла, например «оборотные» и «внеоборотные», то будет непонятно, почему статьи, не участвующие в операционном цикле (например, финансовые вложения у предприятия реального сектора) со сроком

погашения меньше года попали в категорию оборотных. Если организация назовет статьи исходя из их срока, например «краткосрочные» и «долгосрочные», то будет непонятно, почему статьи со сроком обращения больше года, участвующие в операционном цикле (например, запасы), попали в категорию краткосрочных. Если организация для названия статей подберет какие-то нейтральные термины, например используемые в МСФО (IAS) 1 «текущие» и «нетекущие», то понятности это, разумеется, не добавит.

В отсутствие общего принципа разделения активов и обязательств на текущие и нетекущие любые правила такого разделения становятся казуистичными. Весь спектр активов и обязательств такими правилами охватить невозможно. Всегда останется что-то неохваченное. Поэтому на практике и возникает так много спорных ситуаций, в которых балансовую статью невозможно четко квалифицировать как текущую или нетекущую.

Проблемы усугубляются отсутствием четких определений понятий, используемых в этих казуистических правилах. Возьмем хотя бы понятие «операционный цикл». Он определяется в п. 68 МСФО (IAS) 1 как «период между приобретением активов для производственного процесса и их реализацией за деньги или денежные эквиваленты»⁹ [5]. Проблема здесь не только и не столько в том, что выраженный операционный цикл есть далеко не во всяком бизнесе. Более острый аспект проблемы заключается в неопределенности границ этого цикла, даже когда сам он четко выражен.

Посмотрим внимательнее на определение операционного цикла. Его начало — «приобретение активов для производственного процесса» — связано с двумя ключевыми событиями — получением актива и уплатой денег. Эти события редко случаются в один день, а иногда разделены значительным промежутком времени. И в период между ними может случиться отчетная дата [7]. Как в этом случае квалифицировать активы и обязательства, возникающие в связи с расчетами с поставщиками и подрядчиками?

Торговая кредиторская задолженность

Начнем с приобретения активов на условиях последующей оплаты. Если организация сначала получа-

⁹ Перевод текста: ...the time between the acquisition of assets for processing and their realisation in cash or cash equivalents.

ет актив, принимая на себя обязанность оплатить поставку позже, то у нее образуется кредиторская задолженность перед поставщиком. В отношении **торговой** кредиторской задолженности п. 70 МСФО (IAS) 1 высказывается вполне определенно: «Некоторые текущие обязательства, такие как торговая кредиторская задолженность... являются частью рабочего капитала, используемого в обычном операционном цикле. Организация классифицирует такие операционные статьи в качестве текущих обязательств, даже если они подлежат погашению более чем через двенадцать месяцев после отчетного периода»¹⁰ [5].

Надо отметить, что в приведенной цитате неясен термин «рабочий капитал» (working capital). Но здесь это не критическое понятие. Без его расшифровки можно и обойтись. Гораздо более важно понятие «торговая» (trade) применительно к кредиторской задолженности. Ни в этом стандарте, ни в других МСФО не расшифровано, что такое торговая кредиторская задолженность. А расшифровать следовало бы! Потому что возможно, как минимум, три варианта понимания этого термина, от которых зависит классификация обязательства — исходя из самого термина «торговая», исходя из существа отношений с контрагентом, исходя из существа приобретаемых активов.

Если исходить из самого термина «торговой», то за неимением иного его следует считать эквивалентом понятию «предназначен для торговли» (held for trading). В таком случае под торговой кредиторской задолженностью следует понимать финансовое обязательство, являющееся предназначенным для торговли в соответствии с МСФО. Определение предназначенного для торговли финансового инструмента содержится в приложении А к МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [6]. Если попытаться использовать это определение применительно к рассматриваемому вопросу, то с первого же взгляда видно, что под него не подпадает рутинная кредиторская задолженность, возникающая в рамках обычного операционного цикла организации. Авторы МСФО явно не имели в виду такое понимание термина «торговая». И хотя в тексте получилось

то, что получилось, данный термин следует понимать как-то по-другому.

Если исходить из существа отношений с контрагентом, то под торговой кредиторской задолженностью следует понимать задолженность перед обычными поставщиками и подрядчиками организации. Такая задолженность классифицируется исходя из собственной сущности финансового обязательства, независимо от того, как классифицируются организацией полученные от поставщиков и подрядчиков активы, и даже от того, признается ли полученное активом или сразу относится на расходы. В этом случае кредиторская задолженность по оплате приобретения нетекущего актива с отсрочкой, превышающей год, все равно будет считаться текущей. Правда, такой подход не совсем вяжется с обозначением начала операционного цикла как приобретение активов «для производственного процесса» (for processing).

Если исходить из существа приобретаемого актива, то под торговой кредиторской задолженностью следует понимать задолженность по оплате приобретения активов, квалифицируемых как текущие, или по оплате того, что вообще не признается активом и сразу относится на расходы. В этом случае кредиторская задолженность по оплате приобретения нетекущего актива с отсрочкой, превышающей год, будет считаться нетекущей. Правда, такой подход неприменим в ситуациях, когда одна кредиторская задолженность относится к приобретению комплекса товаров и услуг. Например, вместе с приобретением оборудования, признаваемого основным средством, организация может приобретать у того же поставщика по общему договору расходные материалы, необходимые для его эксплуатации, пакет услуг по его обслуживанию, по обучению персонала для работы на оборудовании и т.д. В таких случаях бессмысленно пытаться делить общую сумму кредиторской задолженности на «торговую» и «неторговую» части исходя из некоего вмененного соотношения стоимостей приобретаемых объектов имущества и услуг.

Таким образом, любая трактовка понятия «торговая кредиторская задолженность» оставляет без ответа вопросы квалификации этого обязательства в качестве текущего или нетекущего в случаях, когда срок его погашения превышает год.

Авансовая дебиторская задолженность

Теперь рассмотрим ситуацию приобретения активов на условиях предоплаты. Здесь проблема стоит

¹⁰ Перевод текста: Some current liabilities, such as trade payables..., are part of the working capital used in the entity's normal operating cycle. An entity classifies such operating items as current liabilities even if they are due to be settled more than twelve months after the reporting period.

еще острее. Если организация сначала оплачивает приобретение актива, ожидая получить его от поставщика позже, то у нее образуется авансовое дебиторское требование к поставщику.

Здесь надо отметить, что авансы и предоплаты — это вообще на сегодняшний день, наверное, самое большое «белое пятно» в МСФО [2, с. 199]. Авторы стандартов будто бы намеренно всегда обходят вопросы авансирования стороной. Глядя в МСФО, создается впечатление, что в бизнесе просто не бывает таких фактов хозяйственной жизни, как предоплаты. Для авансов в МСФО нет никаких регулирующих норм ни по признанию, ни по оценке, ни по классификации, ни по представлению информации. При этом попытки применить в отношении авансов предусмотренный для подобных случаев п. 11 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»* [8] сталкиваются с массой противоречий.

Корни проблемы зарыты глубоко — в интерпретации самой сущности авансового требования с точки зрения бухгалтерского учета. Что это за актив — самостоятельный класс или нулевая стадия превращения ресурса в конечный продукт? Что считать поступлением экономических выгод от выданного аванса — получение активов от поставщика или поступление выгод от использования этих активов? Как интерпретировать исполнение поставщиком авансового требования?¹¹ [9]. Является ли этот факт списанием одного актива и признанием другого, или это просто переклассификация одного актива в другой?

От ответов на эти вопросы напрямую зависит квалификация выданного аванса в качестве текущего или нетекущего актива. Проблема здесь более сложная, чем решение этого вопроса для других

спорных статей. Ведь в случае с авансами сложно интерпретировать не только «философский» критерий реализации, продажи или потребления актива в рамках обычного операционного цикла из подп. «а» п. 66 МСФО (IAS) 1, но и более простой критерий реализации актива в течение 12 мес. после отчетного периода из подп. «с» этого же пункта [5].

Что нужно сопоставлять с 12 мес. — срок исполнения самого авансового требования или срок жизни актива, под приобретение которого выдан аванс? Авансирование может быть коротким, но при этом под приобретение внеоборотного актива, например основного средства. И наоборот, срок исполнения аванса может превышать 12 мес., при том что предоплачивается приобретение оборотного актива, например запасов, или даже немедленно потребляемая работа или услуга, которая вообще не будет признана активом.

Ввиду отсутствия регулирующих норм бухгалтеры на практике не склонны обособлять выданные авансы в самостоятельный класс активов (не только в России, но и в других странах). Их пытаются присовокупить к другим балансовым статьям¹². Практическая дилемма в общем сводится к двум вариантам: 1) аванс присоединяется к тому виду актива, под приобретение которого он выдан; 2) аванс присоединяется к дебиторской задолженности.

В случае классификации аванса по приобретаемому активу возникает вопрос корректности наименований строк баланса. Аванс не соответствует критериям признания самого актива, под который он выдан, и в этой связи вряд ли может «маскироваться» в балансе под именем этого актива. Но, так или иначе, при таком подходе даже в случае обособления аванса от самого актива выданный аванс относится к текущим или нетекущим активам, в зависимости от того, к какой категории относится сам приобретаемый актив, независимо от срока исполнения самого авансового требования. В таком случае авансы, выданные под немедленно потребляемые работы или услуги, которые вообще не будут признаны активом, отражаются по отдельной строке баланса. Эта строка относится к текущим активам опять же вне

* В соответствии с приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015) данный стандарт имеет название «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». — Прим. ред.

¹¹ Оценка задолженности по уплаченным (полученным) авансам (предварительной оплате) // Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год // приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07–02–18/01.

¹² Раскрытие информации об уплаченных авансах (предварительной оплате) // Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год: письмо Минфина России от 27.01.2012 № 07–02–18/01.

зависимости от сроков исполнения таких авансовых требований.

В случае классификации аванса в качестве дебиторской задолженности вопрос отнесения его к текущим активам решается, как правило, в зависимости от срока исполнения аванса — до года или больше года. Хотя есть точка зрения, что все выданные авансы следует считать текущими активами аналогично тому, как денежная дебиторская задолженность покупателей считается текущим активом независимо от срока ее погашения, поскольку, дескать, является частью обычного операционного цикла. В этой связи нельзя не подчеркнуть принципиально отличающийся характер выданных авансов от денежной дебиторской задолженности. Уплатив аванс, организация не ожидает возврата уплаченных денег, а ждет товар или услугу. Ориентация на уплаченные деньги противоречит принципу продолжающейся деятельности (*going concern*). В большинстве своем подходы к бухгалтерскому учету финансовых инструментов неуместны в отношении выданных авансов. Например, применение ряда положений МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»^{*} и МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» должно быть совершенно разным в отношении денежной и авансовой дебиторских задолженностей, поскольку первая является монетарным активом, а вторая — немонетарным.

Кроме того, по договорам приобретения работ, услуг с длительным циклом исполнения авансирующая сторона, как правило, не может мониторить ход выполнения работ заказчиком настолько, чтобы надлежало разграничить авансы и вложения в конкретные активы (запасы, основные средства, нематериальные активы и т. д.). При классификации аванса по приобретаемому активу эта проблема не очень актуальна. Но при классификации аванса в качестве дебиторской задолженности это становится вопросом принципиально другой классификации статьи.

Конечно, разные подходы к учету авансов не взаимоисключающие. На практике они могут

сочетаться. Но при классификации актива в качестве текущего или нетекущего все равно приходится выбирать единственное решение. Как говорится, *tertium non datur* (третьего не дано).

Реализация активов

Классификация объектов бухгалтерского учета, возникающих в конце операционного цикла, сталкивается с аналогичными зеркальными проблемами. Конец операционного цикла — «реализация активов за деньги или денежные эквиваленты» — тоже связан с двумя ключевыми событиями: получением денег и передачей продукции или оказанием услуг. В зависимости от того, что наступает раньше, у организации образуется актив или обязательство, классификация которых сопряжена с проблемами, аналогичными описанным выше, только с противоположным знаком.

Если организация сначала получает от покупателя деньги в оплату поставки, принимая на себя обязанность предоставить продукцию или оказать услугу позже, то у нее образуется авансовая кредиторская задолженность перед покупателем. Проблемы с полученными авансами те же, что и с выданными авансами. Классификация полученного аванса будет разной в зависимости от того, на чем мы основываем такую классификацию — на сроке исполнения аванса или на характере продаваемого актива¹⁵.

Если последовательность событий обратная — сначала организация осуществляет поставку продукции или оказывает услугу покупателю, чтобы позже получить от него деньги, то у организации образуется дебиторское требование к покупателю. И здесь тоже аналогичные проблемы. Пункт 68 МСФО (IAS) 1 говорит о классификации торговой дебиторской задолженности в качестве текущего актива вне зависимости от срока ее погашения, не объясняя при этом, что следует вкладывать в смысл термина «торговая» [5]. И здесь, так же как в случае с торговой кредиторской задолженностью, классификация актива будет разной в зависимости от подхода — исходя из самого термина «торговая», исходя из существа отношений

^{*} В соответствии с приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015) данный стандарт имеет название «Влияние изменений обменных курсов валют». — *Прим. ред.*

¹⁵ Раскрытие информации о полученных авансах (предварительной оплате) // Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год: письмо Минфина России от 27.01.2012 № 07-02-18/01.

с контрагентом или исходя из существа продаваемых активов.

Но на этапе продажи есть еще одна сложность. Она связана с тем, что предоставление продукции, товаров, работ, услуг покупателям и заказчикам может по-разному интерпретироваться с точки зрения признания выручки в бухгалтерском учете и с точки зрения подписания сторонами актов приемки-передачи и согласования взаиморасчетов. Особенно это актуально для осуществления работ и оказания услуг, поскольку оно происходит не в какой-то конкретный момент времени, а на протяжении промежутка времени, зачастую долгого, перешагивающего через отчетную дату. И выручка в этих случаях признается так называемым способом «по мере готовности».

В случае продажи на условиях предоплаты это создает неопределенность в понимании срока исполнения авансовой кредиторской задолженности. Что считать сроком исполнения аванса — момент признания выручки или момент, когда стороны подписали документ, свидетельствующий о том, что аванс исполнен? Разница между этими моментами в таком виде экономической деятельности, как, например, строительство, может быть значительной.

В случае продажи на условиях последующей оплаты ситуация еще сложнее. При признании выручки по кредиту соответствующего счета бухгалтер должен уравновесить этот кредит каким-то дебетом. В случае признания выручки способом «по мере готовности» до подписания сторонами соответствующего акта бухгалтер признает по дебету нечто такое, что ни он сам, ни аудитор, ни пользователь отчетности внятно охарактеризовать не могут. В российском учете согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 это называется «Не предъявленная к оплате начисленная выручка»¹⁴. Однако, несмотря на то что объект называется термином отчета о финансовых результатах, он отражается не в этом отчете, а в бухгалтерском балансе в качестве актива. Учитывается этот актив в соответствии с российским Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций на счете 46, который

именуется «Выполненные этапы по незавершенным работам»¹⁵.

До недавнего времени бытовало мнение, что этот актив представляет собой не что иное, как дебиторскую задолженность. Просто эта задолженность еще не подтверждена подписанием соответствующего акта заказчиком. Но данный факт отсутствия подтверждения задолженности контрагентом является только лишь юридической характеристикой данного актива и не меняет его сущности. Какая-то часть дебиторской задолженности является активированной, а какая-то — неактивированной. В пояснениях к бухгалтерскому балансу организации необходимо с учетом существенности показать распределение дебиторской задолженности на активированную и неактивированную части¹⁶. При таком подходе к пониманию сущности данного актива его следует классифицировать так же, как классифицируется соответствующая дебиторская задолженность покупателя или заказчика.

«Неприкаянные» активы и обязательства

Недавно вышел новый международный стандарт по учету выручки — МСФО (IFRS) 15 «Выручка от сделок с покупателями»*. Он заменил собой действовавшие до сих пор МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 11 «Договоры строительного подряда»**. С точки зрения обновления подходов к вопросам учета вы-

¹⁵ 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).

¹⁶ Отражение в бухгалтерском балансе данных в связи с признанием выручки способом «по мере готовности» // Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 год // приложение к письму Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01.

* В соответствии с приказом Минфина России от 21.01.2015 № 9н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» данный стандарт имеет название «Выручка по договорам с покупателями». — Прим. ред.

** В соответствии с приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015) данный стандарт имеет название «Договоры на строительство». — Прим. ред.

¹⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н (в ред. от 27.04.2012).

ручки стандарт действительно производит сильное впечатление. Приоритет экономического содержания над юридической формой здесь реализуется на принципиально новом уровне — на ступеньку выше и глубже, в сравнении с другими МСФО. В этом смысле МСФО (IFRS) 15 можно назвать стандартом нового поколения [10].

Однако с точки зрения системности требований МСФО стандарт разочаровывает. В частности, это касается рассматриваемого нами вопроса структурирования отчета о финансовом положении.

Казалось бы, в новом стандарте описанный выше странный актив «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» должен обрести свое место среди других статей финансовой отчетности. К сожалению, этого не случилось. Напротив, МСФО (IFRS) 15 только внес еще большую сумятицу в понимание сущности этого актива. Внятного названия этот актив в новом стандарте так и не получил. В МСФО (IFRS) 15 он именуется просто как некий «Контрактный актив» (contract asset). В приложении А к стандарту дается даже определение этого контрактного актива: «Право организации на вознаграждение в обмен на предоставленные покупателю товары или услуги, когда реализация такого права обусловлена чем-то иным, нежели истечение времени (например, исполнение организацией договора в будущем)»¹⁷ [10].

Зато при этом в пп. 105–109 ясно говорится, что это — не дебиторская задолженность. Тот, кто до сих пор думал иначе, заблуждался. Организация должна четко отделять контрактный актив от дебиторской задолженности, используя в качестве критерия условность или безусловность права на вознаграждение. Как бы в подтверждение того, что авторы стандарта сами не знают, что это за странный вид актива, п. 109 разрешает организациям для его наименования в балансе использовать любые другие понятия.

И это далеко не единственный вид актива с невнятной сущностью, который можно обнаружить в МСФО (IFRS) 15. Авторы стандарта, будучи нацеленными на регулирование вопросов бухучета вручную, с какой-то безрассудной легкостью соглашались на все «побочные эффекты», имеющие место в результате предложенных путей решения этих

вопросов. В качестве таких побочных эффектов в силу необходимости уравнивать дебет с кредитом образуются новые непонятные виды активов и обязательств [2, с. 328–330].

Так, пп. 91–94 предусматривают при соблюдении определенных условий признание в качестве актива затрат на заключение договора, а пп. 95–98 предусматривают признание в качестве актива определенных затрат на выполнение договора. Это еще два неизвестных вида актива. И для них в стандарте уже вообще нет никаких названий и определений. В тексте стандарта каждый из них называется просто «Актив» (asset) и говорится об их сущности только то, что эти активы не являются чем-то из известного нам — ни запасами, ни основными средствами, ни нематериальными активами и не попадают в сферу применения соответствующих стандартов — МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Зато стандарт говорит о том, что эти активы должны амортизироваться и проверяться на обесценение. Что с ними еще можно или нужно делать в бухгалтерском учете, кроме амортизации и обесценения, неизвестно.

И это еще не все! Пункт 55 МСФО (IFRS) 15 предусматривает признание некоего «возвратного обязательства» (refund liability) в той части, в которой полученное от покупателя вознаграждение, вероятно, придется возвращать исходя из условий соглашения. Все, что можно понять из стандарта о сущности этого обязательства, — только то, что оно не является кредиторской задолженностью. Ведь стандарт предписывает признавать возвратное обязательство даже в тех случаях, когда вознаграждение от покупателя еще не получено, а есть только дебиторская задолженность. Возвратное обязательство признается в той части, в которой продавец, вероятно, не сможет получить окончательного права на поступления по признанной дебиторской задолженности. При этом признание дебиторской задолженности не отменяется! То есть возвратное обязательство против дебиторской задолженности не засчитывается.

Исходя из математической логики балансового равенства и вытекающей из него двойной записи, понятно, что вместе с признанием такого возвратного обязательства придется признавать и некий актив. Действительно, о таком активе речь идет в п. В21 приложения В МСФО (IFRS) 15. Там предусмотрено признание в качестве актива переданных покупателю товаров в той части, в которой они

¹⁷ Перевод текста: An entity's right to consideration in exchange for goods or services that the entity has transferred to a customer when that right is conditioned on something other than the passage of time (for example, the entity's future performance).

относятся к возвратному обязательству. Никаких названий и определений такого актива в стандарте не дается, равно как отсутствуют какие-либо правила его бухгалтерского учета.

Вот вам, пожалуйста, еще пара доселе неизвестных статей отчета о финансовом положении — обязательство и актив. Остается только уповать на адекватность своего профессионального суждения, чтобы понять экономическую сущность таких статей и определить им надлежащее место в этом отчете.

Конечно, в условиях, когда новые виды активов и обязательств бесконтрольно рождаются как грибы после дождя, не получая ни имени, ни фамилии, ни прописки, говорить об адекватной классификации статей отчета о финансовом положении не приходится [2, с. 85–150].

Срок реализации

К сожалению, проблемы адекватного деления активов и обязательств на текущие и нетекущие не ограничиваются рассмотренным выше. Еще один нерешенный вопрос связан с применением критерия из подп. «с» пп. 66 и 69 МСФО (IAS) 1 относительно срока реализации активов (погашения обязательств), не превышающего 12 мес. после отчетного периода. Особенно актуальна эта проблема для активов.

Казалось бы, по задумке привязка к сроку в 12 мес. должна как-то дополнить привязку к операционному циклу. Однако бросается в глаза, что формулировки подп. «а» и «с» п. 66 почему-то не аналогичны. В подп. «а» говорится, что организация в рамках операционного цикла «ожидает реализовать актив либо намерена продать или потребить его» (expects to realise the asset, or intends to sell or consume it). При этом в подп. «с» говорится, что организация в течение 12 мес. только «ожидает реализовать актив» (expects to realise the asset). Про продажу и потребление актива в течение 12 мес. ничего не сказано [5].

Конечно, это различие вводит в замешательство. Но даже вне контекста непоследовательности формулировок специфический термин «реализовать» явно требует определения. Однако такого определения нигде нет — ни в этом, ни в других МСФО. Что же такое реализовать актив? Английский глагол realise многозначен и допускает множество различных трактовок. И в понимании этого термина подп. «а» п. 66 оказывает нам медвежью услугу. Поставленный там союз «или» говорит о том, что

реализовать актив — это не продать и не потребить его. Реализовать — это что-то другое. Хотя вряд ли кто-то из специалистов, даже из тех, что принимали участие в разработке МСФО (IAS) 1, сможет внятно объяснить, чем ожидание реализовать актив отличается от намерения его продать или потребить. Создается впечатление, что разные подпункты одного пункта стандарта просто писали разные люди, которые потом не скоординировали свое творчество. Иначе нужно искать в этих формулировках стандарта некий тайный смысл.

С точки зрения практического применения критерия основная загвоздка связана с идентификацией объекта, который организация ожидает реализовать в срок до или свыше 12 мес., а также того, должны ли эти ожидания рассматриваться применительно к общему сроку реализации актива в принципе, как если бы он появился у организации на отчетную дату, или применительно к остающемуся до момента его реализации сроку после отчетной даты в каждой конкретной ситуации.

Практика применения критерия реализации актива в пределах 12 мес. пошла по такому пути, который еще больше обострил вопрос. Бухгалтеры, аудиторы, консультанты, аналитики, применяя этот критерий на практике, используют противоположные варианты его толкования в зависимости от того, идет речь о финансовых или нефинансовых активах.

Так, в случае с финансовыми активами срок реализации рассматривается для каждой конкретной ситуации применительно не только к каждому отдельному финансовому активу, но и к любой части этого финансового актива. Например, в выданном займе, квалифицированном как нетекущий актив, при наличии промежуточных выплат всегда выделяется часть, подлежащая погашению в течение 12 мес., которая переносится в отчете о финансовом положении в другую соответствующую строку в составе текущих активов. Даже в случаях с аннуитетами или какими-то специфическими графиками платежей, когда начисляемые проценты и амортизируемый дисконт никак не коррелируют с суммами выплат, бухгалтеры все равно занимают сложными математическими упражнениями, для того чтобы вычленив краткосрочную часть такого финансового инструмента и показать ее в балансе отдельно от долгосрочной части. Если бухгалтер этого не сделает, то придет аудитор, который будет настаивать на том, чтобы это было сделано.

В то же время с нефинансовыми активами те же специалисты почему-то поступают совершенно

по-другому. Когда речь идет о нефинансовом внеоборотном активе, например об основном средстве, то никому даже в голову не приходит выделять ту часть его стоимости, которая будет амортизироваться в течение ближайших 12 мес., и показывать эту часть в составе текущих активов. Конечно, расчленение основного средства на кусочки выглядит нелепым по сравнению с делением на кусочки выданного займа. Но даже если стойко придерживаться целостности объектов основных средств, те объекты, оставшийся срок использования которых составляет менее года, значащиеся в планах руководства под списание в течение ближайших 12 мес., никто не переводит в состав текущих активов. Они по-прежнему представляются в отчете о финансовом положении как нетекущие активы [11].

Мало того, здесь явно прослеживается прямое нарушение п. 61 МСФО (IAS) 1, который безусловно требует отделять сумму, возмещение которой ожидается более чем через 12 мес., от той, возмещение которой ожидается менее чем через 12 мес. Требование касается всех статей активов и обязательств, в которых присутствуют одновременно долгосрочные и краткосрочные суммы. Никаких исключений для нефинансовых активов не предусмотрено [5]. Однако я сильно удивлюсь, если узнаю, что кто-нибудь когда-нибудь видел практическое применение этого требования к таким активам, как основные средства.

Конечно, широко распространившаяся практика применения настолько очевидных двойных стандартов в толковании одного и того же критерия свидетельствует о несостоятельности самого критерия. Основная причина подобного рода проблем заключается в отсутствии общего принципа разделения активов и обязательств на текущие и нетекущие — принципа, с которым можно было бы сверять применение каких бы то ни было критериев.

Отложенные налоги

В условиях отсутствия общего принципа нарочитость объединения разных по характеру признаков деления активов и обязательств на текущие и нетекущие усугубляется императивными положениями, которые присваивают некоторым статьям безапелляционную классификацию.

Выше я уже отмечал, что включение подп. «д» п. 66 МСФО (IAS) 1 в число критериев разделения активов на текущие и нетекущие выглядит не вполне уместным. Этот подпункт не содержит никаких

критериев, а просто говорит, что деньги и денежные эквиваленты являются текущими активами.

Аналогичная обратная ситуация имеет место с отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами. Стандарт императивно запрещает классифицировать их в качестве текущих. Так, в соответствии с п. 56 МСФО (IAS) 1, «если организация представляет текущие и нетекущие активы и текущие и нетекущие обязательства как отдельные классы в своем отчете о финансовом положении, она не должна классифицировать отложенные налоговые активы (обязательства) как текущие активы (обязательства)»¹⁸ [5]. В этом правиле видится довольно много странностей.

Прежде всего неясно, о каком налоге идет речь. Авторы стандарта, наверное, имели в виду налог на прибыль. Возможно, это было бы ясно по умолчанию, если бы эту норму мы увидели в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Но она помещена в МСФО (IAS) 1. И никаких отсылок к налогу на прибыль не сделано. Значит, данный запрет должен применяться ко всем налогам, в том числе, например, к налогу на добавленную стоимость (НДС). Однако отложенные налоговые активы и обязательства по НДС, как правило, имеют короткие сроки реализации и непосредственно связаны с обычным операционным циклом. Типичным отложенным налоговым активом по НДС в российской практике является, например, право на вычет НДС по приобретаемым товарам и услугам в будущих периодах, которое обычно отражается на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» российского Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Запрет на классификацию подобного рода статей в качестве текущих представляется совсем неадекватным [12].

Кроме того, в отличие от императивной классификации денег и их эквивалентов, правило по классификации отложенного налога не включено в число критериев разделения активов и обязательств на текущие и нетекущие. Его вообще нет в разделе, посвященном данному вопросу [пп. 60–68 МСФО (IAS) 1]. Мы встречаем это правило раньше — там,

¹⁸ Перевод текста: **When an entity presents current and non-current assets, and current and non-current liabilities, as separate classifications in its statement of financial position, it shall not classify deferred tax assets (liabilities) as current assets (liabilities).**

где еще нет речи о каких-либо классах активов и обязательствах.

И это не просто придирка к нарушению структурной логики текста стандарта. Правило говорит лишь о том, как **не должны** классифицироваться отложенные налоги, но не говорит о том, как они должны классифицироваться. О том, как активы и обязательства **должны** классифицироваться, говорит соответствующий профильный раздел стандарта, в частности уже упомянутые выше пп. 66 и 69 МСФО (IAS) 1. Ни в этих, ни в других разъясняющих пунктах нет даже намека на исключения для отложенных налогов [5].

Встает вопрос, что делать с отложенным налоговым активом или обязательством, который в соответствии с установленными МСФО (IAS) 1 критериями должен классифицироваться как текущий, при том условии, что п. 56 данного стандарта запрещает его так классифицировать. Должна ли организация обособить эту статью, вообще отказавшись от ее классификации, и представлять ее в отчете где-то отдельно за рамками соответствующих разделов? Если так, то должен ли обособляться весь отложенный налоговый актив или обязательство либо следует обособлять только его часть, отвечающую критериям классификации в качестве текущего актива или обязательства?

Это не первый случай, когда практика применения МСФО исправляет недостатки стандартов, читая нормы не так, как написано, а так, как представляется в чьем-то воображении. А в воображении практиков пока представляется, что в п. 56 МСФО (IAS) 1 речь идет только об отложенных налоговых активах и обязательствах по налогу на прибыль и что этот пункт имеет приоритет перед противоречащими ему пп. 66 и 69 этого же стандарта. То есть отложенный налоговый актив (или обязательство) по налогу на прибыль **должен** классифицироваться в качестве **нетекущего** актива (или обязательства) [12].

Мы можем принять практическую интерпретацию этой нормы, закрыв глаза на вольности трактовки ее текста. Но главная проблема в том, что сомнение вызывает не столько форма, сколько сущность такой императивной классификации отложенного налога. Согласно МСФО (IAS) 12 отложенный налоговый актив или обязательство — это результат умножения на налоговую ставку так называемых временных разниц (temporary differences), которые представляют собой разницы между балансовой и налоговой стоимостью каждого актива или

обязательства. Иными словами, отложенный налоговый актив или обязательство является производной от характеристик конкретных активов и обязательств, представляемых в отчете о финансовом положении [13].

В этой связи было бы логичным каким-то образом увязать классификацию отложенного налогового актива или обязательства по налогу на прибыль с классификацией соответствующих активов и обязательств, являющихся источниками временных разниц. Конечно, такая увязка столкнется с проблемой свернутого представления отложенного налогового актива или обязательства. Но эта проблема так или иначе решается. В любом случае трудности ее решения вряд ли могут оправдывать неадекватности императивной классификации.

Представьте себе ситуацию, когда все временные разницы у организации обусловлены только текущими статьями баланса, например запасами. Совершенно очевидно, что классификация отложенного налогового актива или обязательства в качестве нетекущего в такой ситуации способна ввести пользователя финансовой отчетности в заблуждение.

Проблема усугубляется смешением терминологии, используемой в двух стандартах: МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 12. Авторы МСФО не смогли найти подходящих синонимов и использовали прилагательное «текущий» для обозначения совершенно разных понятий. В МСФО (IAS) 12 используются понятия «текущий налог на прибыль», «текущий налоговый актив», «текущее налоговое обязательство», которые обособляются в стандарте от соответствующих понятий «отложенный налог на прибыль», «отложенный налоговый актив», «отложенное налоговое обязательство» [13]. В этих понятиях соотношение терминов «текущий» и «отложенный» имеет совершенно другой смысл по сравнению с соотношением терминов «текущий» и «нетекущий» в контексте МСФО (IAS) 1. Используя такую терминологию, составителю отчетности очень трудно найти подходящий способ представления, а пользователю — понять содержание отчетности в ситуациях, когда одна и та же статья является отложенной в смысле МСФО (IAS) 12 и текущей в смысле МСФО (IAS) 1 или является текущей в смысле МСФО (IAS) 12 и нетекущей в смысле МСФО (IAS) 1.

Активы для продажи

Между тем вершиной терминологической путаницы и взаимоисключающих формулировок МСФО по вопросу деления активов на текущие и нетекущие,

видимо, является МСФО (IFRS) 5 «Нетекучие активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»* [14].

Проблемы начинаются сразу с названия стандарта. В нем мы видим словосочетание «Нетекучие активы». Что это, еще один вариант использования термина «нетекучие» в значении, отличающемся от МСФО (IAS) 1? Оказывается, нет. Значение слова то же самое. По крайней мере, в приложении А к МСФО (IFRS) 5 специально даются определения понятий «текущие активы» и «нетекучие активы», которые полностью повторяют не раз упомянутые выше нормы МСФО (IAS) 1, разве что без поясняющих параграфов. Однако, читая стандарт, думаешь, что лучше бы значение слова было другим. Тогда в нем можно было бы отыскать какой-то смысл.

Одним из центральных вопросов МСФО (IFRS) 5 является установление критериев, по которым нетекучий актив классифицируется как «предназначенный для продажи» (пп. 6–12) [14]. И вот здесь начинается самое интересное! Из сопоставления этих критериев с критериями классификации актива в качестве текущего следует простой вывод. Актив, отвечающий признакам «предназначенного для продажи», соответствует критерию подп. «с» классификации его в качестве текущего. И одного признака уже достаточно. То есть, будучи предназначенным для продажи, нетекучий актив является текущим!

Попытки найти объяснения этой абракадабры в тексте стандарта приводят лишь к еще большему запутыванию. Так, в соответствии с п. 3 МСФО (IFRS) 5 «Активы, классифицированные как нетекучие в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», не должны переклассифицироваться как текущие активы до тех пор, пока они не отвечают критериям классификации предназначенных для продажи в соответствии с настоящим стандартом»¹⁹ [14]. Вот это формулировка!

¹⁹ Перевод текста: Assets classified as non-current in accordance with МСФО (IAS) 1 *Presentation of Financial Statements* shall not be reclassified as current assets until they meet the criteria to be classified as held for sale in accordance with this IFRS.

* В соответствии с приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015) данный стандарт имеет название «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». — *Прим. ред.*

Она достойна речи умудренного опытом адвоката, блестяще защищающего в суде позицию своего клиента, в правоту которого он сам не верит. Какое коварство со стороны авторов стандарта в условиях такой неразберихи не сказать ничего о том, что же делать после того, как актив отвечает критериям классификации «предназначенного для продажи»! Хочется домыслить недосказанное в стандарте и установить простое и понятное правило — переклассифицировать актив из нетекучего в текущий в тот момент, когда он начинает соответствовать критериям «предназначенного для продажи». Но, к сожалению, текст стандарта никак не позволяет это подтвердить.

Прежде всего нет никаких оснований подменять одни критерии другими. Классификация актива как предназначенного для продажи и классификация актива как текущего — это все-таки разные классификации. Конечно, сравнив между собой критерии этих классификаций, мы найдем в них много общего. Но это все равно **разные** критерии. Они по ряду параметров не совпадают, хотя это не главное.

Даже закрыв глаза на различия в критериях, из текста стандарта мы сможем сделать вывод только о том, что нетекучий актив, будучи предназначенным для продажи, все равно остается нетекучим активом. Устойчивое словосочетание «нетекучие активы, предназначенные для продажи» используется не только в названии стандарта, но и по всему его тексту. Даже в пунктах, посвященных представлению информации в финансовой отчетности (пп. 37–42), где, казалось бы, должна быть ясность, предназначенные для продажи активы всюду обозначаются как нетекучие. При этом нигде не используется слово «бывшие», которое могло бы легко решить проблему. И не видно никаких других намеков на то, что после предназначения для продажи эти активы перестали быть нетекучими.

И дело здесь не только в словах. Сама сфера применения стандарта не позволяет нетекучий актив переклассифицировать в текущий после его предназначения для продажи. Пункт 2 предписывает применять требования МСФО (IFRS) 5 к нетекучим активам. Предположив, что в случае предназначения для продажи актив перестает быть нетекучим, мы вынуждены будем констатировать неприменимость к нему требований стандарта, что делает бессмысленными сами требования.

Раз уж речь зашла о сфере применения стандарта, не могу не отметить еще одну странность. Там, где в п. 2 МСФО (IFRS) 5 говорится о применении требований стандарта к нетекущим активам, есть заслуживающая внимания сноска. В соответствии с этой сноской «для активов, классифицируемых по степени ликвидности, нетекущим активом считается актив, включающий суммы, которые, как ожидается, будут возмещены более чем через 12 месяцев после отчетного периода»²⁰ [14]. А затем еще сказано, что для классификации таких активов применяется тот самый процитированный выше п. 3 МСФО (IFRS) 5. Это, видимо, последний штрих, которого не хватало для завершения общей картины безобразия.

Если у вас еще теплилась надежда найти в МСФО (IFRS) 5 хоть какое-то логическое объяснение для терминов «текущие» и «нетекущие», то после такой ремарки все возможности объяснения, наверное, похоронены окончательно. Получается, сфера применения МСФО (IFRS) 5 зависит от выбора одного из двух альтернативных способов группировки активов в отчете о финансовом положении. Если я буду сортировать активы по степени ликвидности, то определять нетекущие активы я уже буду по-другому — не так, как прописано в МСФО (IAS) 1, и даже не так, как говорит их определение в приложении А к МСФО (IFRS) 5, а так, как говорит эта странная сноска. Например, при операционном цикле, превышающем 12 мес., запасы становятся нетекущими активами, и к ним нужно тоже применять МСФО (IFRS) 5! Хочется оставить это без комментариев.

И что же на практике? Здесь случай тяжелый настолько, что даже привольное толкование МСФО составителями отчетности и аудиторами не способно поправить ситуацию. Большинство компаний в своей финансовой отчетности маркируют активы, предназначенные для продажи, прилагательным «нетекущие». Но помещают эту статью в отчете о финансовом положении в раздел, называемый «Текущие активы». Изящное решение, достойное текста стандарта, — статья «Нетекующие активы» в разделе «Текущие активы».

²⁰ Перевод текста: For assets classified according to a liquidity presentation, non-current assets are assets that include amounts expected to be recovered more than twelve months after the reporting period.

Наверное, искушенный пользователь такое легко проглотит и на адекватность его экономических решений это не повлияет. А вот неискушенный пользователь наградит бухгалтерский учет очередным нелестным эпитетом.

Ликвидность

Между тем вернемся к альтернативному способу структурирования статей отчета о финансовом положении — по степени их ликвидности. Проблем здесь не меньше, а может быть даже больше по сравнению с делением статей на текущие и нетекущие. Практически эти проблемы не стоят так остро только потому, что применение ликвидности в качестве структурной основы отчета о финансовом положении применяется на практике относительно редко. Правда, причины этих проблем совсем другие.

Для деления балансовых статей на текущие и нетекущие есть критерии. Но они плохо работают, потому что в их основе нет никакого общего принципа. С альтернативным вариантом баланса все наоборот. Здесь как раз есть общий принцип — **ликвидность** (liquidity). Но зато, кроме этого принципа, больше ничего нет — ни критериев, ни объяснений, что такое ликвидность. В МСФО нет даже определения этого термина.

По умолчанию, видимо, подразумевается, что все и так знают, что такое ликвидность. Однако при ближайшем рассмотрении становится понятным, что это не так. Скорее, наоборот, в МСФО термин «ликвидность» никак не расшифровывается, потому что никто не имеет четкого представления об этом феномене, и авторы международных стандартов просто не отважились дать в стандартах его расшифровку.

Мало того, авторы стандарта МСФО (IAS) 1 применили этот термин определенно не в том обычном значении, в котором его понимают специалисты, общаясь между собой на экономические темы. Обычно под ликвидностью понимается возможность (простота, легкость) превращения актива в деньги с точки зрения его владельца. В этой связи к самим деньгам понятие ликвидности обычно не применяется, а если и применяется, то при ответе на вопрос, является тот или иной финансовый актив денежным эквивалентом. Самое главное — обычное понимание ликвидности применяется только **к активам**, но не к обязательствам. Однако в МСФО (IAS) 1 во всех случаях, где речь идет о ликвидности (пп. 60, 64), текст

стандарта буквально говорит, помимо активов, и о ликвидности обязательств.

Кто может ответить на вопрос, что такое ликвидность обязательства? Может быть, для этого понимание ликвидности актива перевернуть зеркально? Тогда под ликвидностью обязательства нужно понимать возможность (простоту, легкость) немедленного погашения обязательства его носителем. Но эта возможность зависит от наличия у организации денег или других активов, которые могут быть переданы в погашение обязательства. Таким образом, это не является свойством самого обязательства. Может быть, эту возможность следует оценивать вне контекста наличия активов только с позиции самих отношений должествования? Но тогда абсолютное большинство обязательств должно считаться высоколиквидными. Ведь случаи, когда организация при наличии желаний и средств не может погасить обязательство досрочно, довольно редки. При таком подходе весь смысл сортировки обязательств по ликвидности пропадает.

Можно предложить еще целый ряд вариантов трактовки ликвидности обязательства. Но, откровенно говоря, мне не удалось найти такой вариант, при применении которого можно было бы увидеть реальную полезность формируемой информации. Говоря о ликвидности балансовых статей, наверное, следует все-таки иметь в виду только активы.

Но и в отношении активов применение ликвидности очень далеко от определенности. Допустим, оценку ликвидности активов можно оставить на усмотрение составителя отчетности, которую он будет делать исходя из обычного понимания этого термина. Но насколько точной должна быть эта оценка?

В этом смысле в случае с делением активов на текущие и нетекущие все просто. Здесь применяется двоичная шкала, где надо выбрать только один из двух возможных вариантов оценки. Никаких промежуточных вариантов оценки типа «очень текущие», «среднетекущие» или «совсем нетекущие» не предусмотрено.

С ликвидностью сложнее. Здесь, наоборот, не предусмотрено никаких ступенек или групп, разделение на которые облегчило бы оценку, типа «высоколиквидные» или «низколиквидные». От составителя отчетности требуется ни много, ни мало, проранжировать по ликвидности все статьи его отчета о финансовом положении. Об этом

прямо говорит уже цитировавшееся выше второе предложение п. 60 МСФО (IAS) 1. Иными словами, не говоря уже об обязательствах, бухгалтер должен оценить сравнительную ликвидность каждого актива по отношению к любому другому активу, имеющемуся у организации. Как показывает практика, задача эта утопическая.

Суть альтернативной группировки статей

Найдите в Интернете любую финансовую отчетность организации, в которой заявлено о представлении статей отчета о финансовом положении в порядке ликвидности. Вам не придется проводить глубокий анализ, чтобы понять, что такое представление по существу означает все-го-навсего отказ от деления балансовых статей на текущие и нетекущие. О соблюдении какой-либо последовательности расположения статей по их ликвидности мало кто заботится. Даже направление последовательности — возрастает или убывает ликвидность — определить очень трудно, если только не ориентироваться на такие яркие индикаторы как расположение статей «Деньги» и «Гудвилл»*, которые, исходя из своего существа, должны открывать и замыкать список.

Не хочу называть здесь компании, в отчетности которых я видел такой псевдопорядок ликвидности, дабы не навлекать на них и их аудиторов потенциальные обвинения в нарушении стандартов. Лучше приведу для иллюстрации сказанного Таксономию МСФО. Представление статей отчета о финансовом положении в порядке ликвидности демонстрируется в Иллюстрированной таксономии МСФО специальной отдельной колонкой под номером [220000], которая так и называется «Отчет о финансовом положении, порядок по ликвидности». Вот как авторы Таксономии видят сравнительную ликвидность активов и обязательств и предлагают соответственно располагать статьи в отчете о финансовом положении [15]:

* В приказе Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015) используется термин «гудвилл», однако нормативное написание этого слова в русском языке — «гудвилл». См.: Русский орфографический словарь РАН / под ред. В.В. Лопатина, О.Е. Ивановой. 4-е изд., испр. и доп. М., 2012. — Прим. ред.

Активы	Обязательства
Основные средства	Торговая и прочая
Инвестиционная недвижимость	дебиторская
Гудвил	задолженность
Нематериальные активы, помимо гудвила	Резервы (оценочные обязательства),
Прочие финансовые активы	в том числе:
Прочие нефинансовые активы	по вознаграждениям
Инвестиции, учитываемые долевым методом	работникам
Биологические активы	прочие
Нетекущие активы или выбывающие группы	Другие финансовые обязательства
к продаже или распределению участникам	Другие нефинансовые обязательства
Запасы	Текущие налоговые обязательства
Текущие налоговые активы	Отложенные налоговые обязательства
Отложенные налоговые активы	Обязательства,
Торговая и прочая дебиторская задолженность	включенные
Деньги и денежные эквиваленты	в выбывающие группы
Неденежные активы в залоге, которые получатель вправе по договору или сложившейся практике продать или перезаложить	к продаже

Для начала посмотрим на активы. Вы понимаете, какой порядок ликвидности здесь использован — по возрастанию или по убыванию? Признайтесь, что вы в замешательстве. Вроде бы, расположение гудвила в начале списка и денег в конце его свидетельствует о том, что ликвидность здесь возрастает. Но эти индикативные статьи помещены почему-то не в самое начало и не в самый конец списка! Авторы Таксономии нашли такие активы, которые, по их мнению, еще менее ликвидны, чем гудвил, например основные средства. И уж, тем более, инвестиционная недвижимость!? А еще они нашли нечто, что является более ликвидным, чем сами деньги! Это уникальный актив, названный Non-cash assets pledged as collateral for which transferee has right by contract or custom to sell or repledge collateral (приблизительный перевод приведен в списке: «Неденежные активы в залоге, которые получатель вправе по договору или сложившейся практике продать или перезаложить»).

Идя по списку, мы споткнемся едва ли не на каждой его строчке: прочие нефинансовые активы оказались ликвиднее финансовых, отложенные налоговые активы оказались ликвиднее текущих и т.д. Что уж там говорить об обязательствах!? Я попытался абстрагироваться от слова «ликвидность» и найти хоть какой-нибудь любой признак, которым можно было бы оправдать приведенную

выше последовательность статей. У меня не получилось придумать такой признак. Уж лучше бы статьи располагались просто по алфавиту. В этом был бы хоть какой-то смысл, например облегчение поиска.

Если даже документы такого уровня, как Таксономия МСФО, не стесняясь, декларируют под грифом ликвидности случайную последовательность статей, что можно спрашивать с составителей финансовой отчетности и их аудиторов? При таком сравнении отмеченную в начале неудачу А.Д. Черкая в его сортировке по ликвидности балансовых статей можно считать полностью оправданной.

Из сложившейся практики применения МСФО следует, что у деления балансовых статей на текущие и нетекущие нет реальной альтернативы. Представление этих статей по ликвидности является фактически лишь оправданием для отказа от деления их на текущие и нетекущие. В этой связи практический смысл требования п. 60 МСФО (IAS) 1 можно изложить следующим образом. В отчете о финансовом положении активы и обязательства следует подразделять на текущие и нетекущие, за исключением случая, когда такое подразделение не дает практически значимой полезной информации.

Этот вывод косвенно подтверждается п. 63 МСФО (IAS) 1. В нем говорится о случаях, когда сортировка по ликвидности более уместна, чем деление на текущие и нетекущие. В качестве примера приводятся финансовые институты, а в качестве обоснования указывается, что «организация не поставляет товары и услуги в рамках явно идентифицируемого операционного цикла»²¹. То есть авторы стандарта оправдывают применение исключения не преимуществами порядка ликвидности, а недостатками деления статей на текущие и нетекущие. По сути, это означает, что когда ценность подразделения статей баланса на текущие и нетекущие теряет свою полезность, от этого подразделения можно отказаться. Порядок ликвидности здесь совсем ни при чем.

И действительно, на практике, принимая решение о варианте структурировании отчета о финансовом положении, компании оценивают лишь адекватность деления его статей на текущие и нетекущие. Причем внимание акцентируется только

²¹ Перевод текста: ...the entity does not supply goods or services within a clearly identifiable operating cycle.

на активах. Что касается обязательств, то поделить их по сроку исполнения, как правило, не составляет труда, а что такое ликвидность обязательств, все равно никто не знает. Поэтому, если структура активов такова, что деление их на текущие и нетекущие не вполне уместно (например, при преобладании и широком ассортименте финансовых активов), организация просто отказывается от такого деления, заодно отказываясь и от разделения обязательств. В таком случае статьи отчета о финансовом положении располагаются в нем по логике, известной одному лишь его составителю.

Обособление финансовых активов

Я обычно недолюбиваю голую критику, когда кто-то, ругая что-то, не предлагает ничего взамен, не говорит, как это исправить или улучшить. Но взглянув на то, что написано на всех предыдущих страницах, я понял, что сам выступаю выраженным неконструктивным критиком. В этой связи, чтобы хоть как-то оправдаться, попробую все-таки предложить если и не готовое решение, то хотя бы направление, куда можно здесь двигаться для исправления ситуации.

Прежде всего хочется отделить классификацию активов от классификации обязательств. Применение обеих основ классификации — «текуести» и ликвидности — никак не получается сделать одинаковым в отношении разных «сторон» бухгалтерского баланса.

В этой связи, видимо, надо признать бесперспективными попытки применить ликвидность в отношении обязательств, оставив для них единственный вариант представления — с подразделением на текущие и нетекущие.

Что касается активов, то для их дифференциации по степени ликвидности во избежание существующей анархии необходимо ввести ступени — категории степени ликвидности. Для начала достаточно двух категорий: высоко- и низколиквидные. Для этой цели наиболее подходящим представляется деление активов на финансовые и нефинансовые. Если не вдаваться в частности, то финансовые активы в целом — это ликвидные активы, а нефинансовые активы — неликвидные.

С практической точки зрения преимущество такой дифференциации в том, что для нее не требуется вводить никаких критериев. Определение финансовых активов и критерии для их обособления от нефинансовых уже установлены в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты:

представление»* [16]. Возможно, в рассматриваемом контексте эти критерии понадобится уточнить, например, в части налоговых активов, но это уже частности.

Главное же преимущество обособления финансовых активов в том, что оно позволяет решить проблему противоречия между двумя альтернативными вариантами представления активов в отчете о финансовом положении.

В упомянутой выше статье А.Д. Черкай уже предложил разделить активы и обязательства на финансовые и нефинансовые. Правда, он попытался просто дополнить этим имеющееся разделение статей на текущие и нетекущие, которое оставлено в качестве незыблемой основы. Финансовые и нефинансовые статьи разделяются уже внутри имеющихся разделов [1]. В результате смысл идеи потерялся. Получилась довольно громоздкая структура, реализация которой на практике, видимо, породит еще больше проблем, подобных описанным выше.

Между тем реализация идеи деления активов на финансовые и нефинансовые будет более продуктивной, если такое деление сделать первичным — обособить финансовые статьи от нефинансовых еще до того, как мы начнем делить их на текущие и нетекущие.

В этой связи заслуживает внимания тот факт, что информационная полезность деления активов на текущие и нетекущие связана главным образом с нефинансовыми активами. Структура нефинансовых активов показывает срез операционного цикла организации в отдельный момент времени — на отчетную дату.

Про финансовые активы такого не скажешь. Их деление на текущие и нетекущие часто имеет формальный характер, а иногда вообще лишено всякого смысла. Например, что можно сказать про 5-летний депозит организации в банке, который руководство намерено держать до конца срока с целью получения процентов, но который по условиям договора может быть предъявлен к возврату в любой момент по желанию организации, правда,

* В соответствии с приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015) данный стандарт имеет название ««Финансовые инструменты: представление информации». — Прим. ред.

с потерей процентов? С одной стороны, по своей ресурсной функциональности это — внеоборотный актив. Но, с другой стороны, это — денежный эквивалент, так как может быть при необходимости легко обращен в деньги.

В этой связи представляется целесообразным ограничить деление активов на текущие и нетекущие только нефинансовыми активами. Финансовые активы лучше представлять вне рамок такого разделения. В этом случае смысл разделения обретает более внятные очертания. Связь с операционным циклом становится реальным принципом дифференциации статей. Привязка к сроку в 12 мес. тоже остается. Но она отодвигается на второй план в качестве дополнительного критерия, вытекающего из принципа рациональности, не подменяя собой общий базовый принцип.

Тогда и в терминологии можно добиться большего порядка. Понятия «Оборотные активы» и «Внеоборотные активы», используемые в российской форме бухгалтерского баланса, получают реальную смысловую нагрузку. Когда они не обременены финансовыми статьями, их можно осмысленно использовать вместо невнятных терминов «текущие» и «нетекущие».

Оптимизация структуры баланса

Исходя из сказанного выше, в активе бухгалтерского баланса вырисовываются три раздела: «Внеоборотные активы», «Оборотные активы», «Финансовые активы». В такой структуре одновременно видны и ликвидность, и оборачиваемость активов. Причем структура безальтернативна. Составителю отчетности не нужно решать вопрос об уместности того или иного способа представления, а пользователь отчетности избавлен от проблем сравнения несравнимого.

Если на практике когда-нибудь сформируется более четкое представление о ликвидности активов, то последовательность расположения статей по возрастанию или убыванию ликвидности можно реализовать в рамках раздела «Финансовые активы». Что касается нефинансовых активов, то в контексте принципа продолжающейся деятельности сортировка их по ликвидности вряд ли принесет какую-то практическую пользу.

Как же быть с обязательствами? В таких случаях обычно хочется добиться симметрии в подходах к обязательствам и активам. Но так ли уж нужна эта симметрия? В рассматриваемом вопросе стремление к симметрии, как это было показано выше, уже сыграло злую шутку.

И действительно, закладывать в основу структурирования обязательств их деление на финансовые и нефинансовые вряд ли уместно. Ведь, в отличие от активов, подавляющее большинство обязательств является финансовыми. Кроме того, нефинансовый характер обязательства чаще всего не имеет значения для оценки финансового положения компании, поскольку для выполнения соответствующих нефинансовых обязанностей в большинстве случаев все равно придется заплатить деньги работникам за труд, подрядчикам — за услуги или поставщикам — за товары.

В этой связи обособлять симметричный активам раздел «Финансовые обязательства» не нужно. Что касается обязательств в целом, то целесообразно сохранить их деление на текущие и нетекущие. Однако, в отличие от активов, основой разделения здесь должен выступать не операционный цикл, а срок погашения обязательства. В случае с обязательствами, в отличие от активов, именно срок погашения имеет принципиальное значение для анализа структуры бухгалтерского баланса. Поэтому подходящими терминами для обозначения двух разделов обязательств являются «Краткосрочные обязательства» и «Долгосрочные обязательства» — как раз те термины, которые уже используются в российской форме бухгалтерского баланса.

В итоге мы приходим к такой структуре отчета о финансовом положении, которая по внешнему виду очень похожа на ту, что иллюстрировалась в самом начале и соответствует российской официальной форме бухгалтерского баланса. Только в нее добавлен раздел «Финансовые активы».

АКТИВ	ПАССИВ
I. Внеоборотные активы	IV. Капитал
II. Оборотные активы	V. Долгосрочные обязательства
III. Финансовые активы	VI. Краткосрочные обязательства

Вместе с тем отличие этой структуры от традиционной заключается не только в добавлении нового раздела, но и в содержании имеющихся разделов. Разные пары терминов «оборотные» / «внеоборотные» и «долгосрочные» / «краткосрочные» — это теперь не случайно взятые несовпадающие варианты перевода пары английских терминов current/non-current. В эти пары мы сознательно вкладываем разный смысл.

Базовым принципом разделения нефинансовых активов является характер их участия в операционном цикле бизнеса организации. Именно поэтому,

а не просто так, соответствующие активы называются «внеоборотными» и «оборотными». Базовым принципом разделения обязательств является срок их погашения. Именно поэтому, а не просто так, соответствующие обязательства называются «долгосрочными» и «краткосрочными».

При таком подходе гораздо проще оказывается решение многих неопределенностей в ситуациях, примеры которых приводились выше. Например, обособив дебиторскую задолженность в составе финансовых активов, мы избавляемся от необходимости решать вопрос ее «оборотности» или «внеоборотности». При этом к ней, как и к другим финансовым активам, по-прежнему уместно применение требования уже упомянутого выше п. 61 МСФО (IAS) 1 о необходимости разделения сумм, подлежащих погашению в период до и свыше 12 мес. Что касается кредиторской задолженности, то она просто разделяется в зависимости от срока ее исполнения и вне зависимости от классификации полученных под эту задолженность активов.

Проясняется вопрос классификации авансов, выданных под приобретение нефинансовых активов. Будучи нефинансовым активом, выданные авансы обособятся от дебиторской задолженности в разных разделах баланса и перестанут с ней ассоциироваться. Тогда и классификация их становится очевидной — аванс является оборотным или внеоборотным активом в зависимости от того, как классифицируется нефинансовый актив, под приобретение которого он выдан. Если же аванс выдан под выполнение работы или услуги, затраты на которую не отвечают критериям признания актива, то такой аванс считается оборотным активом.

Когда понятна основа разделения активов — участие в операционном цикле — снимаются вопросы обособления «краткосрочных» сумм в стоимости внеоборотных активов. Основное средство остается внеоборотным активом целиком и полностью на протяжении всего срока использования, в том числе и в части своей стоимости, которая будет возмещена в ближайшие 12 мес.

Конечно, с модификацией структуры бухгалтерского баланса не все практические проблемы классификации конкретных статей сразу решатся. Пока у меня нет готового решения для таких статей, как «Отложенный налог на прибыль» или «Нетекущие активы к продаже». Возможно, их придется обособить так же, как финансовые активы. Но это уже отдельные вопросы, которые нужно решать в частном порядке.

Литература

1. Черкай А.Д. Критический анализ требований МСФО к Отчету о финансовом положении // Аудитор. 2014. № 10.
2. Сухарев И.Р. Стерео бухгалтерия. М.: ИПЦ «Маска», 2014.
3. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М.: Инфра-М, 2009.
4. Сухарев И.Р. Правила формирования финансовой отчетности и ее состав по МСФО и РСБУ. Бухгалтерский баланс // МСФО: практика применения. 2007. № 2 (8).
5. Presentation of Financial Statements / International Accounting Standard (IAS) 1. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 6 September 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
6. Financial Instruments. Appendix A / International Financial Reporting Standard (IFRS) 9. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 24 July 2014 / International Financial Reporting Standard Foundation, 2014.
7. Сухарева О.А., Сухарев И.Р. Латентные встроенные финансовые инструменты в рядовых сделках купли-продажи // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2004. № 11.
8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors / International Accounting Standard (IAS) 8. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
9. Сухарева О.А., Сухарев И.Р. Отчетность по МСФО без трансформации: учет задолженности по валютным авансам // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 6.
10. Revenue from Contracts with Customers / International Financial Reporting Standard (IFRS) 15. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) in May 2014 / International Financial Reporting Standard Foundation, 2014.
11. Сухарева О.А., Сухарев И.Р. Рекомендации компании «ФБК» по отдельным вопросам финансовой отчетности // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2005. № 3.
12. Сухарева О.А., Сухарев И.Р. Учет налога на прибыль. М.: ФБК-Пресс, 2003.
13. Income Taxes / International Accounting Standard (IAS) 12. Issued by the International Accounting Standards Committee (IASC) in Octo-

- ber 1996 / International Accounting Standards Committee Foundation, 1996.
14. Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations / International Financial Reporting Standard (IFRS) 5. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 31 March 2004 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2004.
 15. The IFRS Taxonomy Illustrated 2015 / International Financial Reporting Standards Foundation, March 2015.
 16. Financial Instruments: Presentation / International Accounting Standard (IAS) 32. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 17 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
- References**
1. *Cherkai A.D.* Kriticheskii analiz trebovaniy MSFO k Otchetu o finansovom polozhenii [Critical analysis of IFRS requirements to the statement of financial position]. Auditor — Auditor, 2014, no.10 (in Russ).
 2. *Sukharev I.R.* Stereo bukhgalteriiia [Stereo Accounting]. Moscow, ITsP «Maska» — Maska, 2014, 384 p. (in Russ).
 3. *Sheremet A.D.* Kompleksnyi analiz khoziaistvennoi deiatel'nosti [Complex Analysis of Economic Activity]. Moscow, Infra-M — Infra-M Publ., 2009, 536 p. (in Russ).
 4. *Sukharev I.R.* Pravila formirovaniia finansovoi otchetnosti i ee sostav po MSFO i RSBU. Bukhgalterskii balans [Rules of compiling financial reports and what to include in them according to IFRS and Russian GAAP. Balance sheet]. MSFO: praktika primeneniia — IFRS: Practice of Application, 2007, no. 2 (8) (in Russ).
 5. Presentation of Financial Statements / International Accounting Standard (IAS) 1. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 6 September 2007 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
 6. Financial Instruments. Appendix A / International Financial Reporting Standard (IFRS) 9. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 24 July 2014 / International Financial Reporting Standard Foundation, 2014.
 7. *Sukhareva O.A., Sukharev I.R.* Latentnye vs-troennye finansovye instrumenty v riadovykh sdelkakh kupli-prodazhi [Latent incorporated financial instruments in ordinary trade deals]. Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii — Financial and Accounting Consultations, 2004, no.11 (in Russ).
 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors/ International Accounting Standard (IAS) 8. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 18 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.
 9. *Sukhareva O.A., Sukharev I.R.* Otchetnost' po MSFO bez transformatsii: uchet zadolzhennosti po valiutnym avansom [Reporting without transformation according to IFRS: accounting liabilities on currency advances]. Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii — Financial and Accounting Consultations, 2006, no. 6 (in Russ).
 10. Revenue from Contracts with Customers / International Financial Reporting Standard (IFRS) 15. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) in May 2014 / International Financial Reporting Standard Foundation, 2014.
 11. *Sukhareva O.A., Sukharev I.R.* Rekomendatsii kompanii «FBK» po otdel'nym voprosam finansovoi otchetnosti [Recommendations of FBK Company on some issues of financial reporting]. Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii — Financial and Accounting Consultations, 2005, no. 3 (in Russ).
 12. *Sukhareva O.A., Sukharev I.R.* Uchet naloga na pribyl' [Accounting of Profit Tax]. Moscow, FBK-Press — FBK-Press, 2003 (in Russ).
 13. Income Taxes / International Accounting Standard (IAS) 12. Issued by the International Accounting Standards Committee (IASC) in October 1996 / International Accounting Standards Committee Foundation, 1996.
 14. Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations / International Financial Reporting Standard (IFRS) 5. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 31 March 2004 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2004.
 15. The IFRS Taxonomy Illustrated 2015 / International Financial Reporting Standards Foundation, March 2015.
 16. Financial Instruments: Presentation / International Accounting Standard (IAS) 32. Issued by the International Accounting Standards Board (IASB) on 17 December 2003 / International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.

УДК 338.012

Исследование учетно-аналитической системы деятельности экономических субъектов в аспекте научного развития теории и методологии учета

ПОПОВА ЛЮДМИЛА ВЛАДИМИРОВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и налогообложение» Государственного университета – учебно-научно-производственного комплекса, г. Орел, Россия

E-mail: LVP_134@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В условиях интеграции и унификации экономических процессов со стороны экономических субъектов требуется своевременное принятие качественных управленческих решений. В данном контексте основной целью генерирования информационных данных признается обеспечение различных пользователей качественной информацией, в связи с чем важным является не только прикладное исследование, но и фундаментальное (научное) развитие теории и методологии учетно-аналитического обеспечения. Для устойчивого роста и непрерывного развития экономических субъектов в России необходима актуальная, соответствующая существующим экономическим отношениям система, отвечающая за учетно-аналитическую деятельность. В настоящее время ни за рубежом, ни в нашей стране пока не создано общее определение рассматриваемой категории. Учетно-аналитическая система, принявшая современное очертание, в историческом плане разрабатывалась силами разных ученых. Эта система под влиянием международных стандартов постепенно сближает различные регионы и направления учета и становится единой системой международного уровня.

Ключевые слова: *учетно-аналитическая система; обеспечение; информационные данные; структурные элементы; учет.*

Research of Accounting Analytical System of Economic Entity Activities from the Standpoint of Scientific Development of Accounting Theory and Methodology

LUDMILA V. POPOVA,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department «Accounting and Taxation», State University – educational-scientific-production complex, Orel, Russia

E-mail: LVP_134@mail.ru

Under conditions of economic processes integration and unification economic entities are subject to the requirement of timely adoption of qualitative management decisions. Providing various users with qualitative information is the objective of generating any data and is important not only as an applied research, but also as a fundamental (scientific) development of the theory and methodology of data registration and analysis. In the current economic situation the system related to accounting analytical activity is a must for the steady growth and continuous development of economic entities in Russia. Nowadays neither abroad, nor in our country there is still no general definition of the category under consideration. Different scientists have contributed to the development of modern accounting analytical system. Under the influence of the international standards this system gradually pulls together various areas and directions of accounting to become the uniform international system.

Keywords: *accounting analytical system; data provision; information; structural elements; accounting.*

В реалиях современной экономики формирование и развитие учетно-аналитического обеспечения как составляющей общей системы управления является объективной необходимостью в деятельности экономических субъектов. Важнейшие задачи, которые неизменно ставит практика учета, анализа и управления, заключаются в выработке, принятии и выполнении управленческих решений, направленных на повышение финансово-экономической устойчивости, а также эффективности работы экономических субъектов в кризисных условиях или условиях неопределенности. Поэтому актуальной является проблема эффективного функционирования системы, использующей весь функционал учета, анализа и аудита, решение которой позволяет зарегистрировать и проанализировать различные показатели дея-

тельности, а также использовать механизмы, направленные на планирование и прогнозирование, отслеживание и последующее устранение отклонений, а также поиск эффективных решений [1, с. 78].

В настоящее время теория учета в тесном сотрудничестве с практической деятельностью вводит в оборот целую совокупность терминов, ранее не имевших широкого хождения. В частности, профессор А.Н. Хорин говорит о необходимости осуществления методологического руководства в учете, разработке категориального аппарата учетно-аналитической деятельности и ее законодательной регламентации [2, с. 61].

Основоположниками в описании учетно-аналитической системы можно назвать Л.В. Попову и И.П. Ульянова, которые в середине 90-х гг. XX в. уделили значительное внимание рассматриваемой

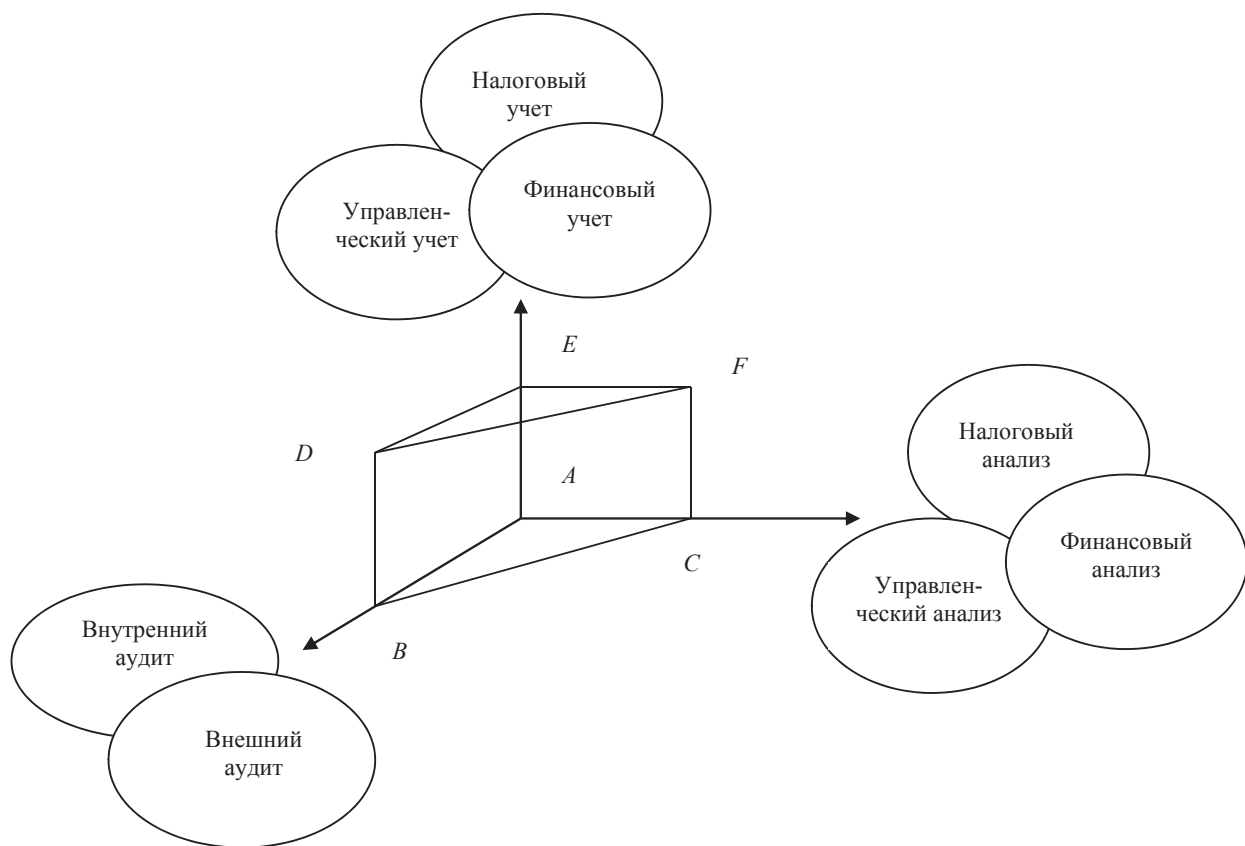


Рис. 1. Схема взаимодействия элементов учетно-аналитической системы экономического субъекта – первоначальный вариант:

точка *A* – исходная информационная база учетно-аналитической системы (хозяйственная деятельность экономического субъекта);

прямая *AE* – учетная подсистема, т.е. совокупность финансового, управленческого и налогового учета;

прямая *AC* – аналитическая подсистема, т.е. совокупность финансового (традиционного), управленческого (контроллинг) и налогового анализа;

прямая *AB* – контрольная подсистема (внутренний и внешний аудит);

точка *D* – учетно-контрольное обеспечение деятельности экономического субъекта;

точка *F* – учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта

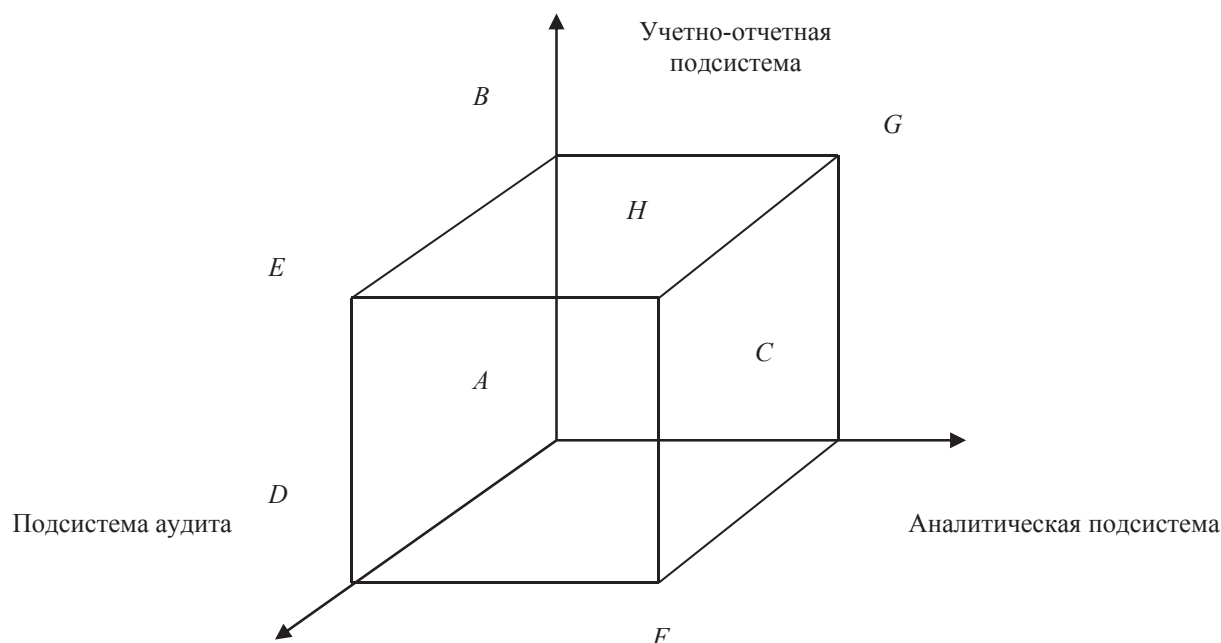


Рис. 2. Принципиальная схема учетно-аналитической системы экономического субъекта – усовершенствованная модель [5, с. 20]:

точка *A* – исходная информационная база учетно-аналитической системы (хозяйственная деятельность экономического субъекта);
 плоскость *ABED* – сочетание учетно-отчетной и аудиторской подсистем;
 плоскость *ABGC* – сочетание учетно-отчетной и аналитической подсистем;
 плоскость *ACFD* – сочетание аналитической и аудиторской подсистем;
 точка *H* – процесс принятия управленческих решений на основе информации подсистем учетно-аналитической системы

проблеме и ввели в научный оборот термин «учетно-аналитическая система», под которой рассматривается система, образующаяся в результате процесса формирования информации (рис. 1). Источники информации определяются в системе как учетные и отчетные данные деятельности экономических субъектов [3].

Суть учетно-аналитической системы заключается в объединении учетных и аналитических операций в один процесс, одну систему с единой методологией и нормативами учета, анализа и аудита. В период активного рыночного реформирования данная модель удовлетворяла целям и задачам генерирования информации для принятия управленческих решений. С того момента все составные части системы последовательно подвергаются анализу на предмет взаимных связей и взаимной обусловленности.

Дальнейшее развитие учетно-аналитическая система получила в работах И.Н. Богатой, Е.А. Бобровой, Б.Р. Гареева, Е.М. Евстафьевой, Б.Г. Маслова, И.А. Масловой, Л.Н. Никулиной, М.М. Петрыкиной, Н.А. Тычиной, З.В. Удаловой, Л.В. Усатовой и др.

В частности, И.А. Маслова определяет учетно-аналитическую систему в качестве частично или полностью децентрализованной системы, чьи элементарные составляющие предназначаются для сбора, последующей обработки и оценки всех типов информации, которая требуется для принятия эффективных управленческих решений на макро- и микроуровнях (рис. 2).

В развитие ранее созданной модели И.А. Маслова формирует учетно-аналитическую систему на основе принципа целостности, добавив недостающий элемент – отчетность, при этом последовательно доказывая ее трехмерность с направляющими векторами, а также плоскостями пересечения ее подсистем. Плоскость *ABED* представляет сочетания учетно-отчетной и аудиторской подсистем и характеризует текущий контроль за состоянием учетно-аналитического процесса и экономического субъекта. Плоскость *ABGC*, в которой сочетаются учетно-отчетная и аналитическая подсистемы, представляет собой текущее регулирование и планирование деятельности экономического субъекта. Плоскость *ACFD* – сочетание аналитической и аудиторской

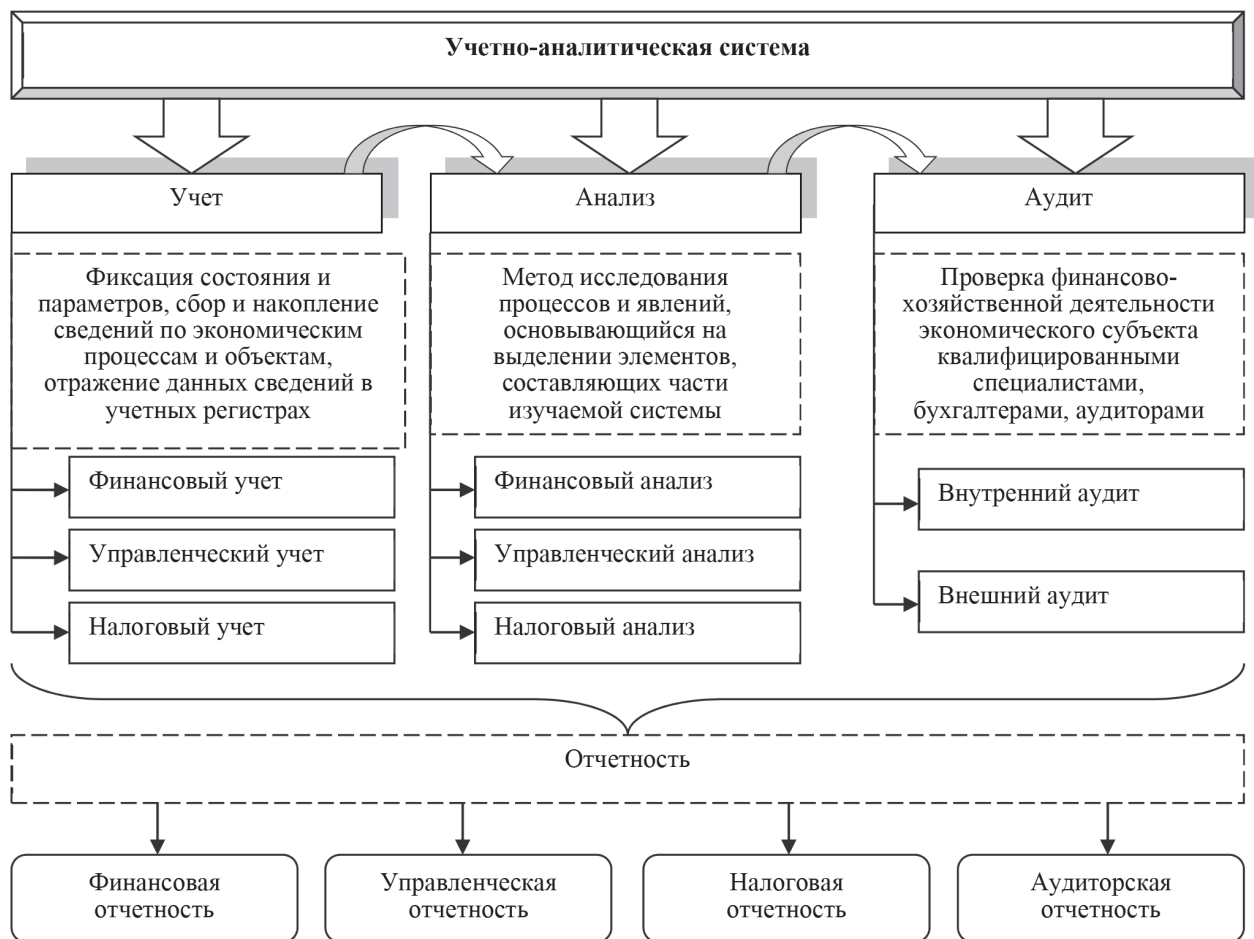


Рис. 3. Поэлементная структура учетно-аналитической системы экономического субъекта

подсистем — наименее развита в настоящее время, хотя она может усиливать контрольные и регулирующие свойства предыдущих плоскостей. Образуемый в графическом представлении модели учетно-аналитической системы куб с вершиной в точке H представляет процесс принятия управленческих решений на основе информации подсистем учетно-аналитической системы.

Е. А. Боброва справедливо указывает, что на современном уровне распространения и системного развития рыночных отношений все заметнее проявляется процесс активного сближения традиционных методов учета, нормирования, контроля, анализа и аудита в общую учетно-аналитическую систему, которая одновременно выполняет как функцию получения данных, так и функцию обработки информации [4, с. 28]. В частности, учеными доказывается интеграция составляющих учетно-аналитической системы экономического субъекта, необходимая для дальнейшего ее развития (рис. 3), поскольку

постоянные социально-экономические изменения, происходящие в обществе, а также процессы стандартизации и унификации учетно-управленческой деятельности диктуют актуальность дальнейшего теоретико-методологического и прикладного исследования учетно-аналитической системы и ее составляющих.

В настоящее время в учетной науке присутствует широкое разнообразие терминов, используемых в теории и на практике, которые по содержанию приближены и схожи с понятием «учетно-аналитическая система», в частности «учетно-аналитический механизм», «учетно-информационная система», «учетное информационное пространство», «учетно-информационное обеспечение», «учетно-аналитическое обеспечение», «учетно-налоговая система» [6, с. 233].

В современных научных трудах можно встретить предложения по развитию учетно-аналитической системы в виде добавления отдельных или совокупности ее элементов (контроллинг,

бюджетирование, риск-ориентированная составляющая и т.д.).

Многие ученые развивают в своих исследованиях особенности отдельных составляющих учетно-аналитической системы. Например, В.А. Залевский [7, с. 18] исследует управленческое направление со стратегических позиций, которое является одной из составляющих общей системы, при этом применительно к категории стратегического менеджмента ученый связывает учетно-аналитическую систему с функциями управления: планированием, оценкой и контролем.

Л.В. Бабичева раскрывает необходимость разработки финансовой составляющей учетно-аналитической системы, а также формирует модель взаимодействия и взаимообусловленности ее ретроспективных и перспективных компонентов, при этом доказывает и обосновывает значение финансовой составляющей в качестве ведущего источника выявления и систематизации элементов хозяйственных отношений, оказывающих существенное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности [8, с. 13].

Развитие экономического субъекта может осуществляться по различным направлениям, при этом, несмотря на их многообразие, общим для всех является то, что реализация каждого из них невозможна без организации эффективной работы системы сбора, обработки и анализа текущей информации и передачи управленческих решений [9]. В этом аспекте актуально развитие учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов. Согласно современному экономическому словарю [10] обеспечение — совокупность принимаемых мер и используемых средств, а также создание условий, которые благоприятствуют нормальному протеканию экономических процессов, своевременной реализации поставленных планов, выполнению программ, реализации проектов, равно как и поддержке стабильного функционирования объектов экономической системы и самой системы в целом. Эти меры помогают предотвращать нарушение законодательных норм и иных нормативных установок, существенно снижают вероятность возникновения сбоев, а также срыва контрактов.

Анализ позиций различных авторов по вопросу терминологии учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов позволил определить учетно-аналитическое обеспечение как совокупность ресурсов

и способов генерирования информационных данных (М.А. Вахрушина, В.В. Ковалев, Т.П. Карпова, Г.В. Савицкая и др.), а также как совокупность последовательных действий в отношении потоков прямой и обратной информационной связи (Я.В. Соколов, В.А. Чернов, Л.И. Хоружий и др.).

В контексте развития учетной науки учетно-аналитическое обеспечение направлено на эффективную реализацию не только отдельных функций управления (планирование, нормирование, оценка, регулирование, контроль и др.), но и всех направлений управленческой деятельности, характеризующих непрерывные и взаимосвязанные бизнес-процессы [11].

Учетно-аналитическая система позволяет формировать учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта на основе применения современных методик учета, анализа и аудита (рис. 4).

Система учетно-аналитического обеспечения отражает процессы и моменты, которые формируют основную идею разработки учетно-аналитической системы экономического субъекта и определяют методические подходы для ее исследования. В частности, учет информации и генерирование информационных данных — по своей сущности более широкое понятие, чем учетная деятельность; системный подход повышает значение учетных работ, включая в учетно-аналитическое обеспечение процедуру принятия управленческих решений, и определяет структуру учетно-аналитического обеспечения в разрезе количественных и качественных оценок; движение и преобразование учетно-аналитических данных определяют теоретико-методическую структуру управленческих циклов деятельности экономических субъектов [12, с. 86].

При этом консолидация учетно-аналитической информации в систему осуществляется путем объединения ее структурных составляющих по функциональной взаимосвязи. Реализуемые цель и задачи учетно-аналитического обеспечения деятельности экономического субъекта представлены на рис. 5.

При этом учетно-аналитическая система, функционируя непрерывно, повышает качественный уровень и одновременно расширяет область практического применения полученной учетной информации. Данная система положительно влияет на качество подготовки и составление отчетности, улучшает отчетные показатели и полезность

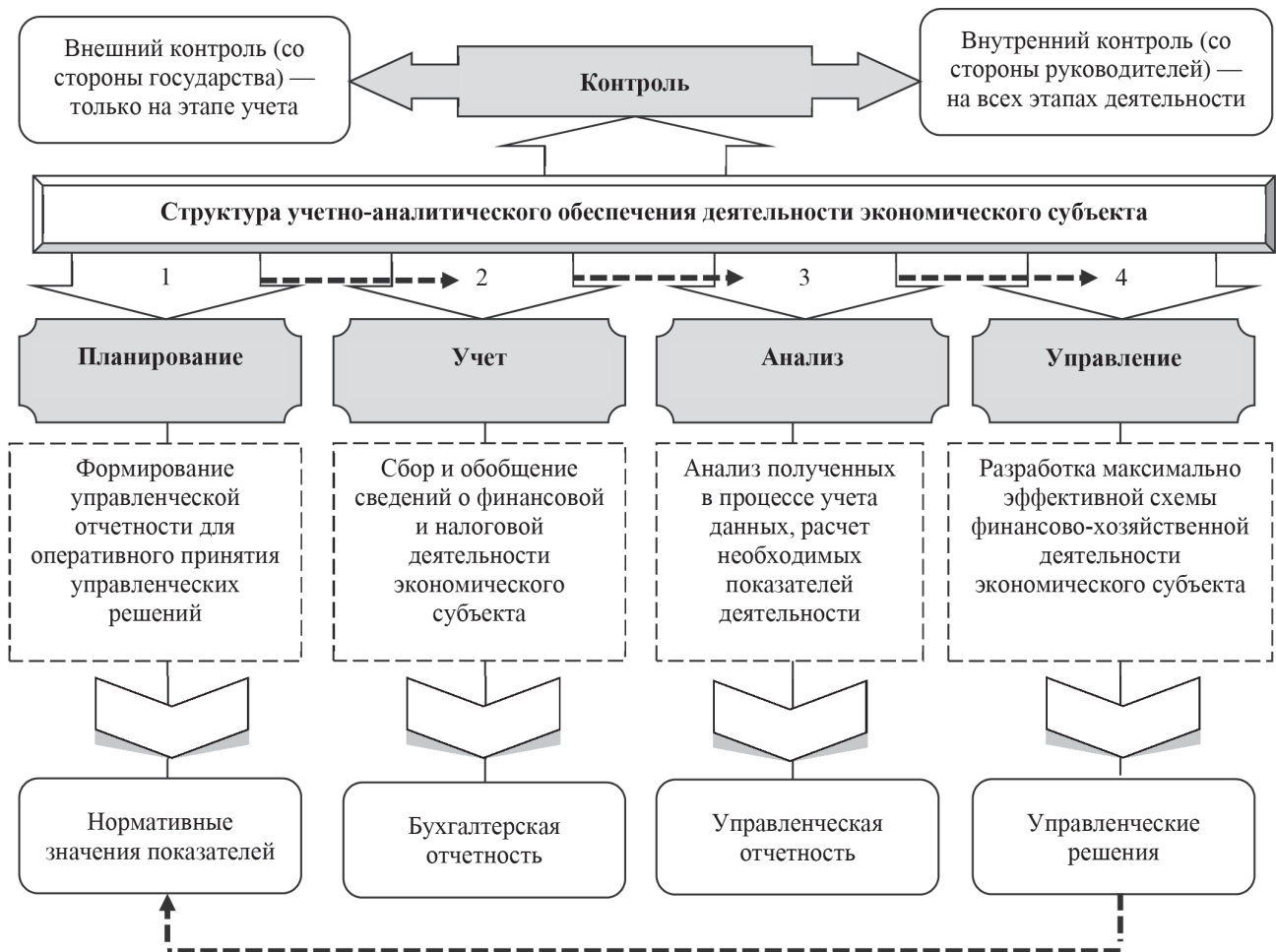


Рис. 4. Элементы учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов

учетной информации для сторонних пользователей. Специфичность движения и преобразования информации определяется ее источником, в качестве которого выступает потребитель, а формирование учетно-аналитических данных (информации) происходит поэтапно в результате их последовательного прохождения по всем уровням учетно-аналитического обеспечения. Значимость формируемых и обрабатываемых в учетно-аналитической системе данных в процессе принятия научно обоснованных решений действительно высока. Особенно важной такая информация становится в условиях быстро меняющихся внешних условий, а также неопределенного поведения представленных на рынке хозяйствующих субъектов [11].

Таким образом, существующую учетно-аналитическую систему стратегически важно адаптировать к происходящим изменениям. Классическая система учета и анализа также является важной, однако в современных условиях развития

экономики сфокусированное внимание направляется в область стратегического развития бизнеса. Формирование эффективного учетно-аналитического обеспечения позволяет экономическим субъектам более эффективно и устойчиво функционировать в условиях внешней агрессивной среды.

В настоящее время учеными продолжается работа по исследованию теоретико-методологических положений учетно-аналитической системы, разработке отдельных ее направлений и составляющих, формированию оптимальной структуры учетно-аналитического и налогового обеспечения применительно к современным условиям хозяйствования. Эти и другие, смежные, научные направления учеными предполагается разрабатывать в дальнейшем, поскольку развитие теории учетно-аналитической системы в перспективе требует уточнения и дополнения научно-методической базы по эффективному функционированию каждой подсистемы и ее структурных элементов.

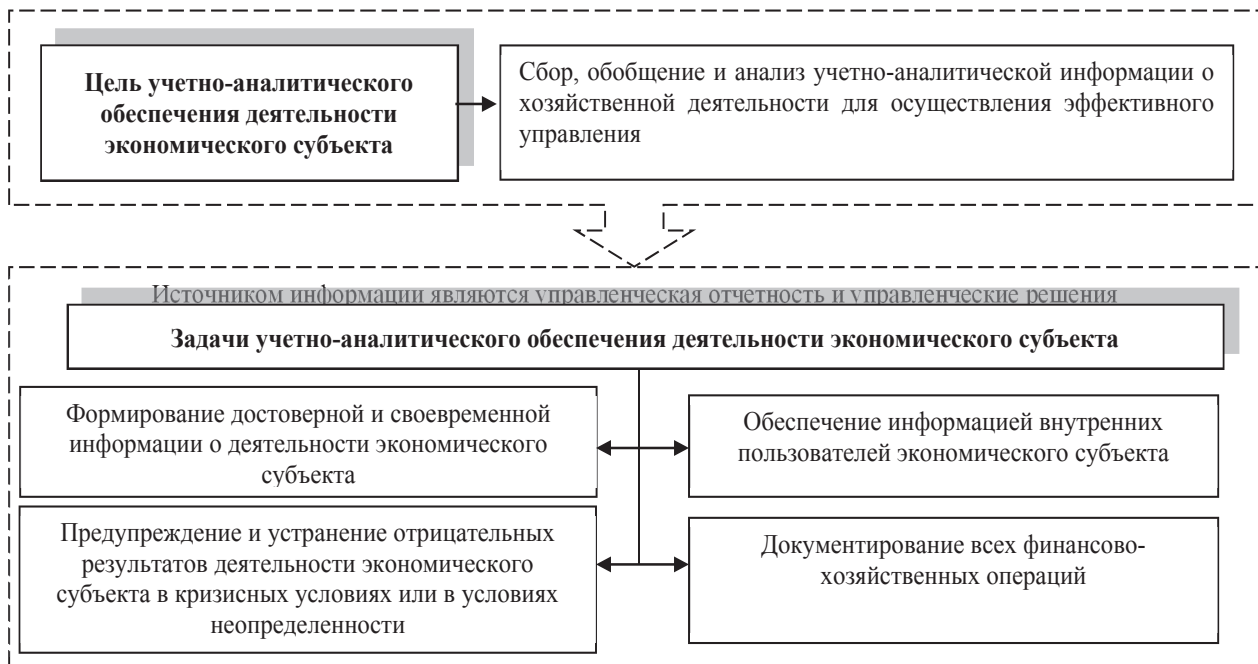


Рис. 5. Целевые ориентиры и задачи учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов

Литература

1. Кирилов И.Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика. 2012. № 2. С. 78–80.
2. Хорин А.Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2001. № 11. С. 60–62.
3. Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2003. № 5. URL: <http://www.finman.ru/articles/2003/5/704.html> (дата обращения: 12.03.2015).
4. Боброва Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита // Аудиторские ведомости. 2007. № 2. С. 27–33.
5. Маслова И.А. Системная концепция учета и распределения стоимости в посттрансформационной экономике России и ее адаптация к международным стандартам финансовой отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел, 2006. 49 с.
6. Хахонова Н.Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации // Фундаментальные исследования. 2012. № 9 (1). С. 231–234.
7. Залевский В.А. Управленческая учетно-аналитическая система производственных затрат для целей стратегического менеджмента: теория и методология: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел, 2009. 50 с.
8. Бабичева Л.В. Формирование финансовой составляющей учетно-аналитической системы интеллектуального капитала в период перехода на международные стандарты финансовой отчетности: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Орел, 2012. 25 с.
9. Вахрушина М.А. Управленческий анализ: объекты, методы, задачи // Современный бухгалтер. 2004. № 11. URL: <http://fin-buh.ru/text/50755-3.html> (дата обращения: 12.03.2015).
10. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд. М.: Инфра-М, 2008. 512 с. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/ (дата обращения: 12.03.2015).
11. Калуцкая Н.А. Учетно-аналитическое обеспечение в системе управления организацией // Молодой ученый. 2013. № 6. URL: <http://www.>

moluch.ru/archive/53/7100 (дата обращения: 12.03.2015).

12. *Стадник А.И.* Учетно-аналитическое обеспечение в деятельности организации // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. 2012. № 1–2 (53–54). С. 78–81.

References

1. *Kirilov I.N.* Teoreticheskie aspekty razvitiia sistemy uchetno-analiticheskogo obespecheniia upravlencheskikh reshenii na predpriatii [Theoretical aspects of development of the system of accounting and analytical support of managerial decisions at the enterprise]. Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Ser. 5: Ekonomika — Vestnik of Adyghe state University. Ser. 5: Economy, 2012, no. 2, pp. 78–80 (in Russ.).
2. *Khorin A.N.* O dostovernosti i sushchestvennosti pokazatelei bukhgalterskoi otchetnosti [On the reliability and relevance of accounting indicators]. Bukhgalterskii uchet — Accounting, 2001, no. 11, pp. 60–62 (in Russ.).
3. *Popova L.V.* Osnovnye teoreticheskie printsipy postroeniia ucheto-analiticheskoi sistemy [Main theoretical principles of accounting analytical system]. Finansovyi menedzhment — Financial management, 2003, no. 5. URL: <http://www.finman.ru/articles/2003/5/704.html> (accessed: 12.03.2015) (in Russ.).
4. *Bobrova E.A.* Uchetno-analiticheskaya sistema zatrat na proizvodstvo: vidy ucheta i audita [Accounting and analytical system of production costs: types of accounting and audit]. Auditorskii vedomosti — Audit pronouncements, 2007, no. 2, pp. 27–33 (in Russ.).
5. *Maslova I.A.* Sistemnaia kontseptsii ucheta i raspredeleniia stoimosti v posttransformatsionnoi ekonomike Rossii i ee adaptatsiia k mezhdunarodnym standartam finansovoi otchetnosti: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [System concept of accounting and the allocation of costs in the post-transformational economy of Russia and its adaptation to international financial reporting standards. Abstract of Doct. Dis. (Econ.)]. Orel, 2006. 49 p. (in Russ.).
6. *Khakhonova N.N.* Teoretiko-metodologicheskoe issledovanie kategorii «uchetno-analiticheskaya sistema» upravleniia kommercheskoi organizatsii [Theoretical and methodological

study of the category «accounting analytical system» in the management of a commercial organization]. Fundamental'nye issledovaniia — Fundamental research, 2012, no. 9 (1), pp. 231–234 (in Russ.).

7. *Zalevskii V.A.* Upravlencheskaya ucheto-analiticheskaya sistema proizvodstvennykh zatrat dlia tselei strategicheskogo menedzhmenta: teoriia i metodologiya: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [Managerial accounting analytical system of production costs for the purposes of strategic management: the theory and methodology. Abstract of Doct. Dis. (Econ.)]. Orel, 2009, 50 p. (in Russ.).
8. *Babicheva L.V.* Formirovanie finansovoi sostavliaiushchei ucheto-analiticheskoi sistemy intellektual'nogo kapitala v period perekhoda na mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk [Formation of the financial component of accounting and analysis system of intellectual capital in the period of transition to international financial reporting standards. Abstract of Doct. Dis. (Econ.)]. Orel, 2015, 25 p. (in Russ.).
9. *Vakhrushina M.A.* Upravlencheskii analiz: ob'ekty, metody, zadachi [Management analysis: objects, methods, tasks]. Sovremennyyi bukhuchet — Contemporary accounting, 2004, no. 11. URL: <http://fin-buh.ru/text/50755-3.html> (accessed: 12.03.2015) (in Russ.).
10. *Raizberg B.A., Lozovskii L. Sh., Starodubtseva E.B.* Sovremennyyi ekonomicheskii slovar' [Modern economic dictionary]. Moscow, Infra-M — Infra-M Publ., 2008, 512 p. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315 (accessed: 12.03.2015) (in Russ.).
11. *Kalut'skaya N.A.* Uchetno-analiticheskoe obespechenie v sisteme upravleniia organizatsiei [Accounting and analytical support in the management system of the organization]. Molodoi uchenyi — Young scientist, 2013, no. 6. URL: <http://www.moluch.EN/archive/53/7100> (accessed: 12.03.2015) (in Russ.).
12. *Stadnik A.I.* Uchetno-analiticheskoe obespechenie v deiatel'nosti organizatsii [Accounting and analytical support in the organization activity]. Ekonomika. Pravo. Pechat. Vestnik KSEI — Economics. Law. Publication. Bulletin of KSEI, 2012, no. 1–2 (53–54), pp. 78–81 (in Russ.).

УДК 519.97

Центральные поля траекторий в задачах оптимального управления и вариационного исчисления

ОРЁЛ ЕВГЕНИЙ НИКОЛАЕВИЧ,

доктор физико-математических наук, профессор, профессор кафедры «Математика-1» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: Oryol-EN@list.ru

ОРЁЛ ОЛЬГА ЕВГЕНЬЕВНА,

кандидат физико-математических наук, доцент, доцент кафедры «Математика-1» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: Olga_Orel72@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Динамика многих экономических систем может быть описана в рамках теории оптимального управления. Одним из центральных результатов здесь является принцип максимума Понтрягина, представляющий собой необходимое условие локального экстремума. Но для полного решения задачи оптимального управления требуется переход от локального к глобальному экстремуму, поскольку экономист-практик должен быть уверен, что получено наилучшее или близкое к нему по функционалу решение. Например, это может быть глобальный минимум издержек или глобальный максимум прибыли.

В задачах вариационного исчисления, которым уже более 300 лет, анализ на глобальный экстремум проводится с помощью полей экстремалей, для которых проверяется условие Вейерштрасса. Если такие поля строить трудно, то можно использовать метод ломаных Эйлера. Тогда возникает задача поиска кратчайших путей на графе, которые строятся с помощью алгоритма Дейкстры. Эти кратчайшие пути имеют структуру дерева, сильно напоминающего упомянутое выше поле экстремалей. Такое сходство показывает принципиальную близость и адекватность обоих подходов, несмотря на существенное их различие.

В статье рассматриваются поля экстремалей и деревья кратчайших путей в задачах оптимального управления. Получены критерии оптимальности для центрального поля траекторий в неавтономных задачах оптимального управления. Показано, что из этих критериев в задачах вариационного исчисления легко выводятся известные соотношения и условия экстремума. Построены оптимальное центральное поле и дерево кратчайших путей для экономической модели выполнения заказа на производство продукции с минимальными издержками.

Ключевые слова: оптимальное управление; глобальный экстремум; задача с экономическим содержанием; центральное поле траекторий; дерево траекторий.

Central Fields of Trajectories in Problems of Optimal Control and Calculus of Variations

EVGENY N. OREL,

Doctor of Physical and Mathematical Sciences, professor, professor of the Department «Mathematics-1», Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: Oryol-EN@list.ru

OLGA E. OREL,

Candidate of Physical and Mathematical Sciences, associate professor, associate professor of the Department «Mathematics-1», Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: Olga_Orel72@mail.ru

ABSTRACT

Dynamics of many economic systems can be described in terms of optimal control theory. One of the main results here is the Pontryagin maximum principle, which is a necessary condition for a local extremum. However, for a complete solution of the optimal control problem, a transition from local to global extremum is required, because in practice it is very important to obtain the best solution (or close to the best one with respect to the functional), such as, for example, a global minimum of costs or a global maximum of profit.

In calculus of variations originated more than three hundred years ago the analysis of the global extremum is performed using the fields of extremals for which the Weierstrass condition is verified. If these fields are difficult to construct, it is possible to use the method of Euler lines. This results in a problem of finding the shortest routes in a graph. The Dijkstra's algorithm can be used to find these routes. They have a tree structure which is similar to the abovementioned field of extremals. Such a similarity shows a principal proximity and adequacy of both approaches, although they differ significantly.

The paper deals with the field of extremals and the shortest path tree in optimal control problems. Optimality criteria for the central field of trajectories in non-autonomous problems of optimal control are obtained. It is shown that from these criteria we can deduce the relations and conditions of optimality well-known in calculus of variations problems. The optimal central field and the shortest path tree for the economic model of carrying out the production order with minimal costs are built.

Keywords: *optimal control; the global extremum; problem with economic content; central field of trajectories; tree of trajectories.*

1. Введение. Решение задач оптимального управления не заканчивается нахождением экстремали Понтрягина и исследованием ее на локальный экстремум. Необходимо еще провести идентификацию, т.е. убедиться, что найденное управление действительно является лучшим. Без такой идентификации термин «оптимальное управление» теряет смысл. Это особенно важно для задач с экономическим содержанием, поскольку решение должно обеспечивать не локальный, а глобальный минимум издержек или максимум прибыли. Опыт вариационного исчисления подсказывает, что единственный достаточно общий подход к проблеме идентификации состоит в том, чтобы погрузить испытываемую экстремаль в поле экстремалей [1]. Это значит, что с самого начала вместо одной экстремали приходится строить целое их семейство, выстилающее исследуемую область, а это вызывает серьезные дополнительные трудности. При решении задач на глобальный экстремум в вариационном исчислении для поля экстремалей проверяется условие Вейерштрасса.

Поскольку задачи оптимального управления значительно сложнее задач вариационного исчисления, то, видимо, другого общего способа идентификации оптимального управления, кроме

построения полей, не существует. Вместе с тем проблема построения и анализа полей траекторий в теории оптимального управления, ввиду ее сложности, почти не изучалась. Едва ли не единственным исключением являются центральные поля экстремалей, построенные в [2], в разделе «Задачи синтеза» для некоторых автономных линейных задач оптимального быстрогодействия. В работе [3] введено несколько критериев оптимальности центральных полей траекторий для автономных задач оптимального управления. В настоящей статье эти результаты переносятся на случай неавтономных систем.

2. Постановка задачи. Пусть $t_0 \in R$ и $x_0 \in R^n$ — соответственно момент старта и точка старта системы. Будем рассматривать поведение системы при $t \geq t_0$. Пусть $G \subset R^{n+1}$ — область расширенного фазового пространства с центром в начальной точке $A = (t_0, x_0)$, т.е. такая, что 1) если $(t, x) \in G$, то $t \geq t_0$, и 2) если $(t_0, x) \in G$, то $x = x_0$. Пусть $U \subset R^m$ — область управлений. Кусочно непрерывную вектор-функцию $u(\cdot): [t_1, t_2] \rightarrow U$, $t_0 \leq t_1 \leq t_2$, будем называть *допустимым управлением*. Если $u(\cdot)$ — допустимое управление, то кусочно гладкую вектор-функцию $x(\cdot): [t_1, t_2] \rightarrow R^n$, удовлетворяющую системе дифференциальных уравнений

$$\frac{dx(t)}{dt} = f(t, x(t), u(t)), \quad (1)$$

и такую, что $(t, x(t)) \in G$ для всех $t \in [t_1, t_2]$, будем называть *траекторией*. Пусть P — множество траекторий. Вместе допустимое управление и соответствующая траектория $(x(\cdot), u(\cdot))$ определяют *процесс управления*. Предполагается, что вектор-функция $1+n+m$ переменных $f(t, x, u)$ такова, что выполнены условия существования и единственности решения уравнения (1) при заданном $u(\cdot)$. Иногда, если не возникнет недоразумений, траектории будем обозначать крайними точками $BC = x(\cdot)$, где $B = (t_1, x_1)$ и $C = (t_2, x_2)$ — соответственно начальная и конечная точки траектории $x(\cdot)$.

Минимизируемый критерий качества для процесса управления $BC = (x(\cdot), u(\cdot))$ с концами $B = (t_1, x_1)$ и $C = (t_2, x_2)$ запишем в виде

$$I(BC) = J(x(\cdot), u(\cdot)) = \int_{t_1}^{t_2} L(t, x(t), u(t)) dt,$$

где $L(t, x, u)$ — непрерывно дифференцируемая функция Лагранжа.

Процесс $(BC)_*$ называется *оптимальным*, если

$$I((BC)_*) \leq I(BC)$$

для любой траектории BC с теми же граничными точками B и C .

В вариационном исчислении рассматриваются поля экстремалей, обладающие некоторыми свойствами [1]. При переходе к задачам оптимального управления эти свойства приходится значительно ослаблять по ряду причин. В частности, траектории поля не обязаны быть экстремалами — они могут быть особыми кривыми, скользящими режимами, огибающими и т.д. Поэтому на начальном этапе исследований, чтобы не потерять общность, лучше отказаться от большинства свойств, оставив только те из них, без которых обойтись невозможно. В то же время представляется целесообразным рассматривать именно центральные поля, т.е. семейства траекторий, имеющих одну общую (обычно начальную или конечную) точку. Для определенности фиксируется стартовое состояние $A = (t_0, x_0)$.

О п р е д е л е н и е. Семейство допустимых траекторий $Q \subset P$, стартующих из точки $A = (t_0, x_0)$, назовем *центральным полем*, если 1) в каждой точке $B \in G$ оканчивается ровно одна кривая семейства

и 2) любой начальный участок траектории семейства также является траекторией семейства.

Центральное поле, состоящее из оптимальных траекторий, будем называть *оптимальным*.

Пусть центральное поле траекторий Q , не обязательно оптимальное, задано. Тогда определена функция действия по Гамильтону $S: G \rightarrow R$ в соответствии с формулой $S(B) = I(AB)$, $AB \in Q$.

Функция S аналогична как функции Беллмана в оптимальном управлении, так и функции, которую формирует алгоритм Дейкстры в задачах поиска кратчайшего пути на графе. В работе рассматриваются центральное поле траекторий и свойства функции S , позволяющие проверить это поле на оптимальность. Показывается также, что поле вместе с функцией S могут быть построены численно.

3. Неравенство треугольника. Множество траекторий P обладает несколькими простыми алгебраическими свойствами [4], одно из которых здесь будет активно использоваться: если траектории BC и CD принадлежат P , то «ломаная» BCD также принадлежит P . При этом B и D являются соответственно начальной и конечной точками траектории BCD и

$$I(BCD) = I(BC) + I(CD).$$

Т е о р е м а (первый критерий оптимальности центрального поля). Центральное поле Q оптимально тогда и только тогда, когда для каждой траектории $BC \in P$ выполнено неравенство треугольника

$$S(B) + I(BC) \geq S(C). \quad (2)$$

Д о к а з а т е л ь с т в о. 1. Необходимость. Пусть на какой-либо траектории BC неравенство треугольника нарушено, $S(B) + I(BC) < S(C)$. Пусть $AB, AC \in Q$. Тогда последнее неравенство принимает вид $I(ABC) < I(AC)$. Это значит, что траектория поля AC неоптимальна, поскольку нашлась траектория (ABC) с меньшим значением функционала. 2. Достаточность. Пусть AC — произвольная траектория, $(AC)_*$ — траектория поля. Очевидно, что $S(A) = 0$. Полагая в (2) $B = A$, получаем $I(AC) \geq I((AC)_*)$, т.е. траектория поля $(AC)_*$ оптимальна. Теорема доказана.

Заметим, что если BC является участком траектории поля, то неравенство треугольника превращается в равенство отрезка

$$S(B) + I(BC) = S(C) \quad (3)$$

(«отрезок» AC состоит из двух участков, AB и BC).

4. Монотонность. Пусть дана траектория $BC = y(\cdot)$ с концами $B = (t_1, x_1)$, $C = (t_2, x_2)$ и допустимым управлением $v(\cdot)$. Введем функцию времени

$$\varphi(t) = S(B) + \int_{t_1}^t L(\tau, y(\tau), v(\tau)) d\tau - S(t, y(t)),$$

$$t \in [t_1, t_2].$$

Обозначая промежуточную точку траектории через $M = (t, y(t))$, получим другое выражение для введенной функции:

$$\varphi(t) = S(B) + I(BM) - S(M).$$

Поэтому неравенство треугольника для траектории BC равносильно условию $\varphi(t) \geq 0$.

Т е о р е м а (второй критерий оптимальности центрального поля). Центральное поле Q оптимально тогда и только тогда, когда для каждой траектории $BC \in P$ функция $\varphi(t)$ не убывает.

Д о к а з а т е л ь с т в о. Для неубывающей функции из $\Delta t > 0$ следует $\Delta \varphi \geq 0$. Выразим $\Delta \varphi$. Пусть $C = (t, y(t))$, $D = (t + \Delta t, y(t + \Delta t))$. Тогда

$$\varphi(t) = S(B) + I(BC) - S(C),$$

$$\varphi(t + \Delta t) = S(B) + I(BCD) - S(D).$$

После вычитания, с учетом

$$I(BCD) = I(BC) + I(CD),$$

имеем

$$\Delta \varphi = S(C) + I(CD) - S(D).$$

Так как траектория $CD \in P$ произвольна, то неравенство $\Delta \varphi \geq 0$ равносильно первому критерию оптимальности. Теорема доказана.

5. Основное неравенство. Для получения аналитических выражений, вытекающих из второго критерия оптимальности, нужно перейти к производной функции $\varphi(t)$. При этом недостаточно опираться на теорему Лебега–Рисса о том, что всякая монотонная функция почти всюду имеет производную, ибо производная может не существовать, например, на всюду плотном подмножестве

области определения. Выходом из положения является то, что, во-первых, любая функция имеет нижнюю производную, если условиться, что она может принимать значения $\pm\infty$, во-вторых, функция не убывает тогда и только тогда, когда ее нижняя производная неотрицательна [3]:

$$\varphi'_\lambda(t) \geq 0.$$

Кроме того, полезным свойством является то, что при вычитании нижняя производная превращается в верхнюю:

$$(-f)'_\lambda(x) = -f'_\wedge(x),$$

где λ — символ нижней производной;

\wedge — символ верхней производной.

Найдем явное выражение для нижней производной функции $\varphi(t)$. Так как в формуле (3) величина $S(B)$ постоянна, а производная второго слагаемого существует и равна $L(t, y(t), v(t))$, то

$$\varphi'_\lambda(t) = L(t, y(t), v(t)) - S'_\wedge(t, y(t)).$$

Тем самым получен еще один критерий оптимальности.

Т е о р е м а (третий критерий оптимальности центрального поля). Центральное поле Q оптимально тогда и только тогда, когда для каждой траектории $BC \in P$ в любой момент времени t выполнено неравенство

$$L(t, y(t), v(t)) - S'_\wedge(t, y(t)) \geq 0. \quad (4)$$

Будем называть неравенство (4) основным. Оно весьма информативно, хотя внешне выглядит не очень содержательным. Покажем (см. также [1]), что из основного неравенства (4) можно получить важные соотношения вариационного исчисления.

6. Использование основного неравенства в вариационном исчислении. Задачи вариационного исчисления — частный случай задач оптимального управления, когда $f(t, x, u) \equiv u$ и $U = R^n$. Значит, $x' = u$.

Предположим сначала, что пробная кривая является кривой поля. Тогда нижняя производная становится обычной производной, а неравенство (4) становится равенством

$$L(t, x, x') - \frac{d}{dt} S(t, x) = 0.$$

Здесь $x' = x'(t, x)$ — наклон поля в точке (t, x) . Считая функцию $S(t, x)$ дифференцируемой, перейдем к частным производным:

$$L(t, x, x') - \frac{\partial}{\partial t} S(t, x) - \langle \nabla_x S(t, x), x' \rangle = 0, \quad (5)$$

где ∇_x — градиент по x ;
 $\langle \cdot \rangle$ — скалярное произведение.

Учитывая (4), для произвольного наклона y' имеем

$$L(t, x, y') - \frac{\partial}{\partial t} S(t, x) - \langle \nabla_x S(t, x), y' \rangle \geq 0. \quad (6)$$

Из (5) и (6) следует, что выражение слева принимает наименьшее значение при $y' = x'(t, x)$. Поэтому в точке $y' = x'$ градиент этого выражения по x' равен нулю:

$$\nabla_{x'} L(t, x, x') - \nabla_{x'} \langle \nabla_x S(t, x), x' \rangle = 0. \quad (7)$$

В этом месте в задачах вариационного исчисления появляется возможность замены $\nabla_x S$ на $\nabla_{x'} L$ (в задачах оптимального управления такая возможность отсутствует). Действительно, поскольку $\langle \nabla_x S(t, x), x' \rangle$ линейно зависит от x' , то $\nabla_{x'} \langle \nabla_x S(t, x), x' \rangle = \nabla_x S(t, x)$. Поэтому в равенстве (7) имеем

$$\nabla_x S(t, x) = \nabla_{x'} L(t, x, x'). \quad (8)$$

Подставим теперь (8) в (5) и (6):

$$L(t, x, x') - \frac{\partial}{\partial t} S(t, x) - \langle \nabla_{x'} L(t, x, x'), x' \rangle = 0. \quad (9)$$

$$L(t, x, y') - \frac{\partial}{\partial t} S(t, x) - \langle \nabla_{x'} L(t, x, x'), y' \rangle \geq 0. \quad (10)$$

В разделе «Вариационный алгоритм Гюйгенса» монографии [1] Л. Янг вслед за К. Каратеодори считает соотношения (8) и (9) фундаментальными уравнениями вариационного исчисления. В частности, из них выводится инвариантный интеграл Гильберта [1]. К этому следует добавить, что после вычитания (9) из (10) получается классическое условие Вейерштрасса

$$L(t, x, y') - L(t, x, x') - \langle \nabla_{x'} L(t, x, x'), y' - x' \rangle \geq 0. \quad (11)$$

Из (4) можно легко получить и другие известные соотношения вариационного исчисления, что неудивительно, поскольку каждый из трех рассмотренных критериев равносильны исходной задаче.

7. Построение центрального поля в вариационном исчислении. Роль центральных полей экстремалей в вариационном исчислении не ограничивается теоретическим анализом. Это важно потому, что далеко не всегда удается аналитически построить центральное поле кривых. Практическое построение центральных полей оптимальных кривых или их аппроксимация гораздо проще и доступнее. Для каждой конкретной задачи вариационного исчисления можно написать вычислительную программу, которая строит кривые методом ломаных Эйлера. При этом фактически ищется кратчайший путь на конечном графе, вершинами которого являются узлы регулярной решетки расширенного фазового пространства. В памяти компьютера *формируется дерево кратчайших путей, представляющее собой аппроксимацию центрального поля оптимальных кривых*. Такие программы написаны авторами настоящей статьи для ряда классических задач вариационного исчисления: кратчайшие кривые на плоскостях Евклида и Лобачевского, брахистохроны, минимальные поверхности вращения. На *рис. 1* приводится результат работы программы, которая строит профили минимальных поверхностей вращения. При этом приведены кривые, оканчивающиеся на прямой $t = const$. Видно, что они образуют центральное поле. На *рис. 2* изображены кривые, полученные аналитически. Визуально между рисунками нет принципиальных отличий, если не считать того, что кривые, проходящие внутри криволинейной трапеции *SOAB* (см. *рис. 1*), не выведены на печать. Видно, что для терминальных точек, расположенных над точкой *B*, оптимальными кривыми являются цепные линии, а для точек, расположенных под этой точкой, — ломаные «вниз — вправо — вверх». Эти ломаные не являются экстремалами поставленной задачи. При построении центрального поля (или, иначе, — дерева) программа, разумеется, не решала уравнения Эйлера—Лагранжа, не искала огибающей семейства цепных линий и не проверяла условие Вейерштрасса (11), а действовала слепо в соответствии с принципом Гюйгенса.

8. Центральное поле в задаче с экономическим содержанием. Рассмотрим известную модель оптимального управления, имеющую экономическую интерпретацию [5]. Фирма получила заказ, который надо выполнить к моменту времени T , на

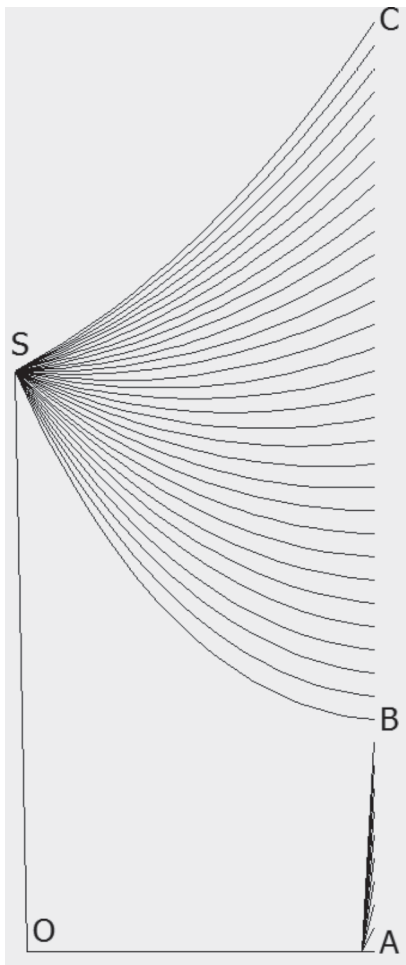


Рис. 1. Профили минимальных поверхностей вращения, построенные численно

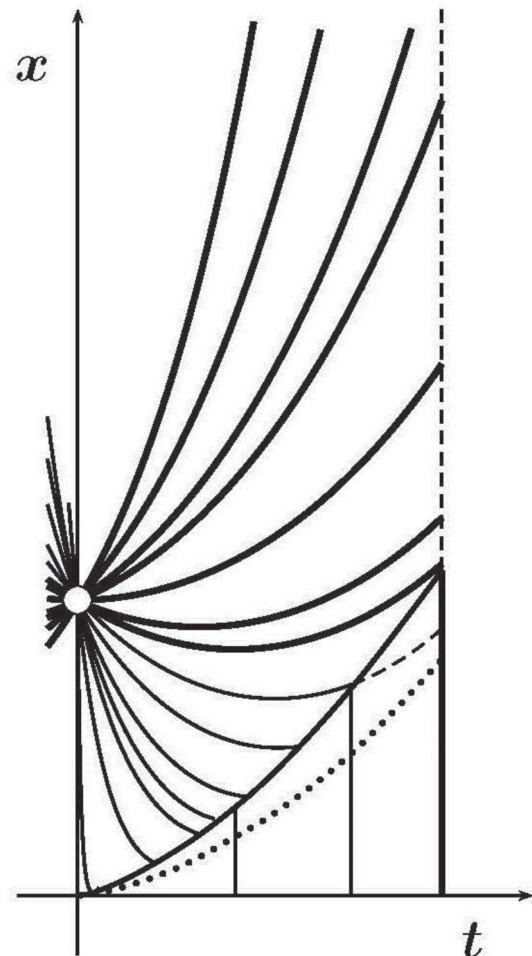


Рис. 2. Профили минимальных поверхностей вращения, построенные аналитически

производство Y единиц продукции. Изготовленная заранее продукция передается на склад и хранится там до времени T , когда вся продукция будет передана заказчику. Пусть $Y(t)$ — объем продукции, изготовленной к моменту t . Как изготовление, так и хранение продукции сопряжено с затратами. Надо выбрать такой режим производства продукции, чтобы суммарные затраты были минимальными. Таким образом, управление заключается в выборе режимов (скорости) производства продукции $y'(t)$ как функции времени. Считается, что затраты на выпуск единицы продукции пропорциональны интенсивности производства $y'(t)$ с коэффициентом пропорциональности a . Пусть b — стоимость хранения единицы продукции в единицу времени. Тогда суммарные затраты на промежутке $[0, T]$ равны

$$C_p + C_s = a \int_0^T y'^2(t) dt + b \int_0^T y(t) dt,$$

где C_p — затраты на выпуск продукции;
 C_s — затраты на ее хранение.

В начальный момент имеется нулевой запас, поэтому $y(0) = 0$. Ограничение на управление состоит в том, что скорость производства неотрицательна и не может превосходить некоторой константы: $0 \leq y'(t) \leq W$.

После замены переменной $y(t) = \frac{b}{a} x(t)$ получаем задачу оптимального управления без параметров a и b : найти абсолютный экстремум

$$J = \int_0^T (u^2(t) + x(t)) dt \rightarrow \min$$

при ограничениях

$$\begin{aligned} \frac{dx(t)}{dt} &= u(t), \\ 0 \leq u(t) &\leq V, \end{aligned}$$

$$t \geq 0, \quad x(t) \geq 0,$$

$$x(0) = 0, \quad x(T) = X.$$

Константы T, X, V неотрицательны. Управление $u(t)$ ищется в классе кусочно непрерывных функций. Величина V может быть, как в [5], равна бесконечности; в этом случае скорость производства не ограничена сверху, и задача упрощается. Заметим, что задача нелинейна, так как под интегралом стоит квадрат скорости $u^2(t)$.

При решении задачи мы фиксируем левый конец траекторий $(0, 0)$ и освобождаем правый. Таким образом, мы будем строить семейство траекторий, оканчивающееся во всех точках (T, X) множества достижимости. Легко видеть, что из точки $(0, 0)$ можно попасть в точку (t, x) , двигаясь по допустимой траектории, тогда и только тогда, когда $x \leq Vt$. Это неравенство и определяет множество достижимости D .

С помощью принципа максимума Понтрягина находим следующее поле экстремалей:

$$\xi(t, a) = \begin{cases} 0, & 0 \leq t \leq a, \\ \frac{(t-a)^2}{4}, & a \leq t \leq 2V+a, \quad a \geq 0, \\ V(t-V-a), & 2V+a \leq t, \end{cases}$$

$$\xi(t, a) = \begin{cases} \frac{(t-a)^2}{4} - \frac{a^2}{4}, & 0 \leq t \leq 2V+a, \\ V(t-V-a) - \frac{a^2}{4}, & 2V+a \leq t. \end{cases} \quad a \in [-2V, 0].$$

Геометрически это — изображенное на рис. 3 однопараметрическое семейство кривых, выходящих из точки $(0, 0)$. Здесь t — время, $a \in [-2V, +\infty)$ — параметр, определяющий конкретную кривую. Пунктиром обозначена линия перехода на производство продукции с постоянной скоростью.

Данное семейство гладко зависит от параметра a . Расчеты показывают, что для него справедливо основное неравенство (4) во всех точках множества достижимости. Отсюда следует, что каждая траектория семейства (т.е. центрального поля) доставляет глобальный экстремум функционала издержек. Мы видим, что даже в этой не очень сложной задаче с экономическим содержанием анализ на глобальный экстремум требует больших усилий. В более сложных задачах построение такого поля

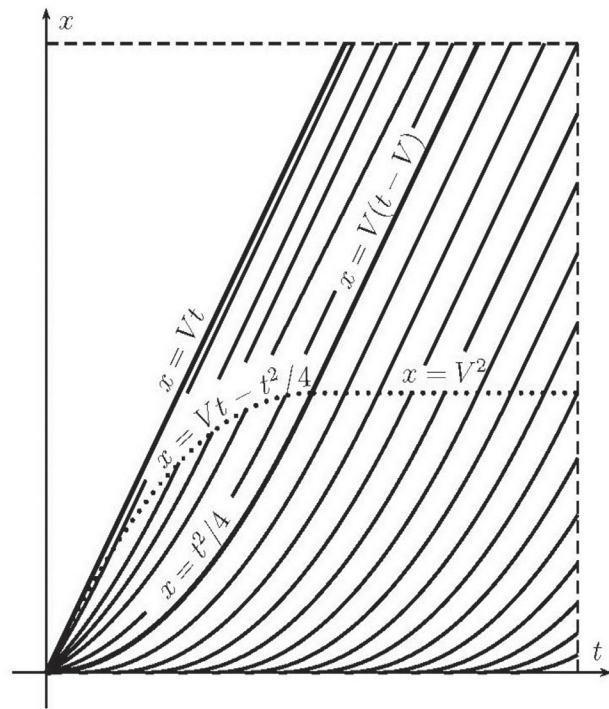


Рис. 3. Оптимальное поле экстремалей для экономической модели, построенное аналитически

может быть весьма затруднено или даже невозможно. Поэтому особое внимание следует уделить численному построению поля. Такое поле для данной задачи приведено на рис. 4.

Заключение. В задачах оптимального управления большую роль должны играть центральные поля траекторий. Чтобы проверить такое поле на оптимальность, можно воспользоваться любым из трех критериев, приведенных в работе. В задачах вариационного исчисления, а также в автономных задачах оптимального управления [3] из этих критериев вытекают, в частности, известные условия и соотношения. Для неавтономных задач оптимального управления такие условия будут выведены в последующих публикациях. В конкретных случаях построение центрального поля траекторий, претендующего на оптимальность, — не такая уж простая задача. В вариационном исчислении оптимальные центральные поля можно легко построить методом ломаных Эйлера, двигаясь по узлам регулярной решетки. Во многих задачах оптимального управления движение по узлам решетки невозможно из-за ограничений на управляющие воздействия. В работах [6, 7] предложен общий численный метод, позволяющий строить оптимальные центральные поля траекторий в задачах оптимального управления. В основе метода лежит разбиение

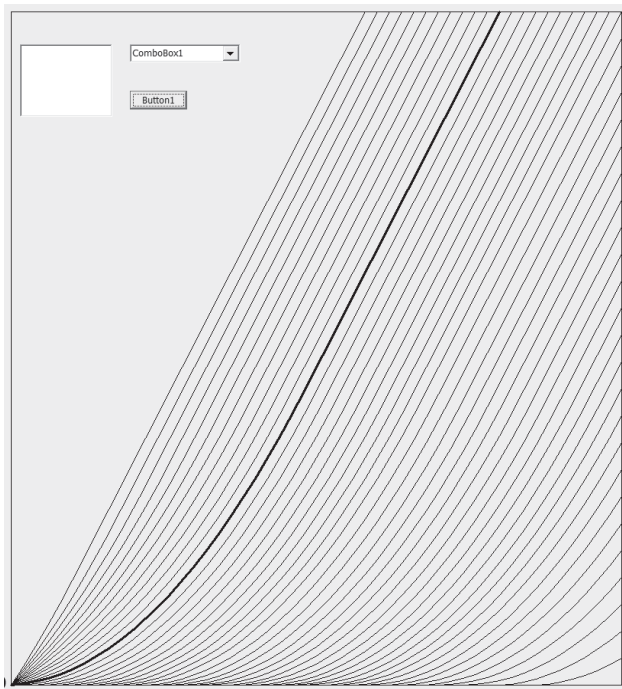


Рис. 4. Оптимальное поле экстремалей для экономической модели, построенное численно

пространства состояний на классы. Метод может использовать разные логики поиска в пространстве состояний, в том числе и обобщение алгоритма Дейкстры для построения кратчайшего пути на графе. При этом узлами формируемого дерева являются не состояния, а классы состояний — множества, на которые заранее разбивается пространство состояний.

Литература

1. Янг Л. Лекции по вариационному исчислению и теории оптимального управления. М.: Мир, 1974. 488 с.
2. Понтрягин Л. С., Болтянский В. Г., Гамкрелидзе Р. В., Мищенко Е. Ф. Математическая теория оптимальных процессов. М.: Наука, 1969. 384 с.
3. Орёл Е. Н., Орёл О. Е. Абсолютный экстремум в автономных задачах оптимального управления // Известия РАН. Теория и системы управления. 2013. № 3. С. 60–73.
4. Орёл Е. Н. Об аппроксимации функции Беллмана // Журнал вычислительной математики и математической физики. 1973. Т. 13. № 5. С. 1161–1174.
5. Kamien N., Schwartz N. Dynamic Optimization: The calculus of variations and optimal control

in economics and management // New-York: Elsevier Science Publishing Co, 1991. 377 p.

6. Орёл Е. Н. Метод решения задач оптимального управления // ДАН СССР. 1989. Т. 306. № 6. С. 1301–1304.
7. Орёл Е. Н. Алгоритмы поиска квазиоптимального управления, использующие разбиение пространства состояний // Журнал вычислительной математики и математической физики. 1990. Т. 30. № 9. С. 1283–1293.

References

1. Yang L. Lectures on variational calculus and optimal control theory [Lectures on the Calculus of Variations and Optimal Control Theory]. Moscow, Mir — Mir, 1974, 488 p. (in Russ.).
2. Pontryagin L. S., Boltianskii V. G., Gamkrelidze R. V., Mishchenko E. F. Matematicheskaya teoriya optimal'nykh protsessov [The Mathematical Theory of Optimal Processes]. Moscow, Nauka — Science, 1969, 384 p. (in Russ.).
3. Orel E. N., Orel O. E. Absolyutnyi ekstremum v avtonomnykh zadachakh optimal'nogo upravleniya [Global Extremum in Autonomous Problems of Optimal Control]. Izvestiya RAN. Teoriya i sistemy upravleniya — Russian Academy of Science Newsletter, Theory and Systems of Control, 2013, no. 3, pp. 60–73 (in Russ.).
4. Orel E. N. Ob approksimatsii funktsii Bellmana [Approximation of the Bellman function]. Zhurnal vychislitel'noi matematiki i matematicheskoi fiziki — Journal of computational mathematics and mathematical physics, 1973, no. 13 (5), pp. 1161–1174 (in Russ.).
5. Kamien N., Schwartz N. Dynamic Optimization: The calculus of variations and optimal control in economics and management. New-York, Elsevier Science Publishing Co, 1991, 377 p.
6. Orel E. N. Metod resheniya zadach optimal'nogo upravleniya [A method for solution of optimal control problems]. DAN SSSR — DAN USSR, 1989, no. 306 (6), pp. 1301–1304 (in Russ.).
7. Orel E. N. Algoritmy poiska kvazioptimal'nogo upravleniya, ispol'zuiushchie razbienie prostanstva sostoianii [Quasioptimal control search algorithms using state-space partitioning]. Zhurnal vychislitel'noi matematiki i matematicheskoi fiziki — Journal of Computational mathematics and mathematical physics, 1990, no. 30 (9), pp. 1283–1293 (in Russ.).

УДК 657 (312.2)

Единая теория бухгалтерского учета как необходимое и достаточное условие формирования единого учетного пространства*

СЛОБОДНЯК ИЛЬЯ АНАТОЛЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Байкальского государственного университета экономики и права, г. Иркутск, Россия

E-mail: slob.irk@mail.ru

АРБАТСКАЯ ТАТЬЯНА ГЕОРГИЕВНА,

кандидат экономических наук, докторант Байкальского государственного университета экономики и права, г. Иркутск, Россия

E-mail: arbatatyana@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Развитие общества, которое идет по пути постоянного усложнения и повышения многообразия общественных, в том числе экономических, отношений, привело к существенным различиям методических основ бухгалтерского учета в секторах национальной экономической системы. Наличие существенных особенностей в функционировании хозяйствующих субъектов различных видов экономической деятельности, размеров и форм собственности стало следствием того, что в определенный момент в рамках национальной системы бухгалтерского учета произошло обособление подсистем учета в коммерческих организациях, учета в учреждениях сектора государственного управления, учета в различных видах организаций финансовой системы общества. В статье предпринята попытка доказать, что подобный путь эволюции учетных подсистем является тупиковым, поскольку, несмотря на все, прежде всего организационные, отличия, которые приводят к существованию различий в методике учета объектов в рамках обозначенных подсистем, бухгалтерский учет как деятельность имеет единую теоретико-методологическую основу, которая обеспечивает возможность функционирования единого учетного пространства.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета; единая система бухгалтерского учета; учетное пространство; унификация; достоверность.

The Unified Theory of Accounting as a Necessary and Sufficient Condition for the Formation of the Single User Space

ILYA A. SLOBODNYAK,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting and Auditing Department, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, Russia

E-mail: slob.irk@mail.ru

* Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов» (номер государственной регистрации в Федеральном государственном автономном научном учреждении «Центр информационных технологий и систем органов исполнительной власти» — 01201458899).

TATYANA G. ARBATSKAYA,

Ph.D. in Economics, candidate for a Doctor's degree of the Accounting and Auditing Department, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, Russia

E-mail: arbatatyana@mail.ru

ABSTRACT

The development of the society, which is following the path of the perpetual complication and rapid increase of the diversity of social relations, including economic relations, has led to significant differences in the methodical foundations of accounting in various sectors of the national economy. Significant differentiating features in the operation of business entities of different economic activities, the sizes and forms of ownership have resulted in the fact that at a certain moment in time within the national accounting system there was a segregation of some separate accounting subsystems in commercial organizations, as well as accounting in the institutions of the state management sector, and accounting in different types of organizations in the financial system. The authors of the article attempted to prove that this particular path of accounting subsystems evolution is a dead-end path, for, even despite all the institutional differences in the first place, that lead to variations in the methods of objects accounting within the identified subsystems, accounting – as the form of activity – has a theoretical and methodological framework that secures the operation of the single accounting space.

Keywords: *the theory of accounting; the unified accounting system; the accounting space; unification; reliability.*

Вышедшем из печати № 1/2014 журнала «Учет. Анализ. Аудит» среди множества интересных публикаций особо выделяется статья доктора экономических наук, профессора Татьяны Петровны Карповой «О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства» [1]. Данная работа является, по нашему мнению, не просто попыткой обзора существующих тенденций в области бухгалтерского учета в России, но своего рода вызовом той практике, которая складывается в национальной системе учета, попыткой пойти против течения, по которому она движется, обосновать, что выбранный путь является если и не ошибочным, то по крайней мере не единственно возможным.

В рамках данной публикации мы изложим свой взгляд на рассматриваемый Т.П. Карповой пласт теоретических проблем. Это ни в коем случае не рецензия на исследование уважаемого специалиста, но попытка выработки дополнительных аргументов в пользу гипотезы о том, что «единство требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» определяет необходимость иного подхода к формированию современной концепции бухгалтерского учета» [1, с. 45], а единая теоретическая основа — теория бухгалтерского учета делает возможным развитие учета именно по пути становления единого учетного пространства.

Действительно, можно констатировать, что на сегодняшний день в российской системе бухгалтерского учета по признаку принадлежности

к определенному сектору экономических отношений можно выделить следующие подсистемы:

- подсистема бухгалтерского учета в коммерческих организациях реального сектора экономики;
- подсистема бухгалтерского учета в учреждениях сектора государственного управления;
- подсистема бухгалтерского учета в организациях финансовой сферы.

А ведь на организации всех трех обозначенных выше подсистем распространяются требования Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Федеральный закон № 402-ФЗ). Ведь в соответствии с требованиями ст. 2 данного документа его действие распространяется на следующих лиц:

- коммерческие и некоммерческие организации;
- государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- Центральный банк Российской Федерации;
- индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой;
- находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на

территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Кроме того, Федеральный закон № 402-ФЗ применяется при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчетности.

Его положения применяются и при ведении доверительным управляющим бухгалтерского учета переданного ему в доверительное управление имущества и связанных с ним объектов бухгалтерского учета, а также при ведении, в том числе одним из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, бухгалтерского учета общего имущества товарищей и связанных с ним объектов бухгалтерского учета.

Исходя из этого возникает вопрос: если для каждой из обозначенных выше подсистем применяются общие подходы, предусмотренные в содержании одного и того же закона — Федерального закона № 402-ФЗ, то зачем создавать искусственные методические и технические различия при осуществлении учетных процедур в рамках каждой из подсистем?!

Более того, ведь каждая из выделенных выше трех подсистем сама является системой, которая состоит из элементов (подсистем более низкого уровня). Например, в рамках подсистемы бухгалтерского учета в учреждениях сектора государственного управления можно выделить в отдельные подсистемы учет в казенных учреждениях, учет в органах государственной власти, учет в бюджетных и автономных учреждениях, в каждой из которых существуют свои особенности.

В подсистеме учета в коммерческих организациях также можно осуществить выделение подсистем более низкого уровня. Например, в качестве одного из признаков такого деления может выступить принадлежность соответствующей коммерческой организации к определенному виду экономической деятельности. В соответствии с этим признаком можно выделить, в частности, следующие подсистемы бухгалтерского учета в коммерческих организациях:

- подсистема бухгалтерского учета в производственных организациях;
- подсистема бухгалтерского учета в сфере услуг;

- подсистема бухгалтерского учета в торговле;
- подсистема бухгалтерского учета в организациях с длительным производственным циклом.

В свою очередь, определенные методические и технические особенности имеет бухгалтерский учет в банках, а также учет в страховых организациях и учет у профессиональных участников рынка ценных бумаг.

В результате возникает парадоксальная ситуация. С одной стороны, сфера действия Федерального закона № 402-ФЗ существенно расширена по сравнению с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.11.2011) (далее — Федеральный закон № 129-ФЗ), что может быть расценено как качественный сдвиг в развитии методологии бухгалтерского учета. Это предполагает, на наш взгляд, наличие единых методологических подходов, принципов и требований к бухгалтерскому учету всех экономических субъектов, попадающих под сферу действия Федерального закона № 402-ФЗ. Но учет в каждой из обозначенных сфер в общем и целом регулируется основными принципами, закрепленными Федеральным законом № 402-ФЗ. С другой стороны, этот же закон не только не отрицает, но, наоборот, предполагает существование различных подходов к ведению бухгалтерского учета различными субъектами, а в ряде случаев вообще предполагается возможность освобождения от ведения бухгалтерского учета.

Например, в соответствии с требованиями ст. 6 Федерального закона № 402-ФЗ бухгалтерский учет может не вести индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, но только в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

Данная же статья предполагает существование упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которые, в частности, вправе применять следующие экономические субъекты:

- субъекты малого предпринимательства;
- некоммерческие организации;
- организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010

№ 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”» (в ред. от 31.12.2014).

То есть можно резюмировать, что наличие единого Федерального закона № 402-ФЗ не только не обеспечивает единства системы бухгалтерского учета, но, наоборот, предполагает существование различных подходов к его ведению в зависимости от условий функционирования хозяйствующих субъектов, вплоть до освобождения от ведения учета. Более того, даже если организация принадлежит к субъектам малого предпринимательства и теоретически имеет право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, а также составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность по упрощенной форме, тем не менее Федеральный закон № 402-ФЗ вводит ряд ограничений по составу субъектов, которые ни при каких условиях этот упрощенный порядок применять не имеют право. К таким субъектам отнесены:

- организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
- микрофинансовые организации;
- организации государственного сектора;
- политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
- коллегии адвокатов;
- адвокатские бюро;
- юридические консультации;
- адвокатские палаты;
- нотариальные палаты;
- некоммерческие организации, включенные в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (в ред. от 06.04.2015) реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

В то же время в гл. 3 «Регулирование бухгалтерского учета» Федерального закона № 402-ФЗ указано, что регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей

бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

- единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

Сравнивая вышеописанные нормы, создается впечатление, что авторы закона противоречат сами себе. С одной стороны, говорится о различных подходах к ведению бухгалтерского учета, предполагается существование неких отраслевых особенностей в регулировании учетных процедур, а с другой — выдвигается требование о необходимости обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов. Это порождает вполне логичный вопрос: если применение федеральных и отраслевых стандартов должно быть единообразным, а объекты бухгалтерского учета едины для всех вне зависимости от вида экономической деятельности, то зачем нужны отраслевые стандарты?! А главное — почему в отношении ряда субъектов вводятся определенные послабления в части ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, недопустимые для других субъектов?

Причина подобных противоречий, по нашему мнению, состоит в некотором пренебрежении в части включения в нормативно-правовые акты теоретических основ в отношении рассматриваемых и регулируемых объектов. Национальная система образования всегда славилась тем, что изучение любого объекта начиналось с изложения его определения. Во многом такой подход на сегодняшний день утрачен, что и ведет к многочисленным проблемам, возникающим в области методики и техники учетных процедур. Конечно, в ст. 1 Федерального закона № 402-ФЗ содержится определение бухгалтерского учета, под которым понимается «формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности», однако само определение содержит отсылки к другим нормам данного закона, что делает его понимание неудобным, а для неспециалиста в соответствующей предметной области — вообще затруднительным: где-то в другом месте (причем конкретные пункты закона не указаны)

необходимо найти информацию об объектах бухгалтерского учета, в третьем месте — требования, установленные данным законом. В этом смысле даже прежнее определение бухгалтерского учета, приведенное в утратившем силу Федеральном законе № 129-ФЗ, является гораздо более конкретным: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» (ст. 1). В данном случае мы действительно имеем хотя бы перечень тех основных процедур, которые предполагаются в рамках бухгалтерского учета, а именно сбор, регистрацию, обобщение в денежном выражении, а не просто некое абстрактное формирование документированной систематизированной информации, как это присутствует в Федеральном законе № 402-ФЗ.

Но главная проблема, по нашему мнению, состоит в том, что в Федеральном законе № 402-ФЗ не прописаны задачи бухгалтерского учета, которые были обозначены, например, в ранее действовавшем Федеральном законе № 129-ФЗ. В частности, в качестве таких задач были обозначены:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Представляется, что и сегодня бухгалтерский учет должен решать во многом те же задачи, причем независимо от того, каковы особенности

субъекта, осуществляющего ведение бухгалтерского учета. Разве не нужна пользователям отчетности бюджетных учреждений достоверная информация о деятельности учреждения, равно как она необходима пользователям отчетности коммерческих организаций?! И разве не является информация бухгалтерского учета основанием для выработки суждений контролирующими структурами в отношении законности, целесообразности осуществления соответствующих операций в равной степени коммерческими организациями, бюджетными учреждениями и организациями финансового сектора?! Перечень данных задач универсален по своему содержанию, а ведь именно цель и задачи определяют содержание самой деятельности. Следовательно, поскольку единство цели и задач является необходимым условием для построения единой системы и мы наблюдаем данное единство цели и задач бухгалтерского учета в целом (вне его субъектной привязки), можно сделать вывод, что *необходимое* условие функционирования единой учетной системы выполнено.

Ведь с точки зрения математики и логики условие истинности какого-либо утверждения *A* является *необходимым*, если без выполнения данного условия утверждение *A* не может быть истинным [2]. Проверим выделенное нами условие об единстве задач на предмет возможности его признания необходимым условием для существования единого учетного пространства. Если предположить, что задачи, которые решает подсистема бухгалтерского учета коммерческих организаций, не совпадают с задачами, которые решает подсистема бухгалтерского учета сектора государственного управления или подсистема бухгалтерского учета финансового сектора, соответственно невозможным является существование единого учетного пространства. Поскольку в Федеральном законе № 129-ФЗ список приведенных задач является общим, т. е. проверяемое условие выполнено, а в Федеральном законе № 402-ФЗ о задачах бухгалтерского учета вообще фактически не говорится, можно сделать вывод о потенциальной возможности существования единого учетного пространства. Однако признать условие об общности задач необходимым условием существования единого учетного пространства все-таки нельзя, поскольку сам же Федеральный закон № 402-ФЗ существование этого единого пространства во многом отвергает, вводя дополнительные ограничения в зависимости от видов субъектов.

Аналогично в Федеральном законе № 402-ФЗ перечень объектов бухгалтерского учета является общим, при этом к ним отнесены:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Какие выводы следуют из данного перечня? Во-первых, перечень объектов един для всех видов экономической деятельности, а также для организаций/учреждений различных размеров. Во-вторых, если и предполагается расширение данного списка, то оно возможно только через введение новых объектов федеральными, но никак не отраслевыми стандартами. Ведь в соответствии со ст. 21 Федерального закона № 402-ФЗ отраслевые стандарты лишь устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности, но никак не расширяют перечень объектов учета, предусмотренный федеральным законом и федеральными стандартами.

Таким образом, и существование общих объектов бухгалтерского учета также является необходимым, но недостаточным условием для существования единого учетного пространства. То есть обратное верно: если бы объекты в рамках каждой из выделенных подсистем не были одинаковыми (были бы разными), то и существование единого учетного пространства было невозможно. Но единство объектов лишь создает предпосылки для формирования единой системы, но не является для этого достаточным. Ведь в соответствии с основными положениями математики и логики условие истинности какого-либо утверждения *A* является *достаточным*, если при его выполнении утверждение *A* обязательно является верным (истинным) [2].

По нашему мнению, таким достаточным условием является наличие единой теории бухгалтерского учета. В большинстве случаев это первая (или одна из первых)¹ дисциплин, которую начинают изучать студенты самых разных уровней подготов-

ки при освоении ими образовательных программ в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Данная дисциплина закладывает основы бухгалтерского учета как науки, а не как практики, и, как и любая другая теория, теория бухгалтерского учета нередко противопоставляется практике, являясь лишь ее отражением. В свою очередь, совершенствование теории бухгалтерского учета позволяет переосмыслить и практический опыт, что открывает новые перспективы перед практикой.

В частности, словарь иностранных слов [3] приводит следующие определения теории:

- учение, являющееся отражением действительности, обобщением практики, человеческого опыта;
- совокупность научных положений, объясняющих общим принципом какие-нибудь накопленные факты и дающих возможность открывать и объяснять новые факты;
- совокупность обобщенных положений, образующих какую-нибудь науку или отдел науки.

Философские словари, рассматривая теории, указывают, что по своей структуре естественнонаучная теория представляет собой систему законов определенной науки. И вот именно существование теории бухгалтерского учета (нам представляется, что данный факт неоспорим) является, по нашему мнению, тем достаточным условием для создания единого учетного пространства. При этом теория бухгалтерского учета априори едина, поскольку не существует и, пожалуй, не может существовать теории бухгалтерского учета в коммерческих организациях, теории бухгалтерского учета в государственных (муниципальных) учреждениях, теории бухгалтерского учета в банках. Аналогично вряд ли возможно себе представить, что может существовать какая-либо теория бухгалтерского учета в торговле, теория бухгалтерского учета в строительстве или теория бухгалтерского учета в сфере услуг. Также авторам не встречалась теория бухгалтерского учета в крупных организациях, теория бухгалтерского учета у субъектов малого и среднего бизнеса.

Теория не только должна существовать вне вида экономической деятельности, вне масштабов хозяйствующих субъектов, она должна быть вне регионов и даже вне государств. Теория — это, в предельном приближении, наука, а наука не знает государственных границ. Как невозможно представить себе теорию физики в России, теорию алгебры

¹ До изучения дисциплины «Теория бухгалтерского учета», как правило, рассматриваются лишь «История бухгалтерского учета» и/или «Введение в специальность».

в России, так и теория бухгалтерского учета не может иметь что-либо в виде дополнения.

Более того, рискнем предположить, что наличие теории бухгалтерского учета является не просто достаточным условием для формирования единой системы бухгалтерского учета, основанной на единых принципах, единых методических подходах и технических средствах, но одновременно достаточным и необходимым условием для этого. Можно бесконечно долго спорить о том, как правильно формировать стоимость активов, как распределять расходы, в какой момент признавать доходы, т. е. решать проблемы методического плана. Но основные теоретические устои, сформированные в рамках теории бухгалтерского учета, непоколебимы. Схема активного счета одинакова и в бухгалтерском учете, который ведется в коммерческой организации, и в бухгалтерском учете, который ведется в бюджетном учреждении. Общий вид оборотно-сальдовой ведомости или карточки счета также не зависит от того, какой план счетов применяется. Да и требования, предъявляемые к учету, также одинаковы.

В настоящем исследовании речь идет о существовании *единой (глобальной)* теории бухгалтерского учета как внутренне дифференцированной, но целостной системы знания, которую характеризуют логическая зависимость одних элементов от других, выводимость содержания теории из некоторой совокупности утверждений и понятий по определенным логико-методологическим принципам и правилам [4].

Единая теория бухгалтерского учета не является отражением действительности или обобщением практического опыта в какой-либо сфере деятельности, но отличается от него:

- достоверностью содержащегося в ней научного знания, получаемого в соответствии с существующими научными стандартами и выражающегося в его внутренней непротиворечивости, реализации проверки на истинность и т. д.;
- обобщенным описанием исследуемых в ней явлений, формулированием общих единых законов, которые не только описывают и объясняют исследуемые явления, но дают возможность предсказывать новые, еще не изученные факты;
- выделением в составе теории бухгалтерского учета как исходных утверждений, так и утверждений, получаемых логическим путем.

В процессе развития теории бухгалтерского учета существовало множество теорий бухгалтерского

учета, основанных на различных принципах и подходах — позитивная теория бухгалтерского учета, макроэкономическая теория бухгалтерского учета, микроэкономическая теория бухгалтерского учета, материалистическая теория бухгалтерского учета, психологическая (бихевиористическая) теория бухгалтерского учета и др.

По нашему мнению, все частные теории или группы теорий бухгалтерского учета являются подсистемами системы единой теории бухгалтерского учета, в границах которой отдельные понятия, гипотезы и законы, присущие каждой отдельной подсистеме, утрачивают прежнюю автономность и становятся элементами целостной системы.

Таким образом, единую теорию бухгалтерского учета можно считать необходимым и достаточным условием того, что единое учетное пространство все-таки должно существовать. Но нельзя не привести и еще один довод в пользу именно концепции, предполагающей единое учетное пространство. Одной из задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации. Тогда, если на минуту предположить возможность существования различных учетных пространств, то соответственно в рамках каждого из них мы, возможно, будем иметь *свою* методику, которая будет приводить к *своей* достоверности. Но может ли быть достоверность своя, т. е. можно ли для целей бухгалтерского учета в коммерческих организациях считать достоверным одно, а для целей бухгалтерского учета в коммерческом банке или государственном (муниципальном) учреждении — другое? Или может ли быть достоверным один вариант отражения факта хозяйственной жизни в учете крупной организации, а другой вариант — в учете у субъекта малого бизнеса?

С научной точки зрения это нонсенс: достоверность (если она вообще достижима) может быть только одной. Ведь синонимы этого термина — точность, истинность, верность, доказательность, бесспорность знания, доподлинность [5]. В данном исследовании мы не ставили задачу определить, что такое достоверность, достижима ли она с точки зрения бухгалтерского учета, но то обстоятельство, что если один вариант учета дает достоверную информацию, то все иные варианты учета дают информацию, которую мы не можем признать достоверной, — для нас очевиден. В противном случае, если мы готовы признать существование такой ситуации множественной достоверности, то

мы вынуждены будем признать, что бухгалтерский учет формирует не какую-то истину, а является некой игрушкой в руках у человека с пультом управления.

Нам могут возразить: а как же применение различных вариантов учетной политики, которое дает в конечном итоге и различные значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности? По нашему мнению, такое заключение вытекает из несколько упрощенного понимания учетной политики, которая представляет собой в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Конечно, например, в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Естественно, что применение различных способов обеспечит различный итоговый результат в виде суммы амортизации, величины расходов и т. д. Но, во-первых, применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. То есть фактически изменение способа представляется невозможным, а следовательно, однажды выбранный способ будет применяться и далее, а результат, который будет получен с его применением, может определяться лишь одним значением. Во-вторых, выбор метода начисления амортизации — это, конечно, право хозяйствующего субъекта, но это право отнюдь не означает, что данный выбор осуществляется без какого-либо анализа возможных альтернатив. Следовательно, если на стадии выбора метода возможные варианты суммы амортизации существуют, то после осуществления данного выбора достоверность все равно остается единственно возможной. В-третьих, если затем организация захочет изменить метод начисления амортизации, то фактически это будет считаться изменением

учетной политики. В соответствии с требованиями ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» изменение учетной политики должно быть обоснованным. Соответственно изменить метод амортизации и тем самым получить вторую достоверность — не так и просто. Но если все-таки организация нашла веские причины для изменения учетной политики, то последствия этого шага, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случаях когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Таким образом, в отчетности, а именно основываясь на ее информации пользователи будут принимать свои управленческие решения, все равно будет отражена та единственная достоверность, которая является возможной для конкретного хозяйствующего субъекта.

Что же касается содержания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), то, несмотря на наличие гораздо большего количества

вариантов учета конкретных объектов, существенных оснований для искажения информации они все равно не дают. Например, п. 60 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» прямо гласит, что используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива².

При этом метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть скорректирован. Это должно отражаться в учете как пересмотр бухгалтерской оценки в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Таким образом, организация не просто выбирает какой-либо вариант учета определенного объекта из имеющихся и закрепляет его в учетной политике, но обоснованно делает свой выбор. Именно эта обоснованность и является обстоятельством, обеспечивающим субъективную (персональную) достоверность, отражающую уверенность субъекта в правильности своей оценки того или иного события [6].

В этой связи необходимо заметить, что те послабления, которые даются российскими нормативно-правовыми актами различным субъектам в отношении определенных объектов, недопустимы. Так, субъекты малого предпринимательства, не являющиеся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированными некоммерческими организациями, вправе не применять семь действующих в настоящее время ПБУ:

- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (п. 2.1);
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (п. 3);
- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (п. 3);

- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» (п. 2);
- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (п. 3.1);
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (п. 2);
- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (п. 2).

По нашему мнению, если коммерческие организации обязаны признавать в отчетности отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», а также оценочные обязательства в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», делать это должны все коммерческие организации независимо от их размера и принадлежности к каким-либо видам экономической деятельности. Только отчетность с включением в нее данной информации является достоверной. Если же субъект малого бизнеса освобожден от обязанности применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» и ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и раскрытия соответствующей информации в отчетности и при этом он воспользовался этим правом, то при условии, что такие объекты бухгалтерского учета у него возникают и существуют, отчетность, сформированную с учетом обозначенных исключений, нельзя признать достоверной, так как достоверна она только с учетом показанных сумм отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств и оценочных обязательств. Их пропуск лишь по причине того, что организация относится к субъектам малого предпринимательства, по нашему мнению, недопустим, поскольку явная причинно-следственная связь между объемом хозяйственных операций и низкой значимостью информации о соответствующих объектах не доказана. Льгота была предоставлена лишь для упрощения учетных процедур, но это не обеспечивает достоверности отчетной информации.

Предоставление возможности не применять семь ПБУ коммерческим организациям — субъектам малого предпринимательства выглядит особенно нелогично в условиях совершенствования методологии бухгалтерского (бюджетного) учета государственного сектора и сближения его

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» // приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 02.04.2013).

с требованиями не только российских ПБУ, но и положениями МСФО.

Например, в Инструкцию по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений³ внесены поправки, согласно которым данные бухгалтерского учета и сформированная на их основе отчетность субъектов сектора государственного управления формируются с учетом существенности фактов хозяйственной жизни, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности учреждения и имели место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год (событием после отчетной даты). Данная формулировка дословно повторяет определение события после отчетной даты из п. 3 ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», что демонстрирует небольшой шаг в сторону совершенствования методологии и сближения бухгалтерского учета в коммерческих организациях и секторе государственного управления.

Примеров существования подобных различий, послаблений, льгот в нормативно-правовых актах, регулирующих отдельные аспекты бухгалтерского учета, достаточно большое количество, а значит, на начальных этапах создания единого учетного пространства, и в этом нельзя не согласиться с Т.П. Карповой, необходимо:

- создать единую методологическую основу учетного пространства;
- создать единое методическое обеспечение процедур в рамках учетного пространства.

В противном случае при сохранении отличий, выделенных в начале исследования, подсистемы бухгалтерского учета будут все более отрываться

друг от друга методологически и методически, утрачивать связи друг с другом, что, возможно, вообще приведет к разрушению системы бухгалтерского учета. Ведь сложившаяся сегодня в национальной учетной системе ситуация — это прямой путь к множественной достоверности, которая на самом деле является недостоверностью, и, более того, она — множественная достоверность — не предполагается единой теорией бухгалтерского учета. Методы же принятия управленческих решений просто не могут существовать в рамках множественной достоверности, ибо они предполагают четкое наличие ограничений и критерия оптимальности вырабатываемого решения. Принимать решение, элементарно основываясь на сумме прибыли, которая сегодня определяется одной величиной, а завтра — другой, не сможет ни один пользователь, а главное — не захочет ни один из них. Ведь риски неверных решений в этом случае многократно возрастают.

Более того, проблема множественной достоверности не всегда может быть решена за счет качественного и количественного раскрытия информации. Например, п. 6 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»⁴ позволяет субъектам малого предпринимательства ограничить объем годовой отчетности балансом и отчетом о финансовых результатах, составленным по упрощенным формам (без детализации показателей по статьям). На наш взгляд, формирование показателей отчетности только по группам статей снижает информативность отчетности и не позволяет провести качественный анализ финансово-хозяйственной деятельности организации. В приложениях к балансу и отчету о финансовых результатах допускается приводить только наиболее *важную информацию*, при отсутствии которой невозможно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности. При этом мнение о том, какая информация является настолько важной, что при ее отсутствии невозможно оценить финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, лежит в области субъективного суждения лица, ответственного за составление отчетности, т. е. его профессионализма и *добросовестности*.

³ О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»: приказ Минфина России от 29.08.2014 № 89н.

⁴ О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 04.12.2012).

А раз информационная система предоставляет такую некачественную информацию, то кто же захочет содержать такую систему, которая не приносит пользы, а наоборот, лишь запутывает пользователя?!

Итак, главный вывод по данному исследованию, по нашему мнению, состоит в том, что единое учетное пространство сегодня не просто возможно, но оно *необходимо*. Очевидно, что процесс его создания достаточно сложен, он предполагает множество согласований, в том числе и с требованиями МСФО, ведь, как было отмечено выше, наука находится над государством и вне государства, а в бухгалтерском учете роль таких наднациональных стандартов как раз выполняют международные стандарты, требования которых необходимо принимать во внимание. От успеха этой деятельности во многом зависит будущее бухгалтерского учета в нашей стране.

Литература

1. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.
2. Словарь по логике [Электронный ресурс] / сост. А.А. Ивин, А.Л. Никифоров. М.: Гуманит. изд. центр «Владос», 1997. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/203> (дата обращения: 16.02.2015).
3. Большой словарь иностранных слов [Электронный ресурс]. М.: ИДДК, 2007. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/35596/%D0%A2%D0%95%D0%9E%D0%A0%D0%98%D0%AF (дата обращения: 16.02.2015).
4. Философия: Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.А. Ивина. М.: Гардарики, 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1215/Теория (дата обращения: 16.02.2015).
5. Александрова З.Е. Словарь синонимов русского языка. Практический справочник [Электронный ресурс]. М.: Русский язык, 2011. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/40416/%D0%B4%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C (дата обращения: 16.02.2015).
6. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. М.: Советская энциклопедия,

1969–1978. URL: <http://dic.academic.ru/dic.Nsf/bse/85596/Достоверность> (дата обращения: 16.02.2015).

References

1. Karpova T.P. O soglasovanii metodologii trekh bukhgalterskikh sistem v protsesse formirovaniia edinogo uchetnogo prostranstva [On the approval of the methodology of the three accounting systems in the formation process of the single user space]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 45–50 (in Russ.).
2. Slovar» po logike [Elektronnyi resurs] / sost. A.A. Ivin, A.L. Nikiforov. [Dictionary of logic / Digital learning resource / content by A.A. Ivin, A.L. Nikiforov]. Moscow, Gumanit. izd. tsentr «Vlados» — Academic editing centre «Vlados», 1997. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/logic/203> (accessed: 16.02.2015) (in Russ.).
3. Bol'shoi slovar» inostrannykh slov [Elektronnyi resurs] [A large Dictionary of foreign words / Digital learning resource]. Moscow, IDDK, 2007. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/35596/%D0%A2%D0%95%D0%9E%D0%A0%D0%98%D0%AF (accessed: 16.02.2015) (in Russ.).
4. Filosofii: Entsiklopedicheski slovar» [Elektronnyi resurs] / pod red. A.A. Ivina [Philosophy: an encyclopedic dictionary / Digital learning resource / edited by A.A. Ivin]. Moscow, Gardariki — Gardariki, 2004. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1215/Теория (accessed: 16.02.2015) (in Russ.).
5. Aleksandrova Z.E. Slovar» sinonimov russkogo iazyka. Prakticheskii spravochnik [Elektronnyi resurs] [The synonym dictionary of the Russian language. Practical guide / Digital learning resource]. Moscow, Russkii iazyk — Russian language, 2011. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/40416/%D0%B4%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C (accessed: 16.02.2015) (in Russ.).
6. Bol'shaia sovetskaia entsiklopediia [Elektronnyi resurs] [The Great Soviet encyclopedia / Digital learning resource]. Moscow, Sovetskaia entsiklopediia — Soviet Encyclopedia, 1969–1978. URL: <http://dic.academic.ru/dic.Nsf/bse/85596/Достоверность> (accessed: 16.02.2015) (in Russ.).

УДК 65.012

Тенденция укрепления внутреннего контроля в коммерческих организациях

СЕРЕБРЯКОВА ТАТЬЯНА ЮРЬЕВНА,

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

E-mail: tserebryakova@rucoop.ru

ГОРДЕЕВА ОЛЬГА ГЕОРГИЕВНА,

кандидат экономических наук, финансовый директор ООО «Информационный центр», г. Чебоксары, Россия

E-mail: gog3@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

В статье обосновываются положения о необходимости более четкого регулирования контрольных функций должностных лиц (субъектов управления) коммерческих организаций на общероссийском уровне. С критических позиций оценивается практика возложения ответственности за организацию внутреннего контроля в России на службу бухгалтерского учета. Авторы обращают внимание на то, что внутренний контроль осуществляется как функция управления и его организация на предприятии – зона ответственности руководителя, а не главного бухгалтера.

Приводятся результаты оценки состояния внутреннего контроля и рассматриваются перспективные направления его организации.

Делаются выводы о необходимости формирования общероссийского стандарта по внутреннему контролю, аналогичному существующим стандартам по менеджменту риска (ГОСТ Р 51897–2002), качеству (ИСО 9000), на их основе, а также с использованием опыта применения рекомендаций по организации внутреннего контроля Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO) и других методических разработок в области внутреннего контроля для внешних (ISA, SAS), внутренних аудиторов (SAC) и информационных технологий (COBIT).

Ключевые слова: внутренний контроль; управление; бухгалтерский учет; процессы; факты хозяйственной деятельности; факты хозяйственной жизни.

Internal Control Strengthening Tendencies in Commercial Companies

TATYANA Y. SEREBRYAKOVA,

Doctor of Economics, Full Professor, Head of Accounting and Auditing Department of Cheboksary cooperative institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

E-mail: tserebryakova@rucoop.ru

OLGA G. GORDEEVA,

Ph.D. in Economics, Chief Financial Officer LLC «Informacionniy Centr» ("Information center), Cheboksary, Russia

E-mail: gog3@yandex.ru

ABSTRACT

The article justifies the need for clearer control functions regulation of executive officers (stakeholder management entities) in commercial organizations on the national level. The practice of placing the responsibility for the internal control organization in Russia upon accounting is being taken stock of. The authors draw the readers' attention to the

fact that the internal control is carried out as the function of management and its implementation at the enterprise is the Manager's responsibility, and not the chief accountant's.

The results of internal control evaluation are stated in the article and promising ways of its organization and implementation are considered.

The article concludes that it is necessary to form a nationwide standard for internal control, similar to (and basing on) the existing standards of risk management (GOST R (Russian National Standard) 51897–2002), quality (ISO 9000). It is also important to make use of the implementation experience of internal control organization by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), and other methodological developments in the sphere of internal control for external auditors (ISA SAS), internal auditors (SAC) and information technologies (COBIT).

Keywords: *internal control; management; accounting; processes; facts of business activity; business life facts.*

Контроль является итоговым, кульминационным моментом, краеугольным камнем любого управления. Без контроля всякое управление теряет смысл, так как без него будет невозможно определить результат управленческого воздействия (решения) [1]. В этом контексте контроль является объективным явлением общественной жизни и индивидуального существования каждого субъекта, начиная от конкретного человека и заканчивая глобальными экономическими (политическими, технологическими и т.д.) системами.

Однако контроль настолько переплетается с управлением, что зачастую осуществляется неосознанно, автоматически, одновременно с управленческими действиями или воздействиями. Это является основным проблемным моментом для создания систем внутреннего контроля в объектах управления, под которыми в целях настоящей статьи нами понимается экономический субъект — юридическое лицо. Исследования современного состояния контроля в коммерческих организациях дают возможность сделать вывод, что непонимание экономической сути контроля как функции управления, его основных инструментов и иерархических уровней внутри системы управления не позволяет не только создавать эффективные системы внутреннего контроля в конкретных предприятиях, но и разработать на государственном уровне качественные нормативные документы для их использования бизнес-сообществом для построения собственных контрольных систем. Аналогичный вывод можно сделать и о государственном контроле, и о контроле в сфере бюджетных отношений с той только разницей, что государственный и бюджетный контроль все же больше касается финансовых потоков, поэтому не в такой степени данные виды контроля субъективны и многогранны, как внутренний контроль

в коммерческих организациях, включающий в себя и финансовый, и технико-технологический, и административный контроль.

Классические этапы управления, или, как их еще называют, функции управления, сводятся к трем: планирование, организация и контроль, после чего начинается новый виток — планирование, организация и контроль... [2]. При этом контроль выступает в качестве набора методов для определения степени выполнения запланированного результата управленческого действия (или деятельности, в зависимости от рассматриваемого уровня управления). Для реализации своей функции на этапе контроля управлению необходим инструментарий — учет и анализ, который полностью подстраивается под задачи контроля, а, естественно, контроль реализует задачи управления. При этом ошибочно считать, что учет и анализ напрямую, минуя контроль, являются инструментами управления, поскольку управление, как правило, ставит более общие цели, достижение которых контролируется по множеству параметров, учет и анализ которых необходимы для осознания полноты достижения искомой цели. Таким образом, контроль действует через учет действий и их результатов и их оценку (анализ). В таком контексте речь идет о контроле, который присутствует внутри процессов или действий. Такой контроль называется процессным, и как раз он и связывает все процессы в организации, существуя внутри них [3]. Его характеризуют еще как сквозной контроль, поскольку он соответствует иерархической структуре организации внутри любого ее среза: технологического, финансового, управленческого и т.д. Такой контроль осуществляется каждым в рамках своих должностных обязанностей на своем рабочем месте сверху донизу. Он связан с оценкой исполнения регламентов и как результат этого с оценкой конечного итога эффективности

управления организацией, вне зависимости от того, каким образом эта эффективность определяется. Самый главный контролер в такой цепочке — исполнительный орган предприятия (генеральный директор, правление и т.п., в соответствии с уставом), а дальше по старшинству все руководители и должностные лица. При этом внутренний контроль процессов не абсолютно связан с наличием бухгалтерского учета, но полностью обеспечен собственными учетными системами, отличными от бухгалтерских.

Например, процесс производства молока полностью учитывается оперативными способами учета в журналах приемки молока, регистрации качества по каждой партии, определением средних показателей жирности, сухого вещества и т.п., а также выхода нормализованного молока определенной жирности после сепарации. Более того, в бухгалтерскую учетную систему попадают только итоговые, результативные данные оперативного учета процесса приемки и переработки молока. Но при этом внутренний контроль данного процесса имеет место, основываясь на его инструменте — оперативном (управленческом) учете данного процесса. Внутренний контроль этого процесса осуществляют различные должностные лица — приемщик, начальник цеха, технолог и т.д. Такая картина наблюдается по всем остальным процессам хозяйственной деятельности любой коммерческой организации. Зона ответственности бухгалтерского учета ограничена только его собственной системой, и в ней главный внутренний контролер — главный бухгалтер, который отвечает за процесс сбора и обработки информации на счетах бухгалтерского учета. Эта зона начинается в связи с поступлением в бухгалтерию первичных документов, составителями которых являются должностные лица, ответственные за другие процессы в организации.

Необходимо подчеркнуть, что сказанное выше не является чем-то новым, это давно известные аксиомы науки об управлении. Более того, в нашей стране действует целая линейка стандартов качества ИСО 900, которые как раз и описывают процедуры встроенного в процессы контроля, имея в виду, что хорошо отлаженный контроль процессов производственной деятельности полностью обеспечивает качество выпускаемой продукции.

В этой связи становится не совсем понятно наличие ст. 19 «Внутренний контроль» в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ

«О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Закон о бухгалтерском учете), поскольку главный бухгалтер не может отвечать за весь внутренний контроль на предприятии. Первая часть данной статьи гласит: «Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни». Однако законодатель не учел, что ответственность за процессный контроль несет менеджмент, а именно руководитель и менеджеры всех уровней, но никак не бухгалтер, который является держателем только одного процесса на предприятии — организации и ведения бухгалтерского учета, в связи с чем за внутренний контроль в системе бухгалтерского учета действительно несет ответственность.

Второй пункт указанной выше статьи Закона о бухгалтерском учете касается непосредственно бухгалтерского учета, поскольку предписывает экономическому субъекту, отчетность которого подлежит обязательному аудиту, «организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности...». Примечательно, что из этого требования есть исключения для случаев, когда руководитель организации принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя. Хотя как раз этот случай и требует особенной внимательности к правильности ведения и составления финансовой отчетности. Как следует из п. 5 ст. 6 и п. 3 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете, на себя ведение бухгалтерского учета может возложить руководитель только малого и среднего предпринимательства, некоммерческих организаций и организаций, участвующих в проектах инновационного центра «Сколково». Это могут быть средние и крупные организации, имеющие численность 100 человек и более и значительные по величине активы.

Данное положение требует более подробного изучения с точки зрения способа его реализации на практике. С одной стороны, как уже было отмечено, ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности является одним из процессов управленческой деятельности менеджмента. Держатель этого процесса — главный бухгалтер или лицо, которому передана эта функция. В связи с этим регламентация ведения учета и составления отчетности содержится в должностных инструкциях работников бухгалтерии и может быть реализована в Положении

о бухгалтерской службе. Здесь возникает вопрос: собственно управление является фактом хозяйственной жизни или факты хозяйственной жизни — это только те, которые связаны с зарабатыванием прибавочной стоимости? Если это так, тогда организация внутреннего контроля таких фактов, как уже было сказано, не имеет никакого отношения к бухгалтерскому учету и описана стандартами качества. Организация контроля в сфере бухгалтерского учета и отчетности — это задача главного бухгалтера и руководителя, а контроль за самим управлением выпадает из сферы действия вышеназванного закона. Таким образом, теряется смысл всего внутреннего контроля, поскольку из его сферы, согласно Закону о бухгалтерском учете, исключены все управленческие функции и их инструментарий, кроме единственного инструмента контроля — бухгалтерского учета.

В развитие темы организации внутреннего контроля Министерством финансов Российской Федерации издан документ не совсем понятного в правовом смысле статуса — «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (информация № ПЗ-11/2013)¹. Этот документ, на наш взгляд, не в полной мере может раскрыть конкретный порядок организации внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, не говоря уже о том, что он буквально и потому довольно формально копирует модель внутреннего контроля, разработанную COSO, а также известные стандарты аудиторской деятельности (содержащие ту же модель).

Модель внутреннего контроля, изложенная в докладе COSO «Концептуальные основы внутреннего контроля», определяет внутренний контроль как осуществляемый советом директоров, менеджментом и остальным персоналом

¹ Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: информация Министерства финансов Российской Федерации № ПЗ-11/2013 // письмо Министерства финансов Российской Федерации от 25.12.2013 № 07-04-17/57289.

компании процесс обеспечения «разумной уверенности» относительно достижения целей в следующих категориях:

- эффективность и продуктивность операций;
- надежность финансовой отчетности;
- соблюдение законов и правил.

Данная модель основана на делении всей системы управления организацией на пять взаимосвязанных компонентов, в зависимости от их участия в управлении бизнесом. Согласно COSO, эти компоненты обеспечивают эффективную основу для описания и анализа системы внутреннего контроля, осуществляемой в организации в соответствии с требованиями финансового регламента. Пять компонентов включают в себя:

1) контрольную среду, которая является основой для всех остальных компонентов внутреннего контроля, обеспечивая соблюдение дисциплины. К элементам контрольной среды относятся целостность, этические ценности, стиль работы руководства, система делегирования полномочий, а также процессы управления и развития персонала в организации;

2) оценку рисков, поскольку каждая организация сталкивается с различными рисками в связи с внешними и внутренними источниками, которые должны быть оценены. Для этого необходимо определение целей организации и конкретных подразделений, поэтому оценка риска подразумевает выявление и анализ соответствующих рисков, связанных с достижением установленных целей. Оценка риска является необходимым условием для управления рисками. В связи с этим в дальнейших разработках COSO по управлению рисками (ERM COSO) были выделены дополнительные элементы системы внутреннего контроля²:

— определение целей (Objective setting). Этот элемент означает, что цели управления должны быть определены до того, как руководство начнет выявлять события, которые потенциально могут оказать влияние на их достижение;

— идентификация событий (Event identification). Этот элемент означает, что внутренние и внешние события, влияющие на достижение целей организации, должны определяться с учетом возникновения рисков или возможностей.

² CFO Magazine: The Trouble with COSO. URL: http://www.cfo.com/article.cfm/5598405/c_2984409/?f=archives (дата обращения: 04.02.2015).

должны учитываться руководством в процессе формирования стратегии и постановки целей;

— реагирование на риск (Risk response). Этот элемент означает, что необходимо выбрать в отношении каждого идентифицированного риска один из возможных вариантов воздействия в целях его ограничения или нейтрализации (в соответствии с допустимым уровнем риска и риск-аппетитом организации): уклонение от риска, принятие, сокращение или перераспределение риска;

3) средства контроля, представляющие собой внутренние регламенты, документы и процедуры, которые дают возможность менеджменту реализовать свои решения, устранить или минимизировать риски их недостижения. Средства контроля осуществляются в рамках всей организации, на всех ее уровнях и во всех функциях, их конкретное воплощение осуществляется через процедуры: согласования, разрешения, проверки, сверки, отчетности по текущей деятельности, физической сохранности активов и разделения обязанностей;

4) информацию и коммуникацию, включающие финансовую информацию по операционной деятельности и соблюдению процедур и законодательства, информационные потоки во всей организации;

5) мониторинг — процесс оценки качества работы системы внутреннего контроля в течение определенного промежутка времени по конкретным показателям. Необходимость мониторинга связана с пониманием важности достижения эффективности системы внутреннего контроля. Недостатки внутреннего контроля, выявленные в ходе мониторинга по ключевым показателям, доводятся до сведения руководства, чтобы их устранить для обеспечения непрерывного совершенствования системы внутреннего контроля.

Вернемся к документу Министерства финансов Российской Федерации № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». На наш взгляд, в таком документе не следовало копировать малопонятный профессиональному бухгалтерскому сообществу подстрочный перевод американского стандарта по внутреннему контролю, а нужно было предложить приемлемый документ, регламентирующий иерархическую структуру контроля в любой организации, принципы разграничения ответственности,

роль руководства и главного бухгалтера в организации внутреннего контроля на предприятии, определяющий процессы и ответственных за контроль в них, естественно, опираясь на всемирно признанные концепции контроля, возможно, даже с учетом доклада ERM COSO в сфере управления рисками, поскольку внутренний контроль и ограничение рисков неразрывно связаны и в настоящее время актуален риск-ориентированный контроль.

Концепция внутреннего контроля COSO четко определяет, что:

- внутренний контроль — это процесс, средство для достижения цели организации, а не самоцель;
- внутренний контроль представляет собой не только регламенты, правила и отчеты, но и людей на всех уровнях организации;
- внутренний контроль может обеспечить руководству и собственникам компании лишь достаточную уверенность, но не абсолютные гарантии;
- внутренний контроль направлен на достижение *целей* в одной или нескольких отдельных, но пересекающихся категориях;
- внутреннему контролю присущи ограничения, связанные с человеческим фактором: зависимость человеческих суждений от уровня подготовки, характера, опыта и психологических аспектов личности; возможностью сговора или давления при осуществлении контроля. Другая группа ограничений связана с самой концепцией внутреннего контроля COSO, которая является достаточно громоздкой, приводящей в конечном итоге к абсурдной ситуации контроля за контролем. И это признает сама же Комиссия Тредвэ в своем документе COSO³.

В нашей стране контроль исследовался на протяжении последних 40 лет несколько в ином ключе, нежели в США, и были разработаны собственные модели контроля, во главу которых ставился бухгалтерский учет. В соответствии со ст. 1, п. 3 ранее действовавшего Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.11.2011) основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее

³ CFO Magazine: The Trouble with COSO. URL: http://www.cfo.com/article.cfm/5598405/c_2984409/?f=archives (дата обращения: 04.02.2015).

имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости⁴.

Похожие цели ставят и американские специалисты в своей концепции: эффективность и продуктивность операций, надежность финансовой отчетности, соблюдение законов и правил⁵. Только наша наука о контроле выдвигала свои цели, считая главенствующим бухгалтерский учет, а западные специалисты идут от управления. Мы считаем, отвлекаясь от практических вопросов, можно констатировать, что запутанность американских методик внутреннего контроля происходит от того, что игнорируется главенствующая роль бухгалтерского учета (или любого другого учета в целях управления) в организации внутреннего контроля. Методологи Министерства финансов Российской Федерации и научного сообщества создали компромиссный вариант понимания внутреннего контроля, закрепленный в ныне действующем Законе о бухгалтерском учете. Компромисс заключается в том, что суть статьи о внутреннем контроле взята из американских стандартов внутреннего контроля, а включили эту суть в Закон о бухгалтерском учете, к которому внутренний контроль имеет такое же отношение, как и к производству, сбыту и т.д. В связи с этим законодатели создали

абсурдную ситуацию: во всем мире внутренним контролем занимаются руководители всех уровней, имея на то полномочия, у нас же — главные бухгалтеры, у которых новым Законом о бухгалтерском учете все полномочия отобраны. Не имея реальных полномочий для воздействия на руководителей производственных и функциональных подразделений организации, главные бухгалтеры заняты только одной задачей — обеспечить качество первичной документации и на ее основе финансовой и налоговой отчетности. В такой ситуации очень трудно говорить о внутреннем контроле фактов хозяйственной жизни как таковых, но еще более сложно обсуждать создание службы внутреннего контроля этих фактов. Менеджмент в лучшем случае имеет стандарты качества, но о регламентах внутреннего контроля никто не заботится.

Однако и о контроле за бухгалтерским учетом и составлением отчетности также говорить не приходится, поскольку любой контроль основан на регламентации процессов, а с регламентацией бухгалтерского учета в организациях не всегда все в полном порядке. За последнее десятилетие бухгалтерские службы привыкли к учетной политике, стали обращать внимание на должностные обязанности работников бухгалтерии, но наличие только этих документов не может обеспечить внутренний контроль ведения учета и составления отчетности. Необходимо как минимум предусмотреть, какие риски существуют на пути достижения цели бухгалтерии, заключающейся в обеспечении достоверного учета и отчетности, определить показатели, подлежащие в связи с этим мониторингу, расставить, в каких местах учетного процесса будут применяться отдельные средства контроля и какие конкретно, решить, какая должна быть сформирована информация о проделанных контрольных мероприятиях и их итогах, а также оценить состояние контрольной среды в бухгалтерии, которая как минимум должна затрагивать вопросы кадровой политики и повышения квалификации персонала.

Все указанные вопросы должны быть раскрыты в отдельном документе — Положении о внутреннем контроле ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аналогичные положения должны быть сформированы и всеми другими службами организации, которые генерируют факты хозяйственной жизни, а проще говоря, хозяйственные операции. Следить за исполнением положений должны руководители

⁴ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (в ред. от 28.11.2011).

⁵ Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, October 1987. URL: <http://www.coso.org/Publications/NCFRR.pdf> (дата обращения: 04.02.2015).

соответствующих служб. Дальше возникает вопрос о том, кто же и по каким показателям должен контролировать исполнение положений о внутреннем контроле руководителями служб и подразделений предприятия? По логике науки об управлении это может быть либо руководитель предприятия, либо специально созданная служба. На крупных предприятиях такими функциями заняты специальные службы внутреннего контроля или аудита. В средних и малых предприятиях подобных органов, как правило, нет. Директору данные обязанности в тягость, и этим, очевидно, объясняется, на взгляд авторов статьи, низкая вероятность исполнения требований ст. 19 Закона о бухгалтерском учете.

В свете изложенных рассуждений кажутся нелогичными положения п. 2 ст. 19 Закона о бухгалтерском учете о том, что, если руководитель принял на себя ведение бухгалтерского учета, то ему можно не организовывать внутренний контроль за ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности. В одних руках будет сосредоточено и принятие управленческих решений, и их отражение в учете и отчетности, и за этим не предусмотрено никакого контроля. На наш взгляд, наоборот, для этого случая следовало предусмотреть особую норму о необходимости контроля за учетом и отчетностью специальным должностным лицом или аудитором. И наоборот, при передаче функции ведения учета и отчетности специализированной организации, на наш взгляд, организация внутреннего контроля за бухгалтерским учетом необязательна, поскольку ответственность за правильность ведения учета принимает на себя специализированная компания и эта ответственность наступает в соответствии с гражданским законодательством и договором.

Подводя итог всем высказанным идеям и сомнениям, следует отметить, что включение специальной статьи о внутреннем контроле в Закон о бухгалтерском учете имеет положительный эффект, поскольку формирует мысль о том, что такой контроль существует и должен осуществляться.

Этим самым положено начало пути, по которому российское бизнес-сообщество должно пройти к пониманию необходимости внутреннего контроля и своей ответственности за его состояние, к осознанию того, что главный бухгалтер в наше время не контролер, а такой же менеджер, как и все остальные, к созданию на государственном уровне концепции контрольных систем, адаптированных к российским условиям, учитывающих передовые тенденции в построении контрольных систем, а не слепо копирующих устаревшие образцы. С развитием информационных технологий и IT-систем проблемы организации внутреннего контроля любого процесса будут решаться гораздо проще и в другом качестве.

Литература

1. *Дафт Р.Л.* Менеджмент / пер. с англ. СПб.: Питер, 2012. 863 с.
2. *Томпсон А.А., Стрикленд А.Д.* Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа / пер. с англ. А.Р. Ганиева, Э.В. Кондукова. М.: Вильямс, 2013. 928 с.
3. *Серебрякова Т.Ю.* Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: Инфра-М, 2012. 328 с.

References

1. *Daft R.L.* Menedzhment / per. s angl. [Management / Trans. from English]. St. Petersburg, Piter — Peter, 2012, 863 p. (in Russ.).
2. *Tompson A.A., Striklend A.D.* Strategicheskii menedzhment: kontseptsii i situatsii dlia analiza / per. s angl. A.R. Ganieva, E.V. Kondukova [Strategic management: concepts and case studies / Trans. from English. A.R. Ganieva, E.C. Kondukova]. Moscow, Vil'iams — Williams, 2013, 928 p. (in Russ.).
3. *Serebriakova T. Iu.* Teoriia i metodologiia skvoznogo vnutrennego kontroliia [Theory and methodology of comprehensive internal control]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 2012, 328 p. (in Russ.).

УДК 658.1

Экспресс-анализ и оценка предпринимательских рисков производственной компании

КАЗАКОВА НАТАЛИЯ АЛЕКСАНДРОВНА,

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

E-mail: axd_audit@mail.ru

КИСНИЧЯН МАРИЯ БОГДАНОВНА,

магистрант программы «Финансовая и управленческая бизнес-аналитика» Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова, г. Москва, Россия

E-mail: kitsmen_maria@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Предпринимательский риск присущ любому виду деятельности независимо от отрасли и масштаба компании. Бытует распространенное заблуждение, что лучший способ избежать риск – уклониться от него. Однако риск нельзя отнести к недостаткам предпринимательской деятельности, так как он представляет собой своеобразную плату за высокую прибыль. Поэтому нужно не избегать риск, а уметь выявлять его, оценивать и управлять им. С этой целью эффективно справится экспресс-анализ, который позволяет с минимальными затратами времени и сил ознакомиться с особенностями функционирования компании и выявить ее проблемные зоны. В статье раскрывается понятийный аппарат предпринимательских рисков, разграничиваются понятия предпринимательских и финансовых рисков, представлена авторская трехуровневая классификация предпринимательских рисков, которая легла в основу методики интегральной экспресс-оценки предпринимательских рисков производственной компании. Предложенная методика позволяет оперативно оценить риск, проанализировать изменение уровня риска в динамике, а также сравнить рискованность деятельности нескольких компаний.

Ключевые слова: предпринимательский риск; финансовый риск; классификация рисков; система показателей; экспресс-оценка.

Rapid Analysis and the Evaluation of Entrepreneurial Risks of a Production Company

NATALIA A. KAZAKOVA,

Doctor of Economics, Full Professor, Head of the Business Analysis and Auditing Department, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

E-mail: axd_audit@mail.ru

MARIA B. KISNICHYAN,

Postgraduate, «Financial and managerial business-analytics» Master Program, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

E-mail: kitsmen_maria@mail.ru

ABSTRACT

Business risk is inherent in any kind of activity, regardless of the industry and company size. The following delusion is widespread: the best way to avoid risk – is to evade from it. However, the risk cannot be attributed to the disadvantages of entrepreneurial activity, because it is a peculiar payment for a high profit. Therefore it is necessary not to avoid risk, but to be able to reveal, estimate and manage it. Rapid analysis can effectively cope with this task. It allows to understand the details

of the company's operation and identify its problem areas with minimal time and effort. The article reveals the conceptual apparatus of entrepreneurial risks. It defines the concepts of entrepreneurial and financial risks and presents the author's three-level classification of entrepreneurial risks, which formed the basis of integrated methodology of rapid assessment of entrepreneurial risks in a manufacturing company. The proposed methodology allows to assess risks quickly, to analyze the changes in the dynamics of the risk level, and also to compare the riskiness of the activities of several companies.

Keywords: *entrepreneurial risk; financial risk; classification of risks; system of indicators; rapid-assessment.*

Предпринимательский риск сопутствует любому экономическому субъекту независимо от вида деятельности и размеров компании. При этом риск нельзя отнести к недостаткам предпринимательской деятельности, так как он является обратной стороной прибыли. Том ДеМарко и Тимоти Листер указывают: «Не беритесь за проект, если в нем нет рисков. Риски и выгода всегда ходят парой» [1]. Поэтому предпринимателю нужно не избегать риска, а уметь его оценивать и управлять, чтобы минимизировать.

Проведенный анализ литературных источников показал, что опубликовано достаточно много фундаментальных работ, посвященных теме предпринимательского риска. Однако до сих пор нет единой трактовки понятия «предпринимательский риск» и классификации его видов. Также стоит отметить дискуссионную проблему разграничения финансового и предпринимательского рисков. Проблема возникает в связи с тем, что понятие предпринимательских рисков раскрыто в Гражданском кодексе Российской Федерации, а четкого однозначного определения финансовых рисков в нормативно-правовых актах нет. В информации № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»¹ Минфин России определяет риски, которым подвержена коммерческая организация, как риски хозяйственной деятельности с целью раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций для формирования полного представления о финансовом положении организации, изменениях в нем, а также финансовых результатах их деятельности. При этом риски могут классифицироваться на финансовые, правовые, страновые и региональные, репутационные и др.

¹ Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» // Бухгалтерский учет. 2012. № 11.

И. А. Бланк определяет финансовый риск как «результат выбора собственниками предприятия или менеджерами альтернативного финансового решения, направленного на достижение желаемого целевого результата финансовой деятельности при вероятности понесения экономического ущерба (финансовых потерь) в силу неопределенности условий его реализации» [2]. И. Я. Лукаевич считает, что финансовые риски, сопровождающие предпринимательскую деятельность, являются объективным, постоянно действующим фактором в функционировании любого предприятия, который требует самого серьезного внимания и тщательного учета со стороны менеджмента в процессе принятия практически всех управленческих решений. Финансовые риски достаточно разнообразны как по источникам возникновения, так и по формам проявления [3].

Причина возникновения финансовых рисков кроется в воздействии на организацию внутренних и внешних факторов.

Одним из отличий данных видов риска являются субъекты. «Субъектом, подверженным воздействию предпринимательского риска (и, соответственно, потенциальным страхователем этого риска), может быть только лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью. Если же лицо такую деятельность в установленном законодательством порядке не ведет, то у него в принципе не может возникнуть никакого предпринимательского риска» [4]. Финансовым рискам могут быть подвержены физические лица и организации, не ведущие предпринимательскую деятельность.

Еще одним отличием является объект страхования. При предпринимательских рисках страхуются убытки, причиненные предпринимательской деятельностью страхователя. При финансовых рисках «лицо предпринимательской деятельностью может и не заниматься, доверив управление своим капиталом третьему лицу, из-за действий которого он понес убытки либо не получил доход. Таким образом, он страхует не результат своей деятельности, а лишь свои вложения (капитал)» [5].

Таблица 1

Классификация предпринимательских рисков

Уровень рисков	Группа	Риски
Первый уровень	Риск банкротства	Риск потери финансовой независимости. Риск потери финансовой устойчивости. Риск неплатежеспособности
	Риски снижения ликвидности и неплатежеспособности	Риск невозврата дебиторской задолженности. Риск недостатка собственных оборотных средств. Риск роста просроченной дебиторской и кредиторской задолженности. Риск роста сверхнормативных запасов
Второй уровень	Риски потери финансовой устойчивости	Риск увеличения доли заемных средств. Риск несбалансированности отрицательного и положительного денежных потоков
	Риски инвестиционной привлекательности	Риск снижения прибыли на акцию. Риск снижения темпов роста чистых активов
Третий уровень	Риски снижения результативности деятельности	Риск снижения показателей рентабельности. Риск снижения чистой прибыли
	Неконтролируемые риски	Законодательные риски. Политические риски. Налоговые риски. Отраслевые риски. Инфляционные риски. Валютные риски
	Рыночные риски	Риск снижения спроса на продукцию. Риск зависимости от поставщиков. Репутационный риск. Риск роста цен на материалы
	Риски снижения производственно-экономического потенциала	Риск роста доли устаревшего оборудования. Риск роста текучести кадров. Риск роста материалоемкости. Риск роста себестоимости продукции. Риск увеличения бракованной продукции. Риск сезонности

Итак, предпринимательский риск — это вероятность как положительных, так и отрицательных отклонений от запланированных финансовых результатов предпринимателя, что является следствием наступления событий в рамках его предпринимательской деятельности, вызванных дефицитом информации о внешней среде либо поведением самого предпринимателя или его контрагентов. Данное определение раскрывает основные характеристики риска, разграничивает понятия «предпринимательские риски» и «финансовые риски», а также не делает акцент только лишь на негативном характере рисков [6].

Предлагается следующая классификация предпринимательских рисков (табл. 1), которая представляет собой взаимосвязанную трехуровневую систему, основанную на причинно-следственных связях. Так, риск банкротства (первый уровень) является результатом действия рисков предыдущих уровней. Второй уровень составляют наиболее опасные риски: риски снижения ликвидности и риски потери финансовой устойчивости. Поскольку все финансовые показатели взаимосвязаны, риски третьего уровня (риски снижения производственно-экономического потенциала, рыночные риски, неконтролируемые риски, риски снижения результативности деятельности и инвестиционной привлекательности) генерируют риски второго уровня.

Данная классификация наиболее полно охватывает предпринимательские риски, позволяет выявить основные факторы, формирующие риск, определить место, которое занимает каждый вид риска в общей системе рисков компании, а также грамотно составить классификацию рисков в соответствии со спецификой ее деятельности и выбрать наиболее эффективные методы оценки и управления ими [7].

На основе предлагаемой классификации рисков разработаем методику расчета интегрального оценочного показателя риска производственной компании. Для каждой группы рисков были предложены показатели оценки и пороговые значения для разных рисков ситуаций (катастрофический, критический и допустимый риски). Пороговые значения устанавливались, либо исходя из общепринятых нормативных значений (к примеру, для коэффициента текущей ликвидности), либо исходя из уровня инфляции в 2013 г. — 6,5%² (к примеру, для темпа роста чистой прибыли).

² URL: <http://www.garant.ru/news/518533/> (дата обращения: 24.04.2015).

Далее предложенные показатели были проранжированы, и с помощью системы Фишберна определены их весовые значения. В итоге получаем систему показателей для оценки предпринимательских рисков, представленную в табл. 2.

Следующий этап — расчет интегрального показателя (1), значение которого характеризует общий уровень предпринимательского риска для

Таблица 2

Система показателей для оценки предпринимательских рисков компаний производственной сферы

Риски	Показатель	Формула расчета	Тенденция увеличения риска	Тип рисковой ситуации			Весовой показатель
				Катастрофический риск	Критический риск	Допустимый риск	
Риск банкротства	R (модель Р. С. Сайфуллина и Г. Г. Кадыкова)	$R = 2K_1 + 0,1K_2 + 0,08K_3 + 0,45K_4 + K_5$, где K_1 – коэффициент обеспеченности собственными средствами; K_2 – коэффициент текущей ликвидности; K_3 – коэффициент оборачиваемости активов; K_4 – коммерческая маржа (рентабельность реализации продукции); K_5 – рентабельность собственного капитала	↓	< 1	= 1	> 1	0,11
Риски снижения ликвидности и неплатежеспособности	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{СОС}}$)	$K_{\text{СОС}} = \frac{\text{Собственный капитал} - \text{Внеоборотные активы}}{\text{Оборотные активы}}$	↓	< 0,1	0,1–0,4	> 0,4	0,1
	Коэффициент текущей ликвидности ($K_{\text{ТЛ}}$)	$K_{\text{ТЛ}} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	↓	< 0,8	0,8–1,5	> 1,5	0,09
	Доля дебиторской задолженности в оборотных активах ($d_{\text{ДЗ}}$)	$d_{\text{ДЗ}} = \frac{\text{Дебиторская задолженность}}{\text{Оборотные активы}}$	↑	> 0,5	0,3–0,5	< 0,3	0,03
Риски потери финансовой устойчивости	Коэффициент автономии ($K_{\text{авт}}$)	$K_{\text{авт}} = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Валюта баланса}}$	↓	< 0,4	0,4–0,6	> 0,6	0,09
	Темп роста финансового левериджа ($Pr_{\text{ЗФЛ}}$) в долях единиц	$Pr_{\text{ЗФЛ}} = \frac{\text{ЭФЛ}_1}{\text{ЭФЛ}_0}$ где ЭФЛ_1 – эффект финансового левериджа в отчетном году; ЭФЛ_0 – эффект финансового левериджа в базисном году	↓	< 1	1–1,1	> 1,10	0,08
	Темп роста запаса финансовой прочности ($Pr_{\text{ЗФП}}$) в долях единиц	$Pr_{\text{ЗФП}} = \frac{\text{ЗФП}_1}{\text{ЗФП}_0}$ где ЗФП_1 – запас финансовой прочности в отчетном году; ЗФП_0 – запас финансовой прочности в базисном году	↓	< 1	1–1,1	> 1,10	0,08
Риски инвестиционной привлекательности (характерны для открытого акционерного общества)	Темп роста прибыли на акцию ($Pr_{\text{пр/ак}}$) в долях единиц	$Pr_{\text{пр/ак}} = \frac{\text{Пр}_{\text{ак}_1}}{\text{Пр}_{\text{ак}_0}}$ где $\text{Пр}_{\text{пр/ак}_1}$ – прибыль на акцию в отчетном году; $\text{Пр}_{\text{пр/ак}_0}$ – прибыль на акцию в базисном году	↓	< 1	1–1,07	> 1,07	0,04
	Темп роста чистых активов ($Pr_{\text{чак}}$) в долях единиц	$Pr_{\text{чак}} = \frac{\text{ЧА}_1}{\text{ЧА}_0}$ где ЧА_1 – чистые активы в отчетном году; ЧА_0 – чистые активы в базисном году	↓	< 1	1–1,07	> 1,07	0,06

Окончание табл. 2

Риски	Показатель	Формула расчета	Тенденция увеличения риска	Тип рисков ситуации			Весовой показатель
				Катастрофический риск	Критический риск	Допустимый риск	
Риски снижения результативности деятельности	Темп роста рентабельности продаж ($Tr_{\text{прод}}$) в долях единиц	$Tr_{\text{прод}} = R_{\text{прод1}} / R_{\text{прод0}}$ где $R_{\text{прод1}}$ — рентабельность продаж в отчетном году; $R_{\text{прод0}}$ — рентабельность продаж в базисном году	↓	< 1	1–1,07	> 1,07	0,06
	Темп роста чистой прибыли ($Tr_{\text{чп}}$) в долях единиц	$Tr_{\text{чп}} = ЧП_1 / ЧП_0$ где $ЧП_1$ — чистая прибыль в отчетном году; $ЧП_0$ — чистая прибыль в базисном году	↓	< 1	1–1,07	> 1,07	0,05
Неконтролируемые риски	Темп роста рентабельности собственного капитала ($Tr_{\text{ск}}$) в долях единиц	$Tr_{\text{ск}} = R_{\text{ск1}} / R_{\text{ск0}}$ где $R_{\text{ск1}}$ — рентабельность собственного капитала в отчетном году; $R_{\text{ск0}}$ — рентабельность собственного капитала в базисном году	↓	< 1	1–1,07	> 1,07	0,05
	Темп роста коэффициента налоговой нагрузки на добавленную стоимость ($K_{\text{ндс}}$) в долях единиц	$K_{\text{ндс}} = H_{\text{ндс1}} / H_{\text{ндс0}}$ $H_{\text{ндс}} = \text{НДС} / \text{Выручка}$, где $H_{\text{ндс1}}$ — налоговая нагрузка на добавленную стоимость в отчетном периоде; $H_{\text{ндс0}}$ — налоговая нагрузка на добавленную стоимость в базисном периоде	↑	> 1,1	1–1,1	< 1	0,01
Рыночные риски	Темп роста коэффициента налоговой нагрузки на прибыль ($K_{\text{нал на пр}}$) в долях единиц	$K_{\text{нал на пр}} = H_{\text{нал на пр1}} / H_{\text{нал на пр0}}$ $H_{\text{нал на пр}} = \text{Налог на прибыль} / \text{Прибыль до налогообложения}$, где $H_{\text{нал на пр1}}$ — налоговая нагрузка на прибыль в отчетном периоде; $H_{\text{нал на пр0}}$ — налоговая нагрузка на прибыль в базисном периоде	↑	> 1,1	1–1,1	< 1	0,01
	Темп роста выручки ($Tr_{\text{выр}}$) в долях единиц	$Tr_{\text{выр}} = \text{Выр}_1 / \text{Выр}_0$, где Выр_1 — выручка в отчетном периоде; Выр_0 — выручка в базисном периоде	↓	< 1	1–1,07	> 1,07	0,04
Риски снижения производственно-экономического потенциала	Темп роста производственного левериджа ($Tr_{\text{эпл}}$) в долях единиц	$Tr_{\text{эпл}} = \text{ЭПЛ}_1 / \text{ЭПЛ}_0$, где ЭПЛ_1 — эффект производственного левериджа в отчетном периоде; ЭПЛ_0 — эффект производственного левериджа в базисном периоде	↑	> 1,1	1–1,1	< 1	0,06
	Темп роста фондоотдачи ($Tr_{\text{фот}}$) в долях единиц	$Tr_{\text{фот}} = f_{\text{фот1}} / f_{\text{фот0}}$ где $f_{\text{фот1}}$ — фондоотдача в отчетном периоде; $f_{\text{фот0}}$ — фондоотдача в базисном периоде	↓	< 1	1–1,1	> 1,1	0,02
	Коэффициент износа основных средств ($K_{\text{изн}}$)	$K_{\text{изн}} = \text{Накопленная амортизация основных средств} / \text{Основные средства по балансовой стоимости на конец периода} \times 100\%$	↑	> 0,75	0,4–0,75	< 0,4	0,02

предприятия и определяет тип рисков ситуации. Снижение показателя характеризует ухудшение положения, повышение неопределенности и риска [8]

$$Risk = \sum_{i=1}^n A_i \times K_i + \sum_{i=1}^m A_i \times L_i, \quad (1)$$

где A_i — удельный вес показателя;

K_i — значение показателя, увеличение которого рассматривается как положительный фактор для предприятия;

n — количество показателей, увеличение которых рассматривается как положительный фактор для предприятия;

L_i — значение показателя, снижение которого рассматривается как положительный фактор для предприятия;

m — количество показателей, снижение которых рассматривается как положительный фактор для предприятия.

Таким образом, благодаря предложенной методике экспресс-оценки предпринимательских рисков может быть оперативно сформирована достоверная информационная база для принятия управленческих решений.

Литература

1. ДеМарко Т., Листер Т. Вальсируя с медведями: управление рисками в проектах по разработке программного обеспечения. М.: p.m.Office, 2005. 196 с.
2. Бланк И. А. Управление финансовыми ресурсами. М.: Омега-Л, Эльга, 2011. 768 с.
3. Лукаевич И. Я. Финансовый менеджмент: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2010. 768 с.
4. Лебединов А. П. К вопросу о страховании предпринимательских и финансовых рисков // Юридическая и правовая работа в страховании. 2010. № 1. С. 19–29.
5. Ершова З. Н. Предпринимательские и финансовые риски: их разграничение. URL: <http://kirgteu.com/filemanager/download/1089/> (дата обращения: 19.12.2014).
6. Казакова Н. А., Кисничян М. Б. Актуальные проблемы экспресс-анализа российских лизинговых компаний // Лизинг. 2015. № 1. С. 25–31.
7. Казакова Н. А., Лукьянов А. В. Выявление и анализ количественных и качественных факторов

кредитоспособности заемщиков в условиях высоких банковских рисков // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 1. С. 92–100.

8. Казакова Н. А. Финансовый анализ: учеб. и практ. для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2014. 539 с.

References

1. DeMarko T., Lister T. Val'sirua s medvediami: upravlenie riskami v proektakh po razrabotke programmogo obespecheniia [Waltzing with Bears: Managing Risk on Software Projects]. Moscow, p.m.Office — p.m.Office, 2005, 196 p. (in Russ.).
2. Blank I. A. Upravlenie finansovymi resursami [Management of financial resources]. Moscow, Omega-L, El'ga — Omega-L, Elga, 2011, 768 p. (in Russ.).
3. Lukasevich I. Ia. Finansovyi menedzhment: uchebnik. 2-e izd., pererab. i dop [Financial management: textbook, 2nd edition, revised and updated]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2010, 768 p. (in Russ.).
4. Lebedinov A. P., K voprosu o strakhovanii predprinimatel'skikh i finansovykh riskov [Revisiting the insurance of entrepreneurial and financial risks]. Iuridicheskai i pravovaia rabota v strakhovanii — Legal work in insurance, 2010, no. 1, pp. 19–29. (in Russ.).
5. Ershova Z. N. Predprinimatel'skie i finansovye riski: ikh razgranichenie [Entrepreneurial and financial risks: their differentiation]. URL: <http://kirgteu.com/filemanager/download/1089/> (accessed: 19.12.2014) (in Russ.).
6. Kazakova N. A., Kishnichian M. B. Aktual'nye problemy ekspress-analiza rossiiskikh lizingovykh kompanii [Express analysis of topical issues in the Russian leasing companies]. Lizing — Leasing, 2015, no. 1, pp. 25–31 (in Russ.).
7. Kazakova N. A., Luk'ianov A. V. Vyiavlenie i analiz kolichestvennykh i kachestvennykh faktorov kreditosposobnosti zaemshchikov v usloviakh vysokikh bankovskikh riskov [Identification and analysis of quantitative and qualitative factors of the creditworthiness of borrowers with high banking risks]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 1, pp. 92–100 (in Russ.).
8. Kazakova N. A. Finansovyi analiz: ucheb. i prakt. dlia bakalavriata i magistratury [Financial analysis: the textbook and practical guidance for Bachelor's and Master's programmes]. Moscow, Iurait — Urait, 2014, 539 p. (in Russ.).

УДК 657.6:004(045)

Актуальные проблемы информационного обеспечения финансового анализа

ГРАЧЁВА МАРИНА ЕВГЕНЬЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: novi_m@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Финансовый анализ направлен на оценку финансового положения, результатов деятельности организации и изменений, которые произошли за период.

В условиях финансового кризиса, нестабильности политической и экономической ситуации финансовый анализ приобретает особое значение, поскольку итогом этой сложной и многогранной работы является принятие управленческих решений в целях успешного функционирования бизнеса.

В рамках данной статьи предлагается обсудить некоторые аспекты информационного и методического обеспечения финансового анализа, которые оказывают существенное влияние на его результаты.

С момента выхода и начала действия Программы реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) прошло более 17 лет, и проделана огромная работа по гармонизации и конвергенции российских стандартов бухгалтерского учета и МСФО. Однако по-прежнему сохраняется достаточно большое количество различий между этими системами не только в правилах ведения финансового учета, но и формировании финансовой отчетности. Основными пользователями финансовой отчетности являются инвесторы и кредиторы, которые нуждаются в достоверной и прозрачной информации для оценки своих рисков и доходности вложений. Усложнение финансово-экономической ситуации, обусловленное общим финансовым кризисом и санкциями, которые наложены на многие российские отрасли экономики и предприятия, только увеличивает различные риски, а значит, делает еще более актуальным требование к качеству информации, которая представляется пользователям в финансовой отчетности. И здесь на первое место выходят такие качества информации, которая представляется в финансовой отчетности, как системность, полнота и прозрачность.

В этой связи предлагается рассмотреть несколько наглядных примеров, которые, с одной стороны, свидетельствуют о неполном соблюдении этих важнейших принципов, а с другой – позволяют увидеть последствия принципиальных нарушений. Также в статье предлагаются некоторые пути улучшения и гармонизации информационного обеспечения финансового анализа.

Ключевые слова: финансовый анализ; финансовая отчетность; принцип системности и полноты; РСБУ; МСФО; Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; стандарты финансовой отчетности; план счетов; комплект финансовой отчетности; элементы финансовой отчетности; активы; обязательства; капитал; доходы; расходы.

Acute Problems of the Informational Support of Financial Analysis

MARINA E. GRACHEVA,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Chair «Economic analysis», Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: novi_m@mail.ru

ABSTRACT

Abstract financial analysis aims to assess the financial situation of the Organization as well as the results of its activity and also the changes that took place during that period. In response to the financial crisis and the instability of the political and economic situation, financial analysis is of a particular importance, since the outcome of this complex and multifaceted work will result in making managerial decisions in order to ensure the successful operation of the business. The article suggests that we should discuss some of the aspects of the information and methodical support of financial analysis, which have a significant influence on its results. More than 17 years have passed since the launch of the reform program of Russian accounting in accordance with IFRS, and great work has been done in the sphere of harmonization and convergence of RAS and IFRS. However, there are still quite a number of differences between these systems not only in the rules of financial accounting, but also in the formation of financial reporting. The main users of financial statements are investors and creditors who need reliable and transparent information in order to assess their risks and profitability. Complexity of the financial and economic situation caused by the financial crisis and the sanctions that are imposed on many Russian industries and businesses, only increases the risks, and, therefore, makes the demand for quality of the information, which is provided to the users of the financial statements, a top priority. First and foremost here are the consistency, completeness and transparency of the information quality presented in the financial statements. In this regard the article suggests considering a few vivid examples which, on the one hand, indicate inadequate respect of these essential principles and, on the other hand, allow you to see the effects of these fundamental policy violations. Also, the article offers some ways which could help to improve and harmonize the information management and financial analysis.

Keywords: financial analysis; financial statements; principle of systematicity and completeness; RAS; IFRS; the Federal Law on accounting; standards of financial statements; book of accounts; set of financial statements; components of financial statements; assets; liabilities; capital; income; expenses.

Известно, что в настоящее время еще существует большое количество различий между российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Но помимо этих внешних противоречий, в нашем бухгалтерском законодательстве также существует масса внутренних существенных расхождений. Это связано, в частности, с тем, что российское бухгалтерское законодательство включает огромное количество регулирующих и регламентирующих документов, составляющих целую иерархическую пирамиду, в которой нестыковки и противоречия возникают на разных уровнях. Если рассматривать модель РСБУ в целом, то она может быть представлена как четырехуровневая система:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Федеральный закон о бухгалтерском учете).
2. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).
3. Методические указания к ПБУ.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций¹ (далее — План счетов).

¹ 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).

На практике существует большее количество уровней взаимодействия нормативных документов. Анализ показывает, что могут быть выделены следующие виды противоречий между группами документов разного уровня:

- 1) противоречия между нормами Федерального закона о бухгалтерском учете и актами Минфина России, которые по своей сути являются подзаконными актами;
- 2) противоречия между нормами Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ;
- 3) противоречия между нормами ПБУ и методических указаний;
- 4) противоречия между нормами Инструкции по применению Плана счетов и ПБУ;
- 5) противоречия между нормами различных ПБУ;
- 6) противоречия между нормативными актами и актами Минфина России разъяснительного характера (актами толкования).

Этот перечень, который может быть продолжен, свидетельствует о необходимости проведения процесса гармонизации, прежде всего внутри нашей законодательной базы.

Действующая с 2011 г. редакция Федерального закона о бухгалтерском учете не устранила принципиальные несоответствия с Концептуальными

основами МСФО². Это касается в первую очередь представления финансовой информации в отчетности и трактовки ее базовых элементов.

В соответствии Законом о бухгалтерском учете к объектам бухгалтерского учета экономического субъекта относятся:

- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»³ финансовая отчетность предприятия должна обеспечивать информацию:

- об активах;
- об обязательствах;
- о собственном капитале;
- о доходах и расходах, включая прибыли и убытки;
- о взносах владельцев и распределениях владельцам, действующим в качестве таковых;
- о движении денежных средств.

Эти выдержки из документов свидетельствуют, во-первых, о том, что в действующей редакции Федерального закона о бухгалтерском учете отсутствует такое понятие, как «капитал» — базовый источник финансирования любого бизнеса и один из базовых элементов финансовой отчетности. Во-вторых, в перечне объектов бухгалтерского учета в Федеральном законе о бухгалтерском учете приведены «обязательства» и «источники финансирования деятельности» экономического субъекта. Такое разделение объектов учета заставляет предположить, что «обязательства» не являются источниками финансирования деятельности.

Анализируя принципы и правила формирования финансовой отчетности, необходимо учитывать, что в соответствии с МСФО финансовая

отчетность составляется на базе элементов финансовой отчетности. Элементы финансовой отчетности — это категории отчетности, в которых хозяйственные операции и события объединяются в соответствии с их экономическими характеристиками. К ним относятся *активы, обязательства и собственный капитал*, которые формируют баланс и характеризуют финансовое положение предприятия на определенную дату. *Доходы и расходы* формируют отчет о прибылях и убытках и отражают финансовые результаты отчетного периода⁴.

Развивая тему об элементах финансовой отчетности, необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что до сих пор в российском бухгалтерском учете отсутствует определение балансовых элементов финансовой отчетности — активов, обязательств и собственного капитала. В отличие от балансовых элементов финансовой отчетности, определение терминов «доходы» и «расходы» представлено в соответствующих ПБУ еще с середины 90-х гг. прошлого столетия.

Это упущение необходимо восполнить в целях финансового анализа и лучшего понимания экономического содержания аналитических показателей, которые формируются на базе этих элементов. До сих пор в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету и литературе по финансовому анализу и анализу финансовой отчетности термин «актив» подменяется термином «имущество» [1]. Специалисты знают, что это не синонимы, поскольку понятие «актив» шире, чем понятие «имущество».

Понятие «имущество» частично сформулировано в ст. 128 гл. 6 ч. 1 Гражданского кодекса Российской Федерации: «К объектам гражданских прав относятся вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага».

Из названия и текста статьи следует, что, во-первых, имущество в гражданском российском законодательстве рассматривается как объект

² Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.03.2015).

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» // приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015).

⁴ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. 4.2. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.03.2015).

гражданских прав и, во-вторых, как собственность, принадлежащая субъекту гражданских прав.

Определение понятия «актив» дано в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, которые в последних редакциях и переводах называются «Концептуальные основы финансовой отчетности»: «Актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию»⁵.

Таким образом, в МСФО активы трактуются и идентифицируются прежде всего как ресурсы, используемые для зарабатывания доходов. При этом активы не обязательно должны являться собственностью организации. К примеру, она может взять в лизинг некий актив, с помощью которого зарабатывает доход, получает прибыль и контролирует получение этих доходов и прибыли. Это обстоятельство является основанием для того, чтобы этот арендуемый ресурс идентифицировался, как актив, и мог быть признан в финансовой отчетности данной организации.

Обязательства в МСФО определяются следующим образом: «Обязательство является существующей обязанностью организации, возникающей в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды»⁶.

Если хозяйственная операция отражена в пассиве баланса в составе обязательств, это означает, что она признается в соответствии с базовыми критериями признания: если существует вероятность того, что в результате погашения текущего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена.

Отсутствие определения «обязательства» в РСБУ приводит, в частности, к тому, что, например, при формировании таких абсолютных показателей, как величина краткосрочных обязательств, из их состава исключается строка 1530 «Доходы будущих периодов» баланса. Сумма по этой строке добавляется к величине собственного капитала организации⁷.

⁵ Концептуальные основы финансовой отчетности, п. 4.4. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.03.2015).

⁶ Там же.

⁷ Методические указания к решению задач и выполнению тестов по разделу «Индивидуальная бухгалтерская (финансовая)

Здесь следует отметить следующие аспекты, существенные в целях анализа и оценки:

— в соответствии с МСФО статья, признанная в отчетности как обязательство, не является ее собственным капиталом;

— в соответствии с МСФО предусмотрена норма урегулирования текущего обязательства, в частности путем перевода обязательства в капитал. Однако в РСБУ подобная норма отсутствует, и включение или исключение строки 1530 в разделах баланса делается безосновательно и произвольно. В некоторых методиках по расчету аналитических показателей из состава текущих обязательств исключаются также «Оценочные обязательства», и затем их величина присоединяется к собственному капиталу;

— известно, что по строке 1530 баланса отражается информация по счету 98 «Доходы будущих периодов». Анализ состава этого синтетического счета бухгалтерского учета свидетельствует о том, что, во-первых, он объединяет различные по своему экономическому содержанию счета аналитического учета:

98–1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98–2 «Безвозмездные поступления»;

98–3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

98–4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

Во-вторых, в качестве собственного капитала здесь может быть признана только информация, отражаемая в рамках субсчета 98–2 «Безвозмездные поступления». Иными словами, безвозмездные поступления изначально по своей природе представляют собой часть собственного капитала организации и не являются ее долгом.

На субсчете 98–1 отражаются предоплаченные доходы за услуги (авансы, полученные в счет аренды, и др.), которые являются фактическими обязательствами, закрепленными в договорах. На субсчетах 98–3 и 98–4 должна отражаться информация, которая по своей сути является информацией об условных обязательствах и в соответствии с МСФО не должна признаваться в финансовой отчетности,

отчетность и ее анализ для подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров коммерческих организаций» / Институт профессиональных бухгалтеров России. URL: <http://www.ipbr.org.ru> (дата обращения: 16.03.2015).

но раскрываться в соответствующих примечаниях в целях большей прозрачности и понятности.

Третий базовый элемент, непосредственно связанный с оценкой финансового положения в балансе, — «Собственный капитал», который в Концептуальных основах финансовой отчетности определяется так: «Собственный капитал является остаточной долей в активах организации после вычета всех ее обязательств».

Вместе с тем имеются и другие определения собственного капитала, где собственный капитал идентифицируется как остаточный интерес в активах компании. Основное содержание этих определений заключается в характеристике капитала как собственных средств, вложенных в бизнес. Очевидно, что между собственным капиталом и обязательствами имеется принципиальная разница, и именно поэтому они должны представляться в отчетности раздельно.

Проведенный анализ балансовых терминов и их определений показывает, что числовое значение финансовых коэффициентов, которые строятся на базе абсолютных показателей, сформированных по различной методологии, также будет различаться. Такая методика формирования коэффициентов платежеспособности и ликвидности представлена в большинстве российских учебников по анализу финансовой отчетности, например в учебнике «Анализ финансовой отчетности» Л.В. Донцовой и Н.А. Никифоровой [2].

В отличие от МСФО, в соответствии с РСБУ финансовая отчетность составляется на базе Плана счетов. Анализ особенностей формирования российского Плана счетов, которые могут оказывать влияние на результаты финансового анализа, позволяет выделить из них следующие:

- План счетов строится на базе смешанной структуры, основанной на различных классификациях, не связанных системно с элементами финансовой отчетности;

- План счетов формируется на основании синтетических счетов бухгалтерского учета, которые содержат аналитические счета, являющиеся их неотъемлемой частью даже в том случае, если суммирование счетов аналитики нарушает системную структуру и логику счета (например, суммирование долгосрочных и краткосрочных статей);

- План счетов предполагает наличие большого количества активно-пассивных счетов, что предполагает взаимозачет, который невозможен

как в соответствии с МСФО, так и в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)⁸;

- наличие счетов, при построении которых нарушаются такие базовые принципы ведения финансового учета и составления финансовой отчетности, как принцип непрерывно действующего предприятия, принцип осмотрительности или консерватизма.

К таким счетам нужно отнести счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам» Плана счетов. Эти счета объединяют способ и источник их создания. Источником создания оценочных резервов является прибыль отчетного периода до налогообложения. На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и по кредиту этих счетов резервов. В конце года, следующего за отчетным, суммы неиспользованных резервов должны быть изъяты с соответствующих счетов и добавлены к сумме налогооблагаемой прибыли этого года. Такой способ формирования счетов оценочных резервов противоречит принципу непрерывно действующего предприятия, в соответствии с которым предполагается, что компания, составляющая отчетность, не собирается ликвидироваться и сокращать свою деятельность в обозримом будущем. Это означает, что нет необходимости в конце каждого года закрывать счета резервов.

Сопоставление структуры Плана счетов с элементами финансовой отчетности представлено в *таблице*.

Как видно из *таблицы*, из восьми разделов Плана счетов шесть построены на основании отдельных элементов отчетности (разд. I, II, III, IV, V, VII), а два (VI и VIII) включают в себя различные элементы отчетности.

Рассматривая систему элементов финансовой отчетности в сопоставлении с российским Планом счетов, необходимо обратить внимание на тот факт, что и РСБУ, и МСФО — это подвижные системы, которые изменяются и развиваются под воздействием различных факторов. Объективная ситуация за последние полвека сложилась таким образом, что

⁸ 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).

Сопоставление структуры Плана счетов с элементами финансовой отчетности

Разделы Плана счетов	Элементы финансовой отчетности
I. Внеоборотные активы	Активы (долгосрочные активы)
II. Производственные запасы	Активы (краткосрочные активы)
III. Затраты на производство	Активы (краткосрочные активы)
IV. Готовая продукция и товары	Активы (краткосрочные активы)
V. Денежные средства	Активы (краткосрочные активы)
VI. Расчеты	Активы и обязательства
VII. Капитал	Собственный капитал
VIII. Финансовые результаты	Доходы и расходы

американская система финансового учета GAAP⁹ оказалась наиболее авторитетной и разработанной по сравнению с другими учетными системами. Это явилось одной из причин, по которой идеи и принципы GAAP были в основном восприняты системой МСФО. И именно поэтому многие изменения в МСФО приходят из GAAP и в настоящее время. Это относится и к элементам финансовой отчетности. Уже многие годы в GAAP, помимо пяти базовых элементов финансовой отчетности, используются еще пять элементов, которые были созданы в их развитие. Формирование финансовых отчетов на базе 10 элементов вместо пяти делает отчетность более понятной, подробной и экономически логичной, что очень полезно в целях анализа.

Так, помимо «Собственного капитала», здесь используются еще два элемента — «Вложение капитала собственником» и «Изъятие капитала собственником». Представление собственного капитала в балансе на базе этих элементов позволяет на стадии формирования баланса выявить влияние на него экстенсивных и интенсивных факторов. Помимо «Расходов», выделяются такие элементы, как «Прочие расходы» и «Убытки». Здесь особенно интересно обратить внимание на «Убытки». В Концептуальных основах финансовой отчетности МСФО в разделе, посвященном расходам, в пп. 78, 79, «Убытки» приравниваются к расходам от обычных видов деятельности и потому не рассматриваются как отдельный элемент отчетности. В GAAP существует иной подход, связанный с разделением понятий «Расходы» и «Убытки». Это разделение связано с пониманием активов как расходов, которые в будущем должны принести доходы. Убытки считаются потерями, которые не могут приносить доходы в будущем (при нормальном течении дел), что принципиально отличает их от

расходов. Наконец, еще один дополнительный элемент — «Совокупный доход». В GAAP этот элемент характеризуется как изменение чистых активов в результате всех хозяйственных операций в течение периода, за исключением инвестирования капитала владельцами компании или перечисления им средств на вложенный капитал. Практическое использование этого элемента при формировании финансовой отчетности привело к тому, что в МСФО с 2009 г. в соответствии с МСФО (IAS) 1 вместо отчета о финансовых результатах составляется отчет о совокупном доходе. Причем составление этого отчета предусмотрено двумя способами или в виде одной из двух моделей: либо в форме одного отчета, в котором отражаются и финансовый результат периода, и элементы прочего совокупного дохода, что вместе с финансовым результатом позволяет определить совокупный доход периода, либо в соответствии со второй моделью предполагается формирование двух отчетов, которые позволяют получить ту же информацию¹⁰.

Нам также стоит обратить внимание на тот факт, что в соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 04.12.2012) в форму отчета о финансовых результатах в раздел «Справочно» введены строки: «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Совокупный финансовый результат периода». Можно предположить, что через некоторое время изменится вся форма отчета

⁹ GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) — общепринятые принципы бухгалтерского учета.

¹⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» // приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 21.01.2015).

о финансовых результатах — и ее название, и содержание, и форма представления информации.

В целях проведения финансового анализа и предоставления пользователям максимально полного объема информации в МСФО существует понятие «полный комплект» финансовой отчетности и установлена обязательность включения в него соответствующих форм.

В МСФО (IAS) 1 сформулировано требование к формированию полного комплекта финансовой отчетности. В соответствии с этим требованием организация обязана на паритетных началах представлять все финансовые отчеты в составе полного комплекта финансовой отчетности. Полный комплект финансовой отчетности включает:

- отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;
- отчет о совокупном доходе за период;
- отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- отчет о движении денежных средств
- примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочую пояснительную информацию;
- отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, с которого организация применяет учетную политику на ретроспективной основе или производит ретроспективный пересчет или переклассификацию статей в своей финансовой отчетности.

Наличие такого подхода в МСФО связано с тем, что в полный комплект финансовой отчетности обязательно должны включаться формы, отражающие финансовое положение за период, — отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода (в РСБУ — баланс) и отчет о совокупном доходе (в РСБУ — отчет о финансовых результатах), а также формы, отражающие изменение финансового положения за период, — отчет об изменении собственного капитала за период и отчет о движении денежных средств.

В соответствии со ст. 14 Федерального закона о бухгалтерском учете «годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность... состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним». Это означает, что в РСБУ отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств идентифицируются только как приложения к основным формам. Следствием этого является тот факт, что для субъектов малого предпринимательства и открытых акционерных

обществ на основании приказов Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 04.12.2012) и от 28.11.1996 № 101 «О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами» представление форм отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств в комплекте финансовой отчетности не является обязательным.

Таким образом, можно сказать, что отсутствие обязательности представления полного комплекта финансовой отчетности оставляет «за скобками» одну из существенных задач финансовой отчетности и позволяет компаниям уменьшать объем информации, представляемой внешним пользователям, что отрицательно сказывается и на качестве анализа такой информации, и на качестве принимаемых ими решений. Исключение из состава финансовой отчетности отчета об изменении капитала и отчета о движении денежных средств лишает инвесторов и кредиторов информации о собственном капитале компании и его изменении по структуре и в динамике, а также о денежных потоках, которые обеспечивают реальную платежеспособность организации. По сути, такая позиция законодателя позволяет уменьшать прозрачность и понятность информации, которая содержится в финансовой отчетности, что входит в противоречие с интересами внешних пользователей и ущемляет их права. Если рассматривать эту ситуацию с позиции предприятия, то такой подход законодателя к формированию объема финансовой отчетности фактически лишает эти предприятия и их руководство мотивации к созданию прозрачной и понятной для внешних пользователей информации, а также стимулов и заинтересованности в полноценной самооценке всех аспектов своей деятельности.

К сожалению, следует отметить, что в российском бухгалтерском законодательстве и в нашей профессиональной литературе, посвященной финансовому анализу и финансовой отчетности, пока отсутствует само понятие «полный комплект финансовой отчетности» и не ставится вопрос о необходимости обязательности формирования полного комплекта финансовой отчетности, что предусматривается в МСФО. В этой связи можно привести в качестве примера учебное пособие В.В. Ковалева и Вит.В. Ковалева «Корпоративные финансы и учет» издания 2014 г. [3] По сути, это учебное пособие представляет собой обширный глоссарий или толковый словарь финансовых терминов, в котором,

учитывая год издания, отражены все последние изменения в законодательстве и современные тенденции, существующие в отечественной финансово-учетной науке. Это очень полезное по содержанию и интересное по форме учебное пособие. Во введении авторы, обращаясь к читателю, делают особый акцент на том, что они сосредоточиваются на содержательной трактовке обсуждаемого понятийного аппарата.

Однако в статье, посвященной финансовой отчетности, излагается только официальная трактовка Минфина России. Также следует отметить, что в целях формирования системного представления специалистов, работающих с отчетностью, которая составляется в соответствии с РСБУ, целесообразно было бы для обозначения отчетности, представляемой внешним пользователям, использовать термин «финансовая отчетность», а не термин «бухгалтерская (финансовая) отчетность». В приведенном здесь учебном пособии и других уважаемых и официально признанных учебниках и учебных пособиях, например [4–6], используется именно такой термин, что неточно характеризует его смысл. Бухгалтерская отчетность включает в себя и управленческую, и финансовую отчетность. Эти понятия и термины не являются синонимами, поскольку, в отличие от управленческой отчетности, которая представляется внутренним пользователям и регламентируется уставом организации, национальным и зарубежным законодательством регулируется только отчетность, которая представляется именно внешним пользователям, — финансовая отчетность.

Очевидно, что приведенные в статье примеры и другие проблемные вопросы приводят к снижению качества российской финансовой отчетности, уровня финансового контроля на предприятиях, а также общего уровня эффективности деятельности предприятия, что в целом отрицательно воздействует на бизнес-среду.

Литература

1. Жулега И.А. Методология анализа финансового состояния предприятия: монография. СПб.: ГУАП, 2006. 235 с.: ил.
2. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: учебник. 5-е изд. перераб. и доп. М.: Дело и сервис, 2007. 368 с.
3. Ковалёв В.В., Ковалёв Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, по-

казатели: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2014. 880 с.

4. Бариленко В.И., Бердников В.В., Бородин Е.И. Экономический анализ: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2010. 352 с.
5. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. О.В. Ефимовой, М.В. Мельник. М.: Омега-Л, 2009. 451 с.
6. Ендовицкий Д.А., Щербакова Н.Ф., Исаенко А.Н. и др. Финансовый менеджмент: учебник. 2-е изд., испр. и доп. / под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Д.А. Ендовицкого. М.: Рид Группа, 2012. 800 с.

References

1. Zhulega I.A. Metodologiya analiza finansovogo sostoianiia predpriatiia: monografiia [The methodology of the analysis of the financial condition of an enterprise: a monograph]. St. Petersburg, GUAP — GUAP, 2006, 235 p. (in Russ.).
2. Dontsova L.V., Nikiforova N.A. Analiz finansovoi otchetnosti: uchebnik. 5-e izd. pererab. i dop. [Analysis of the financial reporting: The manual, 5th edition, revised and updated]. Moscow, Delo i servis — Business and service, 2007, 368 p. (in Russ.).
3. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Korporativnye finansy i uchet: poniatii, algoritmy, pokazateli: ucheb. posobie. 2 izd., pererab. i dop. [Corporate finance and accounting: concepts, algorithms, indicators: The manual, 2nd edition revised and updated]. Moscow, Prospekt — Prospect, 2014, 880 p. (in Russ.).
4. Barilenko V.I., Berdnikov V.V., Borodina E.I. Ekonomicheskii analiz: ucheb. Posobie. [Economic analysis: a tutorial]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2010, 352 p. (in Russ.).
5. Analiz finansovoi otchetnosti: ucheb. posobie / pod red. O.V. Efimovoi, M.V. Mel'nik [Analysis of financial reporting: The manual / edited by O.V. Efimova, M.V. Mel'nik]. Moscow, Omega-L — Omega-L, 2009, 451 p. (in Russ.).
6. Endovitskii D.A., Shcherbakova N.F., Isaenko A.N. i dr. Finansovyi menedzhment: uchebnik. 2-e izd., ispravl. i dop. / pod obshchei red. d-ra ekon. nauk, prof. D.A. Endovitskogo [Financial management: The manual, 2nd edition, revised and updated / edited by prof. D.A. Endovitskiy, Ph.D. in Economics]. Moscow, Rid Gruppya — Reed Group, 2012, 800 p. (in Russ.).

УДК 657

Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита

БУЛЫГА РОМАН ПЕТРОВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: arpr@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье проведен анализ нормативно-правового регулирования, а также механизма разработки и принятия в Российской Федерации профессиональных стандартов. Отражен анализ существующей отечественной практики разработки и принятия профессиональных стандартов в различных областях деятельности. Сформулированы концептуальные положения формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита. Дана сравнительная оценка учета, анализа и аудита как обобщенных трудовых функций с позиции формирования профессиональных стандартов (профессионального стандарта). Приведены аргументы «за» и «против» создания единого профессионального стандарта «Деятельность в области бухгалтерского учета и аудита». Дана оценка проекта профессионального стандарта «Аудитор», разрабатываемого под эгидой Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации.

Ключевые слова: профессиональные стандарты; трудовая функция; аудитор; аудиторская деятельность; бухгалтерский учет; анализ.

The Concept of Professional Standards Formation in Auditing and Accounting

ROMAN P. BULYGA,

Doctor of Economics, Full Professor, Vice Rector for Strategic Development, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: arpr@fa.ru

ABSTRACT

The article shows the statutory and regulatory analysis as well as the technics of the development and implementation of professional standards in the Russian Federation. The article also reflects the analysis of the existing local practice of development and adoption of professional standards in different spheres of activity. Conceptual statements of professional standards formation in auditing and accounting are defined in the article. There is also a comparative evaluation of accounting, analysis and auditing as generalized job descriptions which is reflected in respect of professional standards formation. There are statements for and against the creation of a unified professional standard «Accounting and Auditing activity». Professional standard project «Auditor», which is being developed under the aegis of the Auditing Activity Council in the Finance Ministry of the Russian Federation, also got its assessment in the article.

Keywords: professional standards; job description; auditor; auditing activity; accounting; analysis.

Законодательной основой процесса разработки профессиональных стандартов выступают положения ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации¹. В соответствии с указанной статьей под профессиональным стандартом понимается «характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности».

Анализ положений нормативных правовых актов, принятых во исполнение требований ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации, позволяет сделать следующий вывод. В настоящее время разработан и утвержден полный пакет нормативных правовых актов, позволяющий создавать профессиональные стандарты по всем видам профессиональной деятельности.

Определены субъекты, участвующие в разработке профессиональных стандартов, — объединения работодателей, работодатели, саморегулируемые организации, организации профессионального образования², а также федеральный орган исполнительной власти, ответственный за координацию процесса разработки профессиональных стандартов, — Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации³. Сформулированы цели разработки и предназначение профессиональных стандартов, одно из которых — выступать в качестве основы (образно говоря, «технического задания») для разработки федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования⁴. Взаимосвязь образовательных и профессиональных стандартов при подготовке кадров рассматривалась нами в № 1/2014 настоящего журнала [1].

Утверждены Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта⁵, Макет профессионального стандарта⁶ и уровни квалификации

в целях разработки проектов профессиональных стандартов⁷ (табл. 1).

В соответствии с новыми регламентами разработаны и утверждены профессиональные стандарты по ряду видов профессиональной деятельности, например «Педагог» (приказ Минтруда России от 18.10.2013 № 544н⁸), «Программист» (приказ Минтруда России от 18.11.2013 № 679н⁹), «Специалист по менеджменту космических продуктов, услуг и технологий» (приказ Минтруда России от 03.02.2014 № 74н¹⁰), «Специалист по научно-исследовательским и опытно-конструкторским разработкам» (приказ Минтруда России от 04.03.2014 № 121н¹¹) и др.

Анализ существующей практики разработки и принятия профессиональных стандартов позволяет сделать следующий вывод. В подавляющем большинстве профессиональные стандарты принимаются по отдельным (зачастую «узким») профессиям, а не видам профессиональной деятельности, что не вполне соответствует требованиям нормативных правовых актов по данному вопросу. Профессиональные стандарты должны разрабатываться по виду профессиональной деятельности.

Вид профессиональной деятельности представляет собой совокупность обобщенных трудовых функций, имеющих близкие характер, результаты и условия труда¹². Обобщенная трудовая функция — это совокупность связанных между собой трудовых функций, сложившихся в результате разделения труда в конкретном производственном процессе или

¹ Трудовой кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 31.12.2014).

² Правила разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов // постановление Правительства Российской Федерации от 22.01.2013 № 23 (в ред. от 23.09.2014), п. 3.

³ Там же, п. 2.

⁴ Там же, п. 25.

⁵ Об утверждении Методических рекомендаций по разработке профессионального стандарта: приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н.

⁶ Об утверждении Макета профессионального стандарта: приказ Минтруда России от 12.04.2013 № 147н (в ред. от 29.09.2014).

⁷ Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов: приказ Минтруда России от 12.04.2013 № 148н.

⁸ Об утверждении профессионального стандарта «Педагог (педагогическая деятельность в сфере дошкольного, начального общего, основного общего, среднего общего образования) (воспитатель, учитель)»: приказ Минтруда России от 18.10.2013 № 544н (в ред. от 25.12.2014).

⁹ Об утверждении профессионального стандарта «Программист»: приказ Минтруда России от 18.11.2013 № 679н.

¹⁰ Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по менеджменту космических продуктов, услуг и технологий»: приказ Минтруда России от 03.02.2014 № 74н.

¹¹ Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по научно-исследовательским и опытно-конструкторским разработкам»: приказ Минтруда России от 04.03.2014 № 121н.

¹² Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта // приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н, п. 2.

Таблица 1

Описание уровней квалификации

Уровень	Показатель уровня квалификации			Основные пути достижения уровня квалификации
	Полномочия и ответственность	Характер умений	Характер знаний	
1-й	Деятельность под руководством	Выполнение стандартных заданий	Применение элементарных фактических знаний	Краткосрочное обучение или инструктаж
2-й	Деятельность под руководством с элементами самостоятельности при выполнении знакомых заданий	Выполнение стандартных заданий. Выбор способа действий по инструкции	Применение специальных знаний	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (не менее 2 мес.)
3-й	Деятельность под руководством с проявлением самостоятельности при решении типовых практических задач	Решение типовых практических задач. Выбор способа действий на основе знаний и практического опыта	Применение специальных знаний. Понимание основ решения типовых практических задач	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (до 1 года)
4-й	Деятельность под руководством с проявлением самостоятельности при решении практических задач, требующих анализа ситуации и ее изменений	Решение различных типов практических задач. Выбор способа действий на основе знаний и практического опыта	Применение специальных знаний. Понимание основ решения практических задач. Самостоятельная работа с информацией	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих. Программа среднего профессионального образования (СПО)
5-й	Самостоятельная деятельность по решению практических задач, требующих самостоятельного анализа ситуации и ее изменений. Участие в управлении решением поставленных задач в рамках подразделения	Решение различных типов практических задач с элементами проектирования. Выбор способа решения в изменяющихся условиях рабочей ситуации. Текущий и итоговый контроль	Применение профессиональных знаний технологического и методологического характера. Самостоятельный поиск информации, необходимой для решения поставленных задач	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих. Программа СПО. Дополнительные профессиональные программы
6-й	Самостоятельная деятельность, предполагающая определение задач собственной работы и/или подчиненных по достижению цели. Обеспечение взаимодействия сотрудников и смежных подразделений	Разработка, внедрение, контроль, оценка и корректировка направлений профессиональной деятельности, технологических или методических решений	Применение профессиональных знаний, в том числе инновационных. Самостоятельный поиск, анализ и оценка профессиональной информации	Программы СПО. Программы высшего профессионального образования (ВПО) (бакалавр). Дополнительные профессиональные программы
7-й	Определение стратегии, управление процессами и деятельностью с принятием решений на уровне крупных организаций	Решение задач развития области профессиональной деятельности и (или) организации с использованием различных (в том числе инновационных) методов и технологий. Разработка новых методов и технологий	Понимание методологических основ профессиональной деятельности. Создание новых знаний прикладного характера в определенной области. Определение источников и поиск информации, необходимой для развития области профессиональной деятельности или организации	Программы ВПО (специалитет). Программы ВПО (магистратура). Дополнительные профессиональные программы
8-й	Определение стратегии, управление процессами и деятельностью с принятием решений на уровне крупных организаций	Решение задач исследовательского и проектного характера, связанных с повышением эффективности процессов	Создание новых знаний междисциплинарного и межатраслевого характера. Оценка и отбор информации, необходимой для развития области деятельности	Программы ВПО (магистратура). Аспирантура. Дополнительные профессиональные программы
9-й	Определение стратегии, управление большими техническими системами, социальными и экономическими процессами. Значительный вклад в определенную область деятельности	Решение задач методологического, исследовательского и проектного характера, связанных с развитием и повышением эффективности процессов	Создание новых фундаментальных знаний междисциплинарного и межатраслевого характера	Аспирантура. Дополнительные профессиональные программы

бизнес-процессе¹³. Содержательная часть профессионального стандарта строится в разрезе обобщенных трудовых функций, входящих в состав вида деятельности.

Для разработки профессионального стандарта (профессиональных стандартов) по деятельности в области бухгалтерского учета и аудита в соответствии с требованиями рассмотренных выше нормативных правовых актов необходимо определиться со структурой данного вида профессиональной деятельности, основываясь прежде всего на нормативно утвержденными классификаторами¹⁴.

Анализ положений нормативных правовых актов позволяет утверждать, что в качестве вида профессиональной деятельности для целей разработки профессионального стандарта можно рассматривать деятельность в области бухгалтерского учета и аудита, которая включает в себя три самостоятельные обобщенные трудовые функции: бухгалтерский учет, аудит и анализ.

Бухгалтерский учет относится к профессиональному виду деятельности¹⁵, связанному с формированием документированной систематизированной информации об объектах и составлением на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности¹⁶.

Аудит, в отличие от других обобщенных трудовых функций, представляет собой одновременно как профессиональную деятельность специально для этого аттестованных специалистов — физических лиц, так и предпринимательскую (экономическую) деятельность¹⁷ по проведению аудита и оказанию сопутству-

ющих аудиту услуг, осуществляемую аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами¹⁸.

Что касается обобщенной трудовой функции «**анализ**», ее отличительной особенностью является именно ярко выраженный функциональный характер. Это в большей степени управленческая функция, чем специализация в рамках профессии или вида экономической деятельности. Речь идет о том, что способность и умение осуществлять анализ информации и принимать на этой основе управленческие решения выступает водоразделом между руководителем и исполнителем (см. *табл. 1*). Анализ (как обобщенная трудовая функция) возникает на пути движения снизу вверх (по вертикали) по уровням квалификации работника любой (т.е. всех) сфер деятельности.

Бухгалтерский учет и аудит в большей степени являются специализациями (профессии, вида деятельности). Они возникают, образно говоря, «по горизонтали» как виды специализации.

Сгруппированные по уровням квалификации и указанным обобщенным трудовым функциям конкретные должности по видам (виду) деятельности в области бухгалтерского учета, анализа и аудита, предусмотренные нормативными правовыми актами, представлены в *табл. 2*.

Каждая из трех обобщенных трудовых функций (бухгалтерский учет, анализ и аудит) имеет свои особенности, обусловленные как положениями нормативных правовых актов, так и трендами развития, сложившимися в реальной хозяйственной практике.

Анализ этих особенностей позволяет выдвинуть аргументы как «за», так и «против» объединения бухгалтерского учета, анализа и аудита в единый вид профессиональной деятельности для целей стандартизации.

Аргументы в пользу единого профессионального стандарта «Деятельность в области бухгалтерского учета и аудита» следующие:

1. Обобщенная трудовая функция «Бухгалтерский учет» выступает базовой для всего вида профессиональной деятельности «Бухгалтерский учет и аудит». Она формирует то, что впоследствии будет анализироваться и проверяться. Данный тезис подтверждает и тот факт, что должности учетных работников

лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность [см.: Федеральный закон от 01.12.2007. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (в ред. от 24.11.2014), ст. 2].

¹⁸ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (в ред. от 01.12.2014), ст. 1.

¹³ Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта // приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н, п. 2.

¹⁴ См.: Общероссийский классификатор занятий. ОК 010–93 // постановление Госстандарта России от 30.12.1993 № 298; Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОК 029–2001) (КДЕС Ред. 1) // постановление Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст. (в ред. от 31.01.2014); Об утверждении Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих: постановление Минтруда России от 21.08.1998 № 37 (в ред. от 12.02.2014).

¹⁵ Под субъектами профессиональной деятельности понимаются физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность [см.: Федеральный закон от 01.12.2007. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (в ред. от 24.11.2014), ст. 2].

¹⁶ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014), ст. 1.

¹⁷ Под субъектами предпринимательской деятельности понимаются индивидуальные предприниматели и юридические

Таблица 2
Уровни и обобщенные трудовые функции профессиональных видов деятельности в области бухгалтерского учета, анализа и аудита

Уровень квалификации*	Вид обобщенной трудовой функции [код должности по Общероссийскому классификатору занятий**]		Уровень образования
	Бухгалтерский учет (74.12.1)	Аудит (74.12.2)***	
1-й	-	-	Краткосрочное обучение или инструктаж
2-й	-	-	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (не менее 2 мес.)
3-й	-	-	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (до 1 года)
4-й	Счетовод, учетчик [41215]	-	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих. Программа СПО
5-й	Бухгалтер [34333]. Бухгалтер-ревизор [34333]	-	Программа СПО. Дополнительные профессиональные программы
6-й	Бухгалтер 2-й категории [34333]. Бухгалтер-ревизор 2-й категории [34333] Экономист по БУ и АХД [24116]. Экономист по БУ и АХД 2-й категории [24116]	Ассистент (помощник) аудитора [34391] Аудитор [24116]	Программы СПО. Программы ВПО (бакалавр). Дополнительные профессиональные программы
7-й	Бухгалтер 1-й категории [24116]. Экономист по БУ и АХД 1-й категории [24116]. Главный бухгалтер (в малой и средней организациях) [13192]	Аналитик [24116]. Экономист по БУ и АХД [24116]. Аналитик 2-й категории [24116]. Экономист по БУ и АХД 2-й категории [24116] Аналитик 1-й категории [24116]. Экономист по БУ и АХД 1-й категории [24116]. Начальник финансового отдела [12317]	Программы ВПО (специалитет). Дополнительные профессиональные программы. Программы ВПО (магистратура)
8-й	Главный бухгалтер [12317]	Руководитель аудиторской организации (малой) [13192]. Руководитель структурного подразделения аудиторской организации [12317]	Магистратура, МВА. Аспирантура
9-й	Руководитель профессионального объединения бухгалтеров [11421]	Руководитель аудиторской организации [12108] Руководитель СРО аудиторов [11421]	Аспирантура. Докторантура, МВА

* Уровни квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов (утверждены приказом Минтруда России от 12.04.2013 № 148н).

** Общероссийский классификатор занятий. ОК 010-93 (утвержден постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 298).

*** Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОК 029-2001) (КДЕС Ред.1) [утвержден постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст. (в ред. от 31.01.2014)].

Примечание. В табл. 2 используются следующие аббревиатуры: БУ – бухгалтерский учет; АХД – анализ хозяйственной деятельности; СРО – саморегулируемая организация; МВА (Master of Business Administration) – мастер делового администрирования.

Таблица 3

**Функциональная карта вида профессиональной деятельности «Аудиторская деятельность»
(из проекта профессионального стандарта «Аудитор»)**

Обобщенные трудовые функции		Трудовые функции	
Код	Наименование	Уровень квалификации	Наименование
			Код
			Уровень (подуровень) квалификации
A	Осуществление вспомогательных функций под руководством при выполнении задания (проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг) и оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг	5-й	Выполнение отдельных поручений осуществляющего надзор лица (руководителя задания) для целей выполнения задания и оказания прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг
B	Выполнение задания (проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг) и оказание прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг	6-й	Выполнение аудиторских процедур (действий), осуществление отдельных операций при оказании сопутствующих аудиту и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг под надзором уполномоченного лица
C	Руководство выполнением задания и контроль качества в отношении заданий	7-й	Выполнение аудиторских процедур (действий) и оказание сопутствующих аудиту и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг
D	Управление рисками и контроль качества	7-й	Организация работы и надзор за участниками аудиторской группы
E	Методологическое обеспечение аудиторской деятельности и обучение	7-й	Руководство выполнением задания (проведением аудита или оказанием сопутствующих аудиту услуг) и оказанием прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг
F	Руководство аудиторской организацией (подразделением, отделом)	7-й	Проведение обзорных проверок качества выполнения заданий, в которых данное лицо не принимало участия
			Контроль соблюдения аудиторской организацией и ее работниками правил независимости и принципов этики
			Консультирование работников аудиторской организации по сложным и спорным вопросам
			Мониторинг внутренней системы контроля качества услуг аудиторской организации
			Разработка и актуализация внутренних организационно-распорядительных документов аудиторской организации, регламентирующих аудиторскую деятельность
			Разъяснение работникам аудиторской организации законодательства об аудиторской деятельности и его практического применения
			Обучение и повышение квалификации работников аудиторской организации
			Руководство функциональным подразделением аудиторской организации
			Общее руководство аудиторской организацией

начинаются уже с 4-го уровня (раньше, чем по другим обобщенным трудовым функциям).

2. Единая деятельность в области бухгалтерского учета и аудита обозначена в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, код 74.12¹⁹, с двумя подвидами: деятельность в области бухгалтерского учета (код 74.12.1) и аудиторская деятельность (код 74.12.2).

3. «Самостоятельность» бухгалтерского учета и аудита имеет место только в отношении субъектов профессиональной деятельности (наемных бухгалтеров и аудиторов). Субъекты предпринимательской деятельности (частнопрактикующие бухгалтеры и «бухгалтерские» фирмы) действуют в рамках единого правового поля с индивидуальными аудиторами и аудиторскими фирмами. Деятельность данных субъектов предпринимательской деятельности регулируется законодательством Российской Федерации в области аудиторской деятельности и общими нормами гражданского права по возмездному оказанию услуг.

Аргументы в пользу самостоятельного стандарта «Аудиторская деятельность» следующие:

1. В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014) (ст. 1, п. 7) услуги в области бухгалтерского учета [постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности] и анализа (анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование) в противовес аудиторским услугам (аудиторской деятельности) отнесены к прочим видам деятельности, разрешенным аудиторским фирмам и индивидуальным аудиторам. То есть в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» это разные виды предпринимательской (экономической) деятельности.

2. Вторым аргументом о выделении аудита в самостоятельный вид профессиональной деятельности для целей разработки профессионального стандарта является оценка перспектив развития данного вида деятельности, которую разработчик проекта профессионального стандарта обязан организовать в соответствии с требованиями Методических рекомендаций по разработке профессионального

стандарта²⁰. Научно доказано, что в XXI в. аудит финансовой отчетности неизбежно эволюционирует в аудит бизнеса [2], в результате чего аудитор «выйдет за рамки бухгалтерской профессии», ассимилируясь с другими трудовыми функциями (системным анализом, оценкой бизнеса, бизнес-прогнозированием и т.п.) [2, с. 80].

В этой связи оправданной представляется позиция разработчиков проекта профессионального стандарта «Аудитор» (ООО «Аудиторская служба “СТЕК”») и Экспертного совета по вопросам, связанным с разработкой профессионального стандарта аудитора, — рабочего органа Совета по аудиторской деятельности при Минфине России, определивших в качестве вида стандартизируемой профессиональной деятельности самостоятельную «Аудиторскую деятельность», включающую шесть обобщенных трудовых функций (табл. 3).

В то же время, учитывая «родственные связи», представляется весьма существенной работа по координации мер по формированию самостоятельных стандартов в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и аналитической деятельности.

Литература

1. Булыга Р.П. Широкий взгляд на профессию как стратегическое направление становления инновационного образования аудиторов // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 14–24.
2. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / под ред. Р.П. Булыги. М.: Юнити-Дана, 2013. 263 с.

References

1. Bulyga R.P. Shirokii vzgliad na professiiu kak strategicheskoe napravlenie stanovleniia innovatsionnogo obrazovaniia auditorov [A spacious approach to a profession as a strategic way of auditors' innovative education formation]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 14–24 (in Russ.).
2. Audit biznesa. Praktika i problemy razvitiia: monografiia / pod red. R.P. Bulygi [Business auditing. Practice and the problems of development: a monograph / edited by R.P. Bulyga]. Moscow, Iuniti-Dana — Unity-Dana, 2013, 263 p. (in Russ.).

¹⁹ Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОК 029–2001) (КДЕС Ред. 1) // постановление Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст. (в ред. от 31.01.2014).

²⁰ Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта, п. 3 // приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н.

УДК 657.1

Информационные технологии как неотъемлемый элемент современной модели бухгалтерского учета

СИДОРОВА МАРИНА ИЛЬИНИЧНА,

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры «Управленческий учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: sidorova2003@list.ru

АННОТАЦИЯ

В бухгалтерском учете развитие технологий прошло путь от копирования образцов документов и регистрации в учетных книгах до ввода информации в компьютерную базу данных. В настоящее время информационные технологии являются как средством реализации модели бухгалтерского учета, так и одним из определяющих факторов ее развития.

Развитие компьютерной техники от громоздких, в несколько этажей, электронных вычислительных машин до компактных персональных компьютеров и сетевых технологий на протяжении XX в. привело к совершенствованию внутренней логики построения программных продуктов, что позволяло постепенно повышать класс решаемых ими задач.

В начале XXI в. автоматизация систем бухгалтерского учета вышла на качественно новый уровень. Современные открытия в области информационных технологий, такие как интеграция независимых Web-приложений, разработка открытых технологических платформ, возникновение облачных технологий, интеллектуализация программных продуктов, приводят к возможности реализации новой модели бухгалтерского учета, обладающей возможностями решения сложных задач обработки информации.

Автором статьи акцентируется внимание на том факте, что в настоящее время возрастают требования к субъекту учетной деятельности – профессионалу, компетентностная модель которого должна включать обязательное владение современными информационными технологиями и умение эффективно их использовать.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; информационные технологии; моделирование; информационное пространство; интеллектуализация программного обеспечения.

Information Technology as an Integral Part of Accounting System

MARINA I. SIDOROVA,

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

E-mail: sidorova2003@list.ru

ABSTRACT

The development of accounting technology has gone a long way from copying of documents samples and making entries in the books of accounts, to the information input into a computer database. Nowadays, information technology is the means of the accounting model implementation, and at the same time it is one of the defining factors of its development. Throughout the twentieth century the development of computer technology starting from massive electronic computers and ending up with compact personal computers and network technologies led to the improvement of the internal logic of software products that allowed to gradually increase the level of their tasks completion.

At the beginning of the XXI century automation of accounting systems reached a qualitatively new level. Recent

achievements in the sphere of information technology, include: the integration of independent Web-applications, the development of open technology platforms, the emergence of cloud technologies, intellectualization of software – all this allowed to implement a new accounting model which is capable of solving complex problems of data processing. The author of the article draws the readers' attention to the fact that the requirements to the performer of accounting activity are getting increasingly tougher nowadays. And the professional expertise of an accountant should include obligatory knowledge of modern information technologies and the ability to use them effectively and proficiently.

Keywords: *accounting; information technology; modeling; information space; software intellectualization.*

«...бухгалтерский учет — это искусственно созданная глобальная модель информационной технологии двойственных по своей природе экономических отношений и языка ее описания».

О.И. Кольвах [1, с. 6]

Россия активно интегрируется в мировое информационное пространство. Развитие информационно-коммуникационных технологий включено в состав приоритетных направлений Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 17.11.2008 № 1662-р. Стратегией развития информационного общества в России, утвержденной Президентом Российской Федерации 07.02.2008 № Пр-212, предусмотрено «в среднесрочной перспективе реализовать имеющийся культурный, образовательный и научно-технологический потенциал страны и обеспечить Российской Федерации достойное место среди лидеров глобального информационного общества». Ресурсное обеспечение мероприятий в рамках государственной программы «Информационное общество» предусматривает финансирование за счет средств федерального бюджета в сумме 1,15 трлн руб., в том числе на 2015 г. — в сумме 95,17 млрд руб.¹

Перед бухгалтерским профессиональным сообществом сегодня стоит научная проблема повышения качества информации, генерируемой системой бухгалтерского учета, путем построения новой модели организации информационного пространства, обладающего свойствами управления неопределенностью и саморазвития. В этих условиях состав

принципов построения системы бухгалтерского учета расширяется за счет включения в него таких принципов, как **открытость, адаптивность, комплексность, прогнозность, саморазвитие**. Реализация данных принципов построения системы бухгалтерского учета обеспечивается в конце XX — начале XXI в. развитием информационных технологий.

Традиционно в модели бухгалтерского учета выделяют четыре основных элемента: методологию; методику; организацию процесса; применяемую технологию. В общем смысле технология — это «система условий, форм, методов и средств решения поставленной задачи» [2]. Под технологией понимается также «совокупность методов, операций, приемов и т.д., последовательное осуществление которых обеспечивает решение поставленной задачи» [3].

На ранних этапах развития бухгалтерского учета технология обработки информации заключалась в рукописной регистрации данных в многочисленных учетных книгах. В современных условиях данные об объектах бухгалтерского учета и фактах хозяйственной жизни различными способами вносятся в компьютерную базу данных, где в результате автоматизированной обработки формируются разнообразные формы отчетности. Необходимость в детальном изучении особенностей используемых информационных технологий и их роли в системе бухгалтерского учета возникает в силу возросшей важности технологии обработки информации в практической деятельности организаций, расширения процессов формализации профессиональных знаний, постановки и решения задач алгоритмизации бухгалтерских процедур.

Счетные машины начали применяться в работе бухгалтера в 20–30-х гг. XX в. Традиционными задачами, которые решались в системах бухгалтерского учета при применении счетных механизмов, были снижение трудоемкости учетных операций и повышение скорости вычислений результатов. Речь шла о механизации рутинных счетных процедур — суммирование и умножение числовых данных при составлении и таксировке первичных документов,

¹ Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Информационное общество (2011–2020 годы)»: постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 313 (в ред. от 21.02.2015).

разнесение проводок по бухгалтерским счетам, проверка оборотов по счетам и расчет результирующих показателей. По мнению видного историка бухгалтерского учета Я.В. Соколова, первым исследованием в направлении механизации учета был труд Н.Р. Вейцмана (1926 г.) [4, с. 285].

Совершенствование счетных механизмов и изобретение компьютеров привели в середине XX в. к радикальному изменению формы организации ведения учетных регистров. Скоро стало понятно, что в условиях компьютерного счетоводства формы бухгалтерского учета уже не являются средствами его ведения — они есть только формы представления бухгалтерской информации. Однократный ввод информации в автоматизированную систему позволяет формировать регистры и формы отчетности любого формата и объема. Принцип единственности регистрации фактов хозяйственной жизни при многократности формируемых отчетных регистров был сформулирован профессором В.И. Исаковым. Огромный вклад в развитие учения о комплексной механизации и автоматизации учета внесли выдающиеся российские ученые В.С. Рожнов, И.Б. Шнайдерман, В.Б. Либерман, О.В. Голосов, В.И. Подольский.

Первоначально новая форма бухгалтерского учета называлась таблично-перфокарточной. Бухгалтерские регистры формировались за счет различной сортировки и группировки данных первичного учетного регистра, представленного массивами перфокарт. В дальнейшем был осуществлен переход на электронно-вычислительные машины (ЭВМ), так называемые «большие ЭВМ». Массивы первичных данных заносились на перфокарты в производственных и торговых организациях, а затем передавались для обработки в вычислительные центры. Революционным этапом для бухгалтерского учета стало изобретение персональных ЭВМ, что позволило перенести обработку учетных данных на рабочее место бухгалтера.

Возрастающие сложность и многообразие операций с информацией привели к возникновению в XX в. научной дисциплины «информатика». В применении к экономическим системам информатика решает проблемы организации сбора, хранения, обработки и распространения информации о деятельности какого-то экономического объекта реального мира. В основе экономической информационной системы лежит специальная модель данных. Модель данных — это «интеллектуальное средство, позволяющее реализовать интерпретацию данных

в соответствии с указанными требованиями» [5, с. 19]. Определение модели данных предусматривает указание множества допустимых информационных конструкций, множества допустимых операций над данными и множества ограничений для хранимых значений данных.

Для практической реализации модели базы данных необходимы инструментальные средства — компьютерная техника и программное обеспечение. Развитие компьютерной техники от громоздких, в несколько этажей, ЭВМ до компактных персональных компьютеров и сетевых технологий на протяжении XX в. привело к совершенствованию внутренней логики построения программных продуктов, что позволяло постепенно повышать класс решаемых ими задач.

Во второй половине XX в. развитие электронной вычислительной техники и программного обеспечения к ней позволило ученым перейти к активному применению метода моделирования при автоматизации систем бухгалтерского учета.

Первоначально для этих целей использовались **файловые системы**. Сразу обнаружились недостатки работы с разрозненными файлами, которые необходимо было упорядочить. Традиционная организация файлов данных обладала недостатками: избыточность данных; их противоречивость; сложность установления взаимосвязи файлов; затруднения в доступности; сложность в управлении.

Для оптимизации процессов обработки информации появились **базы данных** — совокупность данных, структура которых соответствует конкретной схеме. Базы данных представляют собой новый этап в последовательном развитии способов организации хранения данных, появляется система управления базами данных (СУБД), т.е. обобщенные методы доступа вместо непосредственного доступа к файлам из прикладных программ. При всех преимуществах СУБД также присущи некоторые недостатки: снижение ответственности при общности доступа ко всем данным; повышенная вероятность нарушения защиты данных и разглашения секретных данных.

Средствами программирования можно перенести в компьютерную реальность любую модель. В 70–80-е гг. XX в. вопросами моделирования учетных систем в условиях автоматизации в СССР занимались В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, Р.С. Рашитов, А.А. Шапошников, Э.К. Гильде, К.Э. Каллас.

Э.К. Гильде разработал модели нормативного учета для различных типов технологических процессов [6, с. 17]. Модели дифференцировались по

нескольким признакам: общие принципы построения норм затрат; порядок исчисления нормативной себестоимости; длительность и последовательность этапов производственного цикла; система показателей отклонений; методы выявления отклонений и способы получения учетной и отчетной информации механизированным путем. При этом расширение применения вычислительной техники, по мнению Э.К. Гильде, позволяло перейти к интеграции различных видов учета: оперативного, бухгалтерского и статистического.

В предложенной Р.С. Рашитовым аксиоматической модели бухгалтерского учета «теория организации, технологии и машинной реализации бухгалтерского учета» выделялась в качестве отдельного элемента [7, с. 18]. Кроме того, Р.С. Рашитовым были сформулированы принципы машинной формы учета, большинство из которых остаются актуальными и сейчас [7, с. 117–118].

В.Ф. Палий и Я.В. Соколов рассматривали саму систему бухгалтерского учета как модель хозяйственной жизни экономического субъекта и подчеркивали управленческую направленность бухгалтерского учета как «информационной системы, реконструирующей факты хозяйственной деятельности, в целях выбора и реализации управленческих решений» [8, с. 25]. Т.А. Краевой [9] были разработаны способы «автоматизации континировки», т.е. отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

В 70–80-е гг. XX в. учеными и практиками выделялись следующие возможности автоматизированной системы бухгалтерского учета:

- 1) группировка информации о ходе и результатах соответствующего хозяйственного процесса в необходимых для управления аналитических разрезах;
- 2) возможность ввода в информационную систему бухгалтерского учета дополнительной информации о плановых показателях;
- 3) возможность неограниченного дополнения плана счетов забалансовыми счетами;
- 4) параллельное использование различных учетных измерителей.

Преимущества приобретали в ходе автоматизации все этапы бухгалтерской процедуры. Документирование стало возможным проводить с помощью электронных документов. В этом случае автоматизированная система обладает способностью к многократному воспроизведению данных, возможностью идентификации ответственных за достоверность, точность и сохранность документов. В большинстве

случаев отпадает необходимость в промежуточных, накопительных документах, возможен автоматизированный ввод поступающей информации — считывание со счетчиков, электронных весов и т.д.

Проведение инвентаризации значительно упрощается: во-первых, автоматизированная система хранит информацию об учетных данных на любой момент времени; во-вторых, возможен автоматизированный ввод информации о фактическом наличии материальных объектов, а также расчет отклонений фактических данных от учетных.

Калькуляцию и оценку в автоматизированной информационной системе возможно проводить с помощью сложных алгоритмов расчетов, с использованием разнообразных способов распределения затрат, применением математических методов.

В конце XX в. российскими учеными создана целостная концепция информатизации процессов управления предприятием. Данной проблематике посвящены труды В.В. Дика, З.В. Кирьяновой, Э.Н. Кузьбожева, А.А. Модина, Е.В. Одиноца, В.И. Подольского, А.Н. Романова. Профессором В.И. Подольским сформулировано понятие информационной базы как «совокупности данных об объекте управления, зафиксированных в документах и машинных носителях информации, а также системы их получения, корректировки, обработки и использования» [10]. В трудах профессора А.Н. Романова выделены особенности учетной информации — непрерывность ее обработки, цикличность, массовость однородных арифметических операций, сложность расчетов, которые позволяют широко применять автоматизацию в процедурах бухгалтерского учета.

В 90-е гг. XX в. исследования в области автоматизации обработки учетной информации были продолжены. В эти годы сформирована научная школа, лидером которой и по настоящее время является доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки Российской Федерации О.В. Голосов, воспитавший целую плеяду замечательных ученых. О.В. Голосов в течение многих лет занимал ведущие посты в крупных организациях, занимающихся учетной деятельностью в масштабах государства: Автоматизированной системе финансовых расчетов Минфина СССР, Автоматизированной системе государственной статистики, Всесоюзном научно-исследовательском институте документоведения и архивного дела Главархива СССР, и сейчас является главным научным секретарем Финансового университета.

В число задач, необходимость и возможность решения которых в практическом плане возникает в системе моделирования бухгалтерского учета на рубеже веков, Д.В. Чистовым предложено включить такие, как:

- 1) «сопоставление и оценка различных методов ведения учета, их полноты, эффективности и адекватности потребностям пользователя;
- 2) классификация и оценка учетных систем, в том числе и автоматизированных систем ведения учета;
- 3) принятие решений в области формирования учетной политики предприятия;
- 4) нахождение алгоритмов и процедур, адекватно и эффективно реализующих используемые учетные методики;
- 5) оценка точности учетных данных и точности описаний, оценка их информативности, избыточности и возможной альтернативности;
- 6) анализ и синтез логических выводов и заключений в учетном процессе;
- 7) организация процесса партнерского взаимодействия автоматизированной бухгалтерской системы с пользователем;
- 8) синтез и объяснение понятий, терминов в области бухгалтерского учета;
- 9) принципы интеграции учета со смежными системами, прежде всего с системами экономического анализа и аудита» [11, с. 9].

Это уже совершенно другой класс учетно-аналитических задач. И решение этих задач становится возможным с помощью новых разработок в области информационных технологий. Профессором Д.В. Чистовым [11, 12] разрабатываются вопросы моделирования интеллектуальных технологий бухгалтерского учета. Принципиальная схема работы гибких динамических компьютерных систем предложена профессором С.А. Харитоновым [13]. Профессором А.Н. Кизиловым [14] сформированы концепция и модели построения адаптивной системы управленческого учета. Проблемы построения экспертной системы в управленческом учете рассматриваются профессором В.А. Черновым.

В конце XX в. направление исследований в области информационных технологий сместилось в сторону построения **единого информационного пространства**. Определяющими стали процессы интеграции баз и банков данных, технологий их ведения и использования, информационно-телекоммуникационных систем и сетей, поиск единых принципов их функционирования, обеспечение

информационного взаимодействия пользователей, удовлетворяющего их информационные потребности.

Информационное пространство складывается из главных компонентов: информационных ресурсов; структур, обеспечивающих сбор, обработку, хранение, поиск и передачу информации; средств информационного взаимодействия [15, с. 11]. Профессором О.В. Рожновой [16] были предложены критерии оценки эффективности информационного пространства организации. Профессор М.А. Вахрушина выступает за конвергенцию сформировавшихся на практике подсистем финансового, управленческого, налогового учета как процесс «гармоничного перемещения информации из одной учетной подсистемы в другую» [17, с. 4], отмечая ошибочность политики «сближения» данных видов учета, являющихся источником информации для различных групп пользователей.

В процессе построения единого информационного пространства возник ряд технических и организационных проблем, которые и определяют тенденции развития современных информационных технологий. Выделим три основные из них.

Первым направлением исследований является поиск способов интеграции различных программных средств. Интегрированные информационные системы (Enterprise Resource Planning, ERP-системы) представляют собой новый класс продуктов для автоматизации систем управления. В конце XX в. в результате все более широкого использования Web-технологий появилось новое средство интеграции приложений — Web-сервисы.

Еще одной тенденцией развития информационных технологий является новый взгляд на отказ от закрытых систем и переход к открытости, которая достигается путем разработки стандартов их взаимодействия. Одной из таких инициатив последнего десятилетия в учетно-аналитической практике является создание XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language, буквально «расширяемый язык деловой отчетности»). XBRL — открытый стандарт для представления финансовой отчетности в электронном виде. Стандартизированный обмен информацией достигается за счет использования метаданных, определенных в перечне таксономий. Таксономии содержат определения и свойства отдельных элементов финансовых отчетов, а также свойства взаимоотношений этих элементов.

Третьей серьезной проблемой и направлением развития информационных технологий является

расширение технических возможностей передачи и хранения данных. Выходом стала стремительно развивающаяся технология сетей хранения данных Storage Area Network (SAN), которая призвана удовлетворять индивидуальные потребности пользователей в хранении информации. Перенос места хранения информации за пределы компаний получил название «облачные технологии». Работа в облаке значительно снижает затраты компании на компьютерное сопровождение. Поэтому многие эксперты в качестве одного из наиболее перспективных направлений развития рынка информационных технологий выделяют облачные услуги, которые способны глобально переформатировать существующую структуру данного рынка. По прогнозам IDC (International Data Corporation), объем облачного сегмента российского рынка услуг (государственного и частного) превысит к концу 2015 г. отметку в 1,2 млрд долл., демонстрируя среднегодовой темп прироста более 100% [18, с. 121].

К концу XX в. стало возможным появление программных средств нового уровня — экспертных систем, оперирующих не базами данных, а **базами знаний**, и способных выполнять задачи не только поиска, но и создания новой информации в процессе самообучения и саморазвития. Содержимое базы знаний связывается между собой и представляется таким образом, чтобы с помощью специальных программных средств его можно было использовать для генерации новых знаний и решений для управления конкретным проектом.

Экспертные системы своей целью ставят решение таких сложных задач, как интерпретация информации, отладка алгоритмов, прогнозирование деятельности и т.д. Предпочтение отдается проблемно-ориентированным стратегиям решения задач.

Кроме того, проводятся исследования в области создания искусственного интеллекта, которые направлены на совершенствование способности программного продукта к формулированию логических выводов и поиска верного решения. И те, и другие системы по праву можно отнести к классу «интеллектуальных информационных систем». В интеллектуальных технологиях используются в различных сочетаниях следующие инструменты: нейронные сети; генетические алгоритмы; средства визуализации процессов; методы порождения деревьев решений; методы статистического анализа.

Интеллектуальные информационные технологии могут найти применение в решении многих задач бухгалтерского учета. Одной из таких задач является

разработка учетной политики организации, адекватной изменяющимся экономическим условиям. Другим примером может стать формирование профессионального суждения по вопросу определения периметра консолидации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Инструментом повышения эффективности систем управления современными бизнес-структурами является система управленческого учета, включающая подсистему бюджетирования. Задача согласования бюджетов различных уровней и выявление из множества вариантов того, который в максимальной степени обеспечивает достижение целевых показателей компании с учетом их значимости, может также считаться вполне «интеллектуальной» задачей для автоматизированной учетной системы.

Поэтому в основу новых систем бухгалтерского учета, в отличие от традиционных, должны быть положены два принципа: управление неопределенностью и самообучение. В процессе функционирования системы будут происходить сбор, кодирование, хранение информации в виде базы знаний, состоящей из описаний, соотношений и процедур, относящихся к бухгалтерскому учету, менеджменту, экономическому анализу, аудиту, статистике.

Новым направлением развития «интеллектуальных» программных средств в начале XXI в. стала разработка информационных систем класса BI (Business Intelligence). Это аналитические системы, которые объединяют данные из различных источников информации, обрабатывают их и предоставляют удобный интерфейс для всестороннего изучения и оценки полученных сведений. Примерами таких систем могут служить Oracle BI, Microsoft Business Suit: Contour BI; SAP Business Object; SAP Business Planning and Consolidation. Устойчивый спрос на программные решения и услуги данного класса определяется их возможностями: оптимизации процессов; повышения эффективности планирования хозяйственной деятельности; управления постоянно растущими объемами данных с минимумом затрат. Пользователи информационных систем демонстрируют все большую заинтересованность в получении качественной аналитической информации, необходимой для принятия управленческих решений [18, с. 122].

Выделим проблемы, возникающие при внедрении средств интеллектуальной обработки данных в учетно-аналитическую деятельность.

Первой проблемой является использование различных методов статистической обработки данных

для получения экспертных оценок. Для корректного применения статистических методов обработки данных необходима значительная по объему совокупность данных об аналогичных по характеру экономических процессах, сбор и накопление которых на практике в настоящее время далеки от совершенства.

Быстрый темп роста и развития информационных технологий позволяет компаниям использовать базы данных, созданные крупнейшими информационными агентствами. Некоторые базы данных включают в себя официальные сведения из многих источников, в числе которых федеральные государственные службы, министерства и ведомства, ключевые средства массовой информации, сами компании и обладают широким спектром аналитических возможностей. Назовем среди них наиболее широко используемые в настоящее время в России информационные ресурсы: компаний «Интегрум» (www.integrum.ru); «АК&М» (www.akm.ru); «СПАРК» (www.spark-interfax.ru); «СКРИН» (www.skrin.ru); «Национальное кредитное бюро» (www.creditnet.ru); «АЗИПИ» (www.azipi.ru); интернет-портала «Мультистат» (www.multistat.ru); интернет-проекта «Законодательство и инвестиции» (www.lin.ru). Каждый ресурс индивидуален и представляет отличный от других набор функций, услуг и организацию данных.

Поскольку источниками, общими для всех подобных ресурсов, являются базы данных Росстата, ФСФР России, Единого государственного реестра юридических лиц и т.п., сравнительное изучение указанных ресурсов показывает ряд общих проблем, связанных как с самой информацией, так и с сервисами по ее использованию:

- 1) отсутствие оперативной наполненности информации;
- 2) отсутствие удовлетворения индивидуальных запросов заказчика;
- 3) ограниченность информации для пограничных отраслей (маркетинг, PR, оперативное управление и т.д.);
- 4) отсутствие стыковки с иными источниками информации;
- 5) отсутствие возможности быстрой оплаты посредством электронных платежей.

Исправление ситуации возможно при условии проведения кардинальной перестройки процессов сбора статистической информации, усиления мер административной ответственности за нарушение порядка сдачи статистической отчетности,

повышения качества автоматизации работы статистической службы.

Другой проблемой является организация взаимодействия «человек — машина». В компьютерных системах интеллектуального типа принципиально меняется схема обмена знаниями. Носителем знания является уже не человек, а база знаний, а человек исполняет роль интерпретатора и пользователя коллективного знания.

Д.В. Чистовым охарактеризованы два уровня моделирования в системе бухгалтерского учета [11, с. 14]: модель построения программного средства и информационно-логическая модель системы обработки учетных данных. Проблемы взаимосвязи и взаимовлияния двух уровней модели исследованы учеными — специалистами в области информационных технологий достаточно глубоко. Нам бы хотелось обратить внимание на то, что в современной модели бухгалтерского учета предъявляются повышенные требования к субъекту учетной деятельности как к профессионалу, ответственному за формирование учетной информации, ее анализ, сопоставление, интерпретацию. При этом работа с информационной базой может включать совершенно разные функциональные задачи (от механического ввода информации до настройки учетной политики), что требует от бухгалтера различных уровней освоения информационных технологий.

В реальности самые блестящие теории и методики оказываются невостребованными часто из-за неспособности или нежелания учетных работников освоить и внедрять их в практическую деятельность бухгалтерии. Неслучайно в конце XX в. особенное внимание стали уделять ученые поведенческому (бихевиористскому) подходу к решению проблем построения учетных систем. Огромные потоки информации, новые технологии их обработки, повышение и усложнение требований к результатам работы оказывают специфическое влияние на психологию учетных работников.

Современные процессы развития информационных технологий ставят остро вопрос о соответствии уровню технологий знаний и компетентности учетных работников. Об этом писал в конце XX в. профессор В.Д. Новодворский [19, с. 68]. В настоящее время, по нашему мнению, в этой области намечаются две тенденции.

Во-первых, в условиях автоматизации бухгалтерского учета иногда возникает иллюзия возможности почти полной передачи профессиональных функций от человека к автоматизированной системе.

В результате начинающие бухгалтеры стараются получить практические навыки работы с компьютерной программой, не уделяя должного внимания теоретическим основам бухгалтерского учета. Но даже переход системы бухгалтерского учета в статус экспертной базы знаний не снимет вопросы проектирования и отладки этой системы, в решении которых обязательно должна принимать участие бухгалтерская служба. Кроме того, в условиях роста и усложнения пользовательских запросов сегодня на бухгалтера возлагаются задачи выработки профессионального суждения, поэтому для специалиста необходимы высокий общекультурный уровень, кругозор, владение фундаментальными знаниями по теории и методологии бухгалтерского учета. Игнорирование теоретических основ и отказ от понимания алгоритмов обработки информации в автоматизированных системах приводят к возможности переквалификации бухгалтера в технического сотрудника.

Во-вторых, возникает торможение в реализации проектов по автоматизации бухгалтерского учета, связанное с психологическим отношением учетных сотрудников к информационным технологиям. При общем восприятии компьютера как «помощника» учетно-аналитические работники часто испытывают чувство удивления и настороженности в процессе внедрения инновационных программных продуктов.

Таким образом, интеллектуальные информационные технологии в профессии бухгалтера играют двоякую роль. С одной стороны, они освобождают его от рутинных операций, громоздких вычислений и предоставляют возможность творческого подхода к учетному процессу. С другой стороны, низкий уровень компетентности бухгалтера в области информационных технологий может стать тормозом на пути профессионального роста, не позволит использовать широкие возможности аналитической обработки в автоматическом режиме, снизит коэффициент полезного действия учетной службы.

На современном этапе развития информационных технологий при автоматизации бухгалтерского учета и экономического анализа могут использоваться все рассмотренные классы инструментальных средств:

- неспециализированные программные пакеты, имеющие аналитические возможности (например, табличные процессоры);
- специализированные программные средства для создания информационного хранилища

данных бухгалтерского учета (а также программные продукты для автоматизации аудиторской деятельности);

- интегрированные системы управления предприятием (ERP-системы);

- информационные системы класса BI.

Это объясняется сложностью и многоаспектностью современного бизнеса.

Бухгалтерский учет является одной из функций управления, и обмен информацией с другими подсистемами в условиях тотальной компьютеризации управленческих процессов становится насущной необходимостью. При этом возникает проблема неопоставимости информации, дублирования различных учетных операций и необоснованного увеличения вариантов применяемого программного обеспечения. Отчеты, полученные из различных подсистем, проходят длительное согласование на всех уровнях организационной структуры предприятия. Эти и другие проблемы позволяют решить интегрированные информационные системы, которые поддерживают многоаспектный анализ данных, принятие решений в сложных ситуациях, управление корпоративными базами данных и знаний, экспертные системы и обучение персонала.

В то же время существуют специализированные программные средства для поддержки управленческих решений на разных уровнях управления. Так, на оперативном уровне применяются концепции SCM (управление цепочками поставок), MRP (управление производством), CRM (управление взаимоотношениями с клиентами). На тактическом уровне управления используются программные продукты класса BI (бизнес-аналитика), Project Expert (инновационное проектирование). Для учетно-аналитического обеспечения стратегического уровня управления предназначены панели индикаторов системы сбалансированных показателей BPM/BSC (Business Performance Management) и т.д.

Следует отметить принципиальное отличие, которое существует в отечественной практике и в экономически развитых странах Запада в подходе к автоматизации систем учета. Российские бизнесмены в первую очередь стремятся автоматизировать обязательные функции — подготовку и сдачу отчетности в налоговые органы, внебюджетные фонды, органы статистики, в то время как западный подход нацелен на приоритет автоматизации бизнес-процессов и принятия управленческих решений, поэтому подготовка финансовой отчетности является в этих системах вспомогательным функционалом.

В практической деятельности часто возникают проблемы, связанные с неверным выбором систем автоматизации управления, которые приводят к снижению эффекта от внедрения инновационных программных продуктов. Дж. Хендерсон и Н. Венкатраман [20] предложили модель стратегического выравнивания для оптимизации потенциала использования в компании информационных технологий. Модель представляет различные варианты соотношения между стратегией бизнеса и IT-стратегией. В наиболее часто встречающейся ситуации именно стратегия развития бизнеса должна определять IT-стратегию и направления развития IT-инфраструктуры. Но иногда при соотнесении с моделью выявляется необходимость выравнивания указанного соотношения, так как происходит подчинение бизнес-стратегии задачам функционирования IT-сферы, что свидетельствует об опасности возникновения в будущем дополнительных затрат на разрешение данного конфликта.

В настоящее время информационные технологии становятся не только средством реализации различных моделей бухгалтерского учета, но сильнейшим фактором развития теории и методологии бухгалтерского учета. Снятие ограничений на сложность и скорость выполнения математических расчетов, возможность применения статистических способов обработки информации, выход программного обеспечения на уровень «конструктора для чайника» расширяют возможности учетно-аналитических служб и стимулируют разработку новых методов и принципов учета, невозможных в условиях «бумажной» технологии.

Приведем только несколько примеров. Современные программные продукты предоставляют возможность самостоятельно дополнять План счетов бухгалтерского учета, рекомендованный Минфином России для коммерческих организаций, неограниченным количеством субсчетов и аналитических разрезов. В результате появились модели матричного плана счетов, пооперационной аналитики и др. Например, И.Р. Сухаревым предложено выстраивать последовательность синхронных бухгалтерских счетов для учета и мониторинга частных финансовых показателей, что возможно реализовать также лишь в условиях современных информационных технологий [21, с. 258].

Главный бухгалтер имеет возможность распределения «ролей» сотрудников в учетной системе, имеющих полные (просмотр документов из всех модулей, редактирование, удаление, печать,

архивирование) или частично ограниченные права. В этой связи расширяются исследования в области модульной структуры информационной системы, оптимального сочетания модулей, их содержательного наполнения.

Калькулирование себестоимости продукции может включать в себя решение системы уравнений с очень большим количеством неизвестных, что стимулирует ученых к разработке все более сложных моделей учета и распределения затрат.

В системах бухгалтерского учета государственных учреждений стало возможным реализовать принципы «константной бухгалтерии», разработку которой в начале XX в. осуществили швейцарец Ф. Гюгли и российский ученый А.П. Рудановский. Из-за сложности и громоздкости записей «константная бухгалтерия» не получила широкого применения на практике в начале XX в. Но идеи объединения сметного учета и двойной записи неожиданно оказались актуальными в конце века, когда электронные информационные системы позволили осуществить многовариантность бухгалтерского учета.

В условиях внедрения в российскую практику учета Международных стандартов финансовой отчетности, роста популярности социальной и интегрированной отчетности актуальной является методика реализации мультистандартного учета, разработанная Д.С. Костюниным.

Интереснейшая концепция «компьютерного учета» разработана российским ученым М.Ю. Медведевым [22]. Она включает четкие правила установления отношений между реальностью и информационной системой. По мнению М.Ю. Медведева, традиционные принципы бухгалтерского учета должны быть кардинально пересмотрены в эпоху широкого применения компьютеров, чему мешает инертность бухгалтеров-практиков и традиционность мышления бухгалтеров-теоретиков. С чем мы согласны полностью в концепции М.Ю. Медведева, так это с тем, что для построения оптимальной учетной системы нужно составить ясное представление об «информационной модели мироздания», но пока мало кто из бухгалтеров углублялся в философские основы своей науки.

Есть и обратный эффект от усиливающегося взаимовлияния информационных технологий и систем бухгалтерского учета. В некотором роде производители программного обеспечения становятся «законодателями мод» в развитии моделей бухгалтерского учета. Дружественный интерфейс,

готовые прикладные решения для множества отраслей в сочетании с хорошо разработанной ценовой и маркетинговой политикой формируют у бухгалтера привычку «доверять» автоматизированной системе в отношении сложных, требующих профессионального суждения вопросах. Часто от практических работников на вопрос «Почему именно этот метод вы используете?» можно услышать: «И так работает». Собственное мнение заменяется мнением специалистов, находящихся «за кадром» создания средств автоматизации бухгалтерского учета. В данном случае возникают повышенные требования к разработчикам программных продуктов, пытающимся учесть все множество вариантов методических и организационно-технических решений для построения оптимальной учетной модели.

По результатам исследования сформулируем основные требования к современной информационной системе бухгалтерского учета. Она должна представлять собой открытую систему, свободно интегрирующуюся с системами партнеров по бизнесу; использовать возможности концентрации учетной информации в облачных хранилищах; иметь логическую структуру построения по типу «искусственный интеллект» или «экспертные системы». Только такая информационная система может стать по-настоящему мощным инструментом познания экономической действительности.

В этих условиях компетентностная модель специалиста в области бухгалтерского учета должна в обязательном порядке включать в себя следующие профессиональные компетенции: умение управлять информационными потоками организации в целях контроля и оценки эффективности ее деятельности и умение готовить и использовать исходную информацию для проектов автоматизации информационной системы в бизнес-структурах.

Литература

1. *Кольвах О.И.* Ситуационно-матричная бухгалтерия: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. М., 2000. 399 с.
2. *Новиков А.М., Новиков Д.А.* Методология. М.: СИНТЕГ, 2007. 660 с.
3. *Денисов А.А.* Основы теории информационных цепей. Л.: ЛПИ, 1977. 47 с.
4. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. 367 с.
5. *Цикритзис Д., Лоховски Ф.* Модели данных. М.: Финансы и статистика, 1985. 343 с.
6. *Гильде Э.К.* Модели организации нормативного учета в промышленности. М.: Финансы, 1970. 112 с.
7. *Рашитов Р.С.* Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. М.: Финансы, 1979. 128 с.
8. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
9. *Краева Т.А.* Методология и организация учета в условиях автоматизации. М.: Финансы и статистика, 1992. 160 с.
10. *Васильев И.В., Подольский В.И.* Проектирование подсистем управления качеством в АСУ. М.: МЭСИ, 1987. 53 с.
11. *Чистов Д.В.* Интеллектуальные технологии бухгалтерского учета. М.: МАИ, 1996. 111 с.
12. *Чистов Д.В.* Экономическое знание в системах автоматизации бухгалтерского учета, анализа и аудита. М.: МАИ, 1996. 144 с.
13. *Харитонов С.А.* Гибкие информационные комплексы бухгалтерского учета: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.13. М., 2001. 350 с.
14. *Кизилов А.Н.* Концепция и модели построения адаптивной системы управленческого учета: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2002. 320 с.
15. *Козлов В.А.* Открытые информационные системы. М.: Финансы и статистика, 1999. 222 с.
16. *Рожнова О.В.* Информационное пространство финансового учета: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. М., 2002. 289 с.
17. *Вахрушина М.А.* Конвергенция информационных ресурсов учетных подсистем: управленческий аспект // Экономика. Бизнес. Банки. 2013. № 2 (3). С. 7–15.
18. *Голосов О.В.* Состояние и основные тенденции российского рынка информационных технологий // Вестник ТГУ. 2012. № 5 (109). С. 119–124.
19. *Новодворский В.Д.* Бухгалтерский учет в системе управления. М.: Финансы, 1979. 72 с.
20. *Henderson J. C., Venkatraman N.* Strategic alignment: leveraging information technology for transforming organizations. IBM Systems Journal, 1993, no. 32 (1), pp. 4–16.
21. *Сухарев И.Р.* Стерео бухгалтерия. М.: ИПЦ «Маска», 2014. 384 с.
22. *Медведев М.Ю.* Экаунтология. Наука компьютерного учета. URL: <http://accountology.ucoz.ru/> (дата обращения: 14.04.2015).

References

1. *Kol'vakh O.I.* Situatsionno-matrichnaia bukhgal'teriia: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.12. [Situationally-matrix accounting: Doctoral dissertation]. Moscow, 2000, 399 p. (in Russ.).
2. *Novikov A.M., Novikov D.A.* Metodologiya [Methodology]. Moscow, SINTEG — SINTEG, 2007, 660 p. (in Russ.).
3. *Denisov A.A.* Osnovy teorii informatsionnykh tsepei [Fundamentals of the theory of information chains]. Leningrad, Polytechnic institution, 1977, 47 p. (in Russ.).
4. *Sokolov Ia.V.* Istoriia razvitiia bukhgal'terskogo ucheta. [The history of the development of accounting]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1985, 367 p. (in Russ.).
5. *Tsikritzis D., Likhovskii F.* Modeli dannykh. [Data model]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1985, 343 p. (in Russ.).
6. *Gil'de E.K.* Modeli organizatsii normativnogo ucheta v promyshlennosti [Models of the normative cost method in the industry]. Moscow, Finansy — Finance, 1970, 112 p. (in Russ.).
7. *Rashitov R.S.* Logiko-matematicheskoe modelirovanie v bukhgal'terskom uchete [Logical and mathematical modeling in accounting]. Moscow, Finansy — Finance, 1979, 128 p. (in Russ.).
8. *Palii V.F., Sokolov Ia.V.* ASU i problemy teorii bukhgal'terskogo ucheta [Automated management systems and the problems of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1981, 224 p. (in Russ.).
9. *Kraeva T.A.* Metodologiya i organizatsiia ucheta v usloviakh avtomatizatsii [Methodology and the practice of accounting in the conditions of automation]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1992, 160 p. (in Russ.).
10. *Vasil'ev I.V., Podol'skii V.I.* Proektirovanie podsistem upravleniia kachestvom v ASU [The design of quality management subsystems in automated management systems]. Moscow, Moscow MESI — Institution of Statistics and Economics, 1987, 53 p. (in Russ.).
11. *Chistov D.V.* Intellektual'nye tekhnologii bukhgal'terskogo ucheta [Smart Technologies in Accounting]. Moscow, MAI — Moscow Institution of Aviation, 1996, 111 p. (in Russ.).
12. *Chistov D.V.* Ekonomicheskoe znanie v sistemakh avtomatizatsii bukhgal'terskogo ucheta, analiza i audita [Economic knowledge in automatic systems of accounting, analysis and auditing]. Moscow, MAI — Moscow Institution of Aviation, 1996, 144 p. (in Russ.).
13. *Kharitonov S.A.* Gibkie informatsionnye komplekсы bukhgal'terskogo ucheta: dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.13 [Flexible information systems of accounting: Doctoral dissertation]. Moscow, 2001, 350 p. (in Russ.).
14. *Kizilov A.N.* Kontseptsii i modeli postroeniia adaptivnoi sistemy upravlencheskogo ucheta: dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12 [The concepts and models of adaptive management accounting system: Doctoral dissertation]. Rostov-na-Donu, 2002, 320 p. (in Russ.).
15. *Kozlov V.A.* Otkrytye informatsionnye sistemy [Open information systems]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1999, 222 p. (in Russ.).
16. *Rozhnova O.V.* Informatsionnoe prostranstvo finansovogo ucheta: dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12 [Information space of the financial accounting: Doctoral dissertation]. Moscow, 2002, 289 p. (in Russ.).
17. *Vakhrushina M.A.* Konvergentsiia informatsionnykh resursov uchetykh podsistem: upravlencheskii aspekt [The convergence of accounting subsystems information resources: managerial aspect]. *Ekonomika. Biznes. Banki — Economy. Business. Banks*, 2013, no. 2 (3), pp. 7–15 (in Russ.).
18. *Golosov O.V.* Sostoianie i osnovnye tendentsii rossiiskogo rynka informatsionnykh tekhnologii [The status and trends of the Russian information technology market]. *Vestnik TGU — Vestnik TGU*, 2012, no. 5 (109), pp. 119–124. (in Russ.).
19. *Novodvorski V.D.* Bukhgal'terskii uchet v sisteme upravleniia [Accounting in the management system]. Moscow, Finansy — Finance, 1979, 72 p. (in Russ.).
20. *Henderson J.C., Venkatraman N.* Strategic alignment: leveraging information technology for transforming organizations. *IBM Systems Journal*, 1993, no. 32 (1), pp. 4–16.
21. *Sukharev I.R.* Stereo bukhgal'teriia [Stereo accounting]. Moscow, Maska — Mask, 2014, 384 p. (in Russ.).
22. *Medvedev M. Iu.* Ekauntologiya. Nauka komp'yuternogo ucheta [Accountology. Computer accounting]. URL: <http://accountology.ucoz.ru/> (accessed: 14.04.2015) (in Russ.).

УДК 657

Организация и методика внутреннего контроля учета затрат в сельском хозяйстве

ОСТАЕВ ГАМЛЕТ ЯКОВЛЕВИЧ,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, г. Ижевск, Россия

E-mail: ostaeff@yandex.ru

КОНЦЕВАЯ СТАНИСЛАВА РОЛАНОВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К. А. Тимирязева, г. Москва, Россия

E-mail: s.kontsevaya@mail.ru

КОНЦЕВОЙ ГРИГОРИЙ РОЛАНОВИЧ,

аспирант кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, г. Ижевск, Россия

E-mail: guss-91@mail.ru

АЛБОРОВ АРТУР АЛИМОВИЧ,

аспирант кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, г. Ижевск, Россия

E-mail: guss-91@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В связи с кризисными явлениями в мировой экономике, а также экономическими санкциями западных стран возникает объективная необходимость существенного повышения эффективности организации и методики системы внутреннего контроля учета затрат в сельском хозяйстве, что предполагает наличие ряда свойств, которыми данная система должна обладать. В настоящей работе приведены элементы организации внутреннего контроля в сельском хозяйстве. Объектом ревизии является учет затрат – факты хозяйственной жизни сельскохозяйственных предприятий, отраженные в первичных документах, учетных регистрах, формах бухгалтерской и статистической отчетности, других источниках информации. Внутренний контроль учета затрат на производство является одним из трудоемких процессов в контрольно-ревизионной деятельности. При проведении контроля и ревизии учета затрат ревизору необходимо исследовать, как рассчитывается себестоимость продукции сельского хозяйства, рентабельность данной продукции, как поставлен учет затрат на производство, соблюдается ли методика калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг в соответствии с выбранной учетной политикой. Сделан вывод о том, что, используя и объективно оценивая их при проверке, ревизоры устанавливают соблюдение достоверности, законности, целесообразности и экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственного предприятия.

Ключевые слова: сельское хозяйство; внутренний контроль; ревизия; учет затрат; себестоимость; система контроля; калькулирование; анализ; организация; управление.

Organization and Methods of Internal Control of Cost Accounting in Agriculture

GAMLET Y. OSTAEV,

PhD (economics), Associate Professor of the Accounting, Finance and Audit Department, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Russia

E-mail: ostaeff@yandex.ru

STANISLAWA R. KONTSEVAYA,

PhD (economics), Associate Professor of the Economic analysis and Audit Department, Russian State Agrarian University – MAA named after K. A. Timiryazev, Moscow, Russia

E-mail: s.kontsevaya@mail.ru

GREGORY R. KONTSEVOY,

Postgraduate student of the Accounting, Finance and Audit Department, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Russia

E-mail: guss-91@mail.ru

ARTHUR A. ALBOROV,

Postgraduate student of the Accounting, Finance and Audit Department, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Russia

E-mail: guss-91@mail.ru

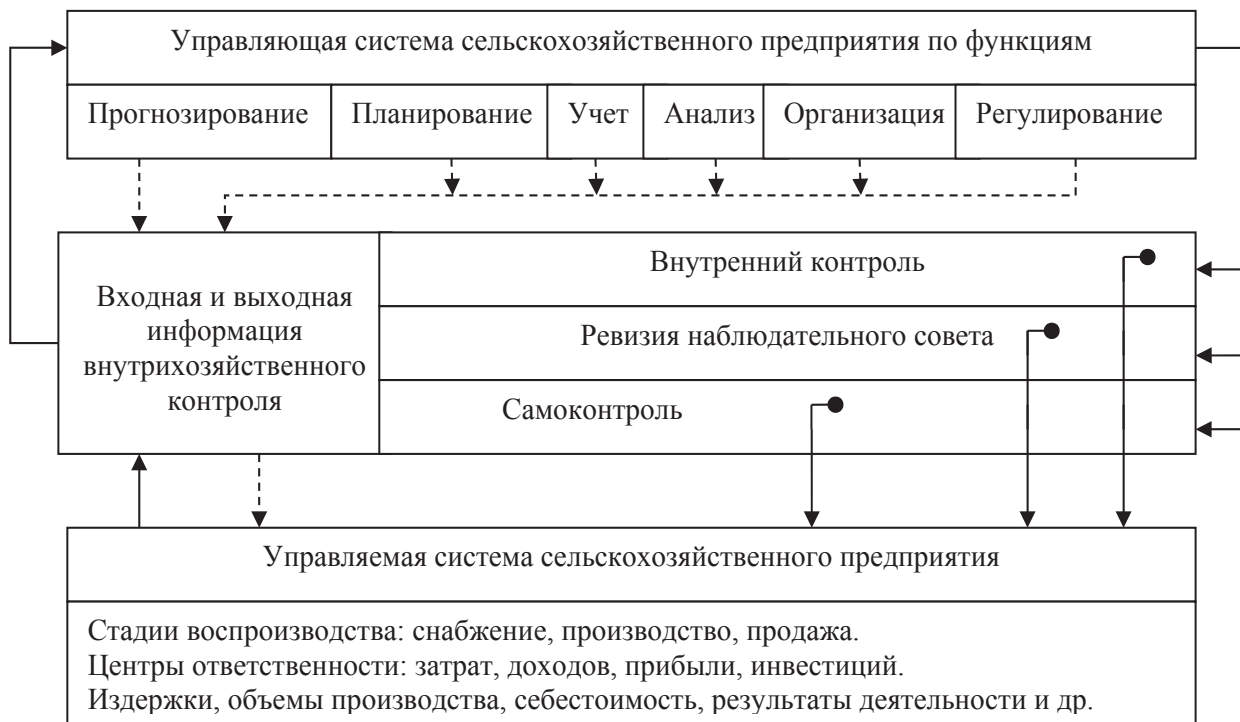
ABSTRACT

In connection with the crisis phenomena in world economy and economic sanctions by Western countries there is an objective need to significantly improve the efficiency of the organization and methodology of the internal control system of cost accounting in agriculture, which suggests a number of properties that the system must possess. In this paper we present the elements of internal control in agriculture. The object of audit is cost accounting that is the facts of economic activity of agricultural enterprises, reflected in primary documents, accounting registers, accounting and statistical reporting forms and other sources of information. Internal control of production costs accounting is one of the most labor-intensive processes in audit activities. When carrying out control and audit of cost accounting the auditor has to review how costs of agricultural produce and the profitability of the product are calculated, how cost accounting is organized, whether the method of calculating production, labor and service costs applied is in compliance with the adopted accounting policy. The authors conclude that if everything mentioned above is verified objectively, the auditors establish compliance with the validity, legality, appropriateness and economic efficiency of financial and economic activity of agricultural enterprises.

Keywords: *agriculture; internal control; auditing; cost accounting; the cost control system; calculation; analysis; organization; management.*

В современных условиях развития сельского хозяйства нашей страны возникает объективная необходимость повышения эффективности контроля за производством сельскохозяйственной продукции. Снижение себестоимости и повышение на этой основе рентабельности производства продукции (работ, услуг) сельского хозяйства требуют надлежащей организации учета, внутреннего контроля затрат на производство и соблюдения методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Под организацией внутреннего контроля следует понимать комплекс мероприятий, направленных на рациональное сочетание его средств и методов с целью эффективного выполнения поставленных перед контролем задач, т.е. организация внутреннего контроля должна обеспечивать на основе применения наиболее рациональных форм и способов контроля получение документально обоснованных доказательств, необходимых для принятия руководством предприятия управленческих решений



—————► Процесс контроля и коммуникации информации

-----► Обратная связь и связи координации

Рис. 1. Информационная модель внутреннего контроля в системе управления

стратегического, тактического и оперативного характера.

Внутренний контроль как динамический процесс и система со своей спецификой содержания и формы связан с использованием средств и предметов труда. Данный процесс состоит из подготовительной, методико-технологической и завершающей стадий.

Систему внутренней контрольно-ревизионной деятельности можно организовать достаточно эффективно, если интегрировать ее с другими информационными блоками системы управления предприятием, а также четко определить взаимосвязи внутреннего контроля с другими подразделениями аппарата управления (бухгалтерией, отделом сбыта, снабжения, планово-экономическим отделом и др.) и объектами контроля (рис. 1).

Основным источником информации для внутреннего контроля являются данные бухгалтерского учета и других видов учета, а также данные прогнозирования, планирования и других функций управления [1, с. 79–80].

Система контроля любого сельскохозяйственного предприятия представляет собой совокупность организационной структуры, методик

и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Система внутреннего контроля любого сельскохозяйственного предприятия состоит из следующих элементов (рис. 2):

- системы средств контроля;
- контрольной среды;
- системы бухгалтерского учета.

Общим критерием оценки эффективности внутреннего контроля в условиях рыночных отношений, на наш взгляд, должен стать показатель прибыльности контрольно-ревизионной деятельности в сельскохозяйственной организации. Данный показатель можно достаточно объективно рассчитать по данным финансовой отчетности и нормативных (плановых) данных о структуре затрат на функционирование внутреннего контроля в издержках всей системы управления организации:

$$P_{кр} = [(D_{об} - P_{об}) + (D_{пр} - P_{пр})] \cdot \frac{Y_{нзк}}{100} - ЗВК,$$

где $P_{кр}$ — прибыль от внутренней контрольно-ревизионной деятельности, руб.;

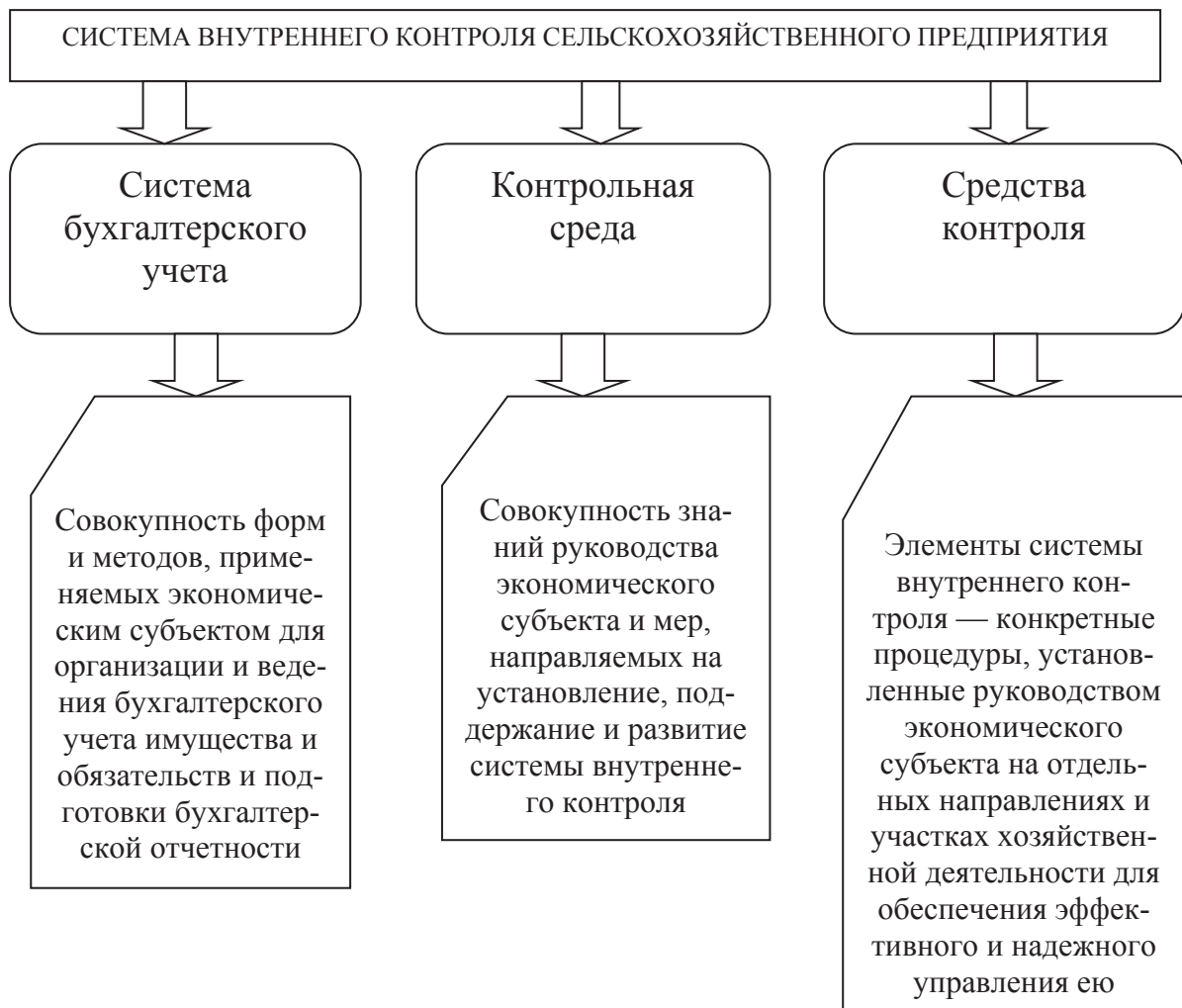


Рис. 2. Система внутреннего контроля сельскохозяйственного предприятия

$D_{об}, P_{об}$ — соответственно доходы и расходы от обычных видов деятельности организации за отчетный период, руб.;

$D_{пр}, P_{пр}$ — соответственно прочие доходы и расходы организации за отчетный период, руб.;

$U_{нзк}$ — удельный вес нормативных (плановых) затрат на содержание и функционирование внутреннего контроля организации в данном отчетном периоде, %;

ZBK — фактические затраты на содержание и функционирование внутреннего контроля в организации за отчетный период, руб.

Эффективность контроля над производством можно определить как результат функционирования внутреннего контроля, обеспечивающий достижение стоящих перед объектом контроля целей при наименьших затратах.

При внутреннем контроле учета затрат и уровня себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском

хозяйстве ревизор должен знать и понимать, что себестоимость в большой степени зависит от влияния основных технико-экономических факторов: повышения технического уровня и комплексной механизации производства; внедрения прогрессивных технологий производства; проведения мероприятий по улучшению плодородия земель; повышения качества производственных ресурсов (сельскохозяйственных машин, оборудования, скота, семян, кормов, удобрений и др.); внедрения лучших высокопродуктивных сортов и гибридов сельскохозяйственных культур и пород животных; изменения цен на материальные ресурсы и основные средства; рационального использования материальных и трудовых ресурсов; применения прогрессивных форм организации труда и его оплаты [1, с. 83–87].

К материальным затратам в сельском хозяйстве относятся затраты топлива, минеральных удобрений, средств защиты растений и животных, амортизация

основных средств (зданий, сооружений, сельскохозяйственной техники и др.), затраты на различные строительные, ремонтные материалы и др. К биологическим затратам относятся затраты на корма, подстилку, семена и посадочный материал и органические удобрения, а также суммы начисленной амортизации биологических активов (рабочего и продуктивного скота, многолетних насаждений). Трудовые затраты — это затраты труда на производство продукции (работ, услуг) в трудовых единицах измерения, а также в денежной оценке в виде начисленной оплаты труда. Финансовые затраты в сельском хозяйстве выражаются в виде кредиторской задолженности подрядным организациям за выполненные ими работы в растениеводстве, животноводстве и в других производствах, а также начисленных платежей на социальное страхование и обеспечение работников сельского хозяйства [2, с. 51; 3, с. 29].

При проведении проверки ревизоры должны исследовать вышеуказанные вопросы учета затрат и факторы, определяющие уровень себестоимости продукции (работ, услуг), а именно:

- нормирование затрат, планирование, разработку бюджета производства;
- изучение первичных документов фактического использования в процессе производства различных ресурсов на основе норм и планов конкретных видов затрат;
- контроль организации и ведения аналитического и синтетического учета затрат на производство продукции строго по статьям калькуляции;
- анализ калькулирования нормативной и фактической себестоимости продукции;
- ревизию затрат на производство продукции, выявление отклонений от их нормативных, плановых величин по местам возникновения отклонений, причинам и ответственным лицам;
- оценку окупаемости производственных затрат, маржинального дохода и операционной прибыли на стадии производства продукции, принятие решений, регулирование по мере необходимости норм затрат, планов и бюджетов производства, некоторых технологических процессов растениеводства, животноводства и других производств.

Таким образом, общую схему методики внутреннего контроля процессов сельскохозяйственного производства для наглядности можно представить на *рис. 3*.

Проведение внутреннего контроля процессов (циклов) сельскохозяйственного производства по

предлагаемой последовательности и стадийности (этапности) позволит ревизорам максимально выявить имеющиеся недостатки [1, с. 93–101].

Для предварительной оценки системы внутреннего контроля, а также бухгалтерского учета затрат на производство продукции полезными процедурами являются устные опросы специалистов, производственных работников, руководящих кадров организации и проведение тестирования путем составления специального вопросника (*табл. 1*).

После такого аналитического обзора, тестирования и опроса ревизор сможет с достаточной уверенностью оценить систему внутреннего контроля и решать, снизить или увеличить риск контроля, внести или нет изменения в программу ревизии, увеличить или снизить количество предстоящих проведению процедур.

При проверке учета затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), так как себестоимость продукции — один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющих оценить эффективность использования в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта (*табл. 2*).

При проверке достоверности показателей отчетности, к примеру показателей учета биологических затрат, ревизор должен выполнить специальные аналитические процедуры (т.е. использовать метод ценных постановок, корреляционно-регрессионный метод, индексный метод, метод группировок и другие экономико-статистические методы анализа) для выявления закономерностей и количественных взаимосвязей основных факторов производства и определения количественного значения отдельных факторов в формировании себестоимости продукции (работ, услуг).

Аналитические процедуры целесообразно проводить до начала ревизии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в отдельности по каждому виду производства (растениеводству, животноводству, промышленному производству, вспомогательному производству) выборочно по отдельным значимым (основным) объектам производства. Это позволит ревизору сделать обоснованные выводы и дать предложения по использованию выявленных резервов роста производства продукции и снижению ее себестоимости.

При применении метода анализа технико-экономических факторов ревизор может обнаружить



Рис. 3. Методика внутреннего контроля процессов сельскохозяйственного производства

Таблица 1

Пример теста-вопросника «Оценка уровня систем внутреннего контроля»

Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (примерные результаты проверки)	Примерные выводы и решения ревизора
Проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени после их подготовки специалистами подразделений	Осуществляется ежемесячный выборочный контроль по подразделениям	Контроль удовлетворительный (ниже средней эффективности)
Производится ли предварительная нумерация накладных, лимитно-заборных карт, нарядов, используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов	Документы предварительно нумеруются в журнале накладных, их регистрация производится во время совершения операции	Вероятность ошибок невелика (средний уровень эффективности)
Проверяется ли соответствие данных первичных документов на отпуск материалов, учета труда, по выходу продукции	Выборочно, один раз в квартал	Имеется вероятность ошибок и расхождений. Следует провести выборочную проверку
Установлены ли нормативные затраты, и как осуществляется их просмотр	Нормы затрат установлены, они пересматриваются ежемесячно	Вероятность ошибок невелика (средний уровень эффективности)
Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство	Первичные документы по учету затрат сдаются в бухгалтерию на 3–4 дня позже	Имеется вероятность искажения периодической отчетности из-за отсутствия данных (ниже средней эффективности)

Таблица 2

**Поверка состояния учета затрат на производство*
и исчисления себестоимости продукции сельского хозяйства**

Выбор объектов контроля	Перечень контрольных процедур	Примечание
Контроль обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции		
Группировка затрат для ведения учета: по элементам затрат согласно статьям калькуляции по прочим признакам	Тестирование контроля правильности выбора объектов учета затрат	Перечень статей затрат, устанавливаемый согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99 организацией самостоятельно на основании учетной политики, должен соответствовать отраслевым нормативным актам по учету затрат
Ревизия правомерности включения расходов в состав затрат на производство		
Состав расходов по элементам затрат на соответствие действующему законодательству: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты	Проверка правомерности включения расходов организации в состав затрат на производство	Для признания в бухгалтерском учете любых расходов, осуществляемых организацией, должны одновременно выполняться следующие условия (ПБУ10/99): расход производится в соответствии с договором, требованиями законодательных и нормативных актов. Кроме того, должны соблюдаться следующие правила: расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или прочие доходы и от формы осуществления расходов (денежной, натуральной или иной); расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место
Расходы для целей налогообложения: материальные расходы, расходы на оплату труда, сумма начисленной амортизации основных средств, прочие расходы	Проверка правильности учета затрат на производство в целях налогообложения	Расходы должны быть: экономически обоснованы (оправданы), выражены в денежной оценке, документально подтверждены, направлены на получение организацией дохода; доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты
Документальная обоснованность каждого вида и элемента затрат, в том числе арифметический контроль, формальный контроль	Проверка оформления первичных учетных документов	Для эффективности проверки следует ознакомиться с перечнем первичных учетных документов по учету затрат на производство, сроками их представления, убедиться в наличии приказа директора об утверждении перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов, сопоставить это с тем, кто фактически подписал документ
Инвентаризация учета затрат по статьям калькуляции		
Основные затраты и их распределение по объектам калькулирования, в том числе прямые и косвенные затраты	Проверка правомерности и правильности включения расходов в состав основных	Основные затраты могут распределяться по видам продукции как прямым, так и косвенным путем. При косвенном распределении необходимо установить обоснованность метода косвенного распределения расходов в учетной политике организации, проверить правильность применения базы распределения, провести арифметический контроль расчетов распределения затрат по видам продукции
Накладные расходы и методы их списания по общепроизводственным и общехозяйственным расходам	Проверка правомерности отнесения расходов к общепроизводственным (общехозяйственным) и распределения их по объектам калькулирования	Выбранный способ распределения расходов должен соответствовать конкретным условиям работы организации, необходимы арифметический контроль распределения расходов и правильность отражения списания этих расходов в учетных регистрах. Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи», если это предусмотрено учетной политикой организации
Затраты вспомогательных производств и их распределение по объектам калькулирования: основные затраты, косвенные расходы, списание услуг вспомогательных производств	Правомерность учета затрат на счете 23 «Вспомогательные производства» и их списание на себестоимость продукции	При наличии взаимного потребления услуг вспомогательными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости

Окончание табл. 2

Выбор объектов контроля	Перечень контрольных процедур	Примечание
Проверка сводного учета затрат на производство		
Организация аналитического учета затрат на производство	Проверка организации аналитического учета затрат на производство	Регистры аналитического учета должны быть сверены между собой по взаимно корреспондирующим счетам; необходимо провести арифметический контроль итоговых записей в регистрах; одновременно по ведомостям аналитического учета следует проконтролировать затраты в разрезе калькуляционных статей
Организация синтетического учета затрат на производство: корреспонденция по счетам затрат, взаимная сверка регистров синтетического и аналитического учета	Проверка тождественности остатков и оборотов по счетам Главной книги и регистров синтетического учета	Проверка проводится последовательно по каждому разделу журнала-ордера (ведомости) по счету 20 «Основное производство» контролируются: правильность свода затрат по всем производственным счетам; расчет затрат по экономическим элементам; правильность исчисления себестоимости всей продукции по статьям калькуляции
Раскрытие информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности – подтверждение данных бухгалтерского баланса	Проверка тождественности показателей бухгалтерского баланса и оборотной ведомости (Главной книги)	Исходной информацией для проверки состава затрат по элементам, отраженным в разделе «Затраты на производство» (по элементам) пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, служат показатели журнала-ордера (ведомости) по счету 20 «Основное производство»

* Объектами учета затрат на производство могут быть организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции.

существенные отклонения результатов анализа от нормативных показателей, значительный перерасход или недоиспользование ресурсов, что одновременно позволит судить об уровне эффективности системы внутреннего контроля за производственными процессами.

Следующим шагом является выборочный анализ структуры себестоимости продукции (работ, услуг). Такой анализ следует проводить в динамике (за несколько отчетных периодов), что позволяет выявить тенденции изменения структуры статей биологических затрат (показателей себестоимости) с целью разработки предложений по повышению эффективности использования ресурсов организации. При выявлении значительных отклонений в структуре себестоимости выбранной для анализа продукции ревизор должен получить от ответственных лиц организации письменные объяснения причин этих отклонений.

Кроме того, для оценки уровня системы внутреннего контроля за производственными процессами и рациональным использованием в этих процессах материально-трудовых ресурсов следует провести сравнительный анализ фактических показателей себестоимости продукции (выборочно растениеводства или животноводства) с плановыми показателями себестоимости этой продукции. При выявлении значительных отклонений необходимо выяснить причины этого, что в какой-то мере даст ревизору

возможность оценить систему внутреннего контроля, так как плановую себестоимость продукции определяют на основе технологических карт. В технологических картах себестоимость продукции исчисляют по культурам и видам скота, по статьям затрат с учетом необходимого перечня работ, почвенно-климатических условий, обоснованных норм расхода материальных ресурсов и нормативов биологических затрат труда и финансовых средств с учетом рационального использования земли и основных фондов, применения прогрессивных агrobiологических, зоотехнических и организационно-управленческих мероприятий.

Общую схему контроля и ревизии документов по учету затрат можно представить, как показано на рис. 4.

При контрольно-ревизионной проверке следует использовать различные методы анализа себестоимости производства, так как себестоимость — сложное экономическое понятие, формирующееся под влиянием множества взаимодействующих факторов. Исследование закономерностей ее формирования предполагает глубокое изучение каждого из них, возможное лишь благодаря тщательному и достоверному анализу.

Использование факторного анализа объема производства продукции позволяет ревизору выявить, какой фактор оказал положительное влияние на объем производства продукции,

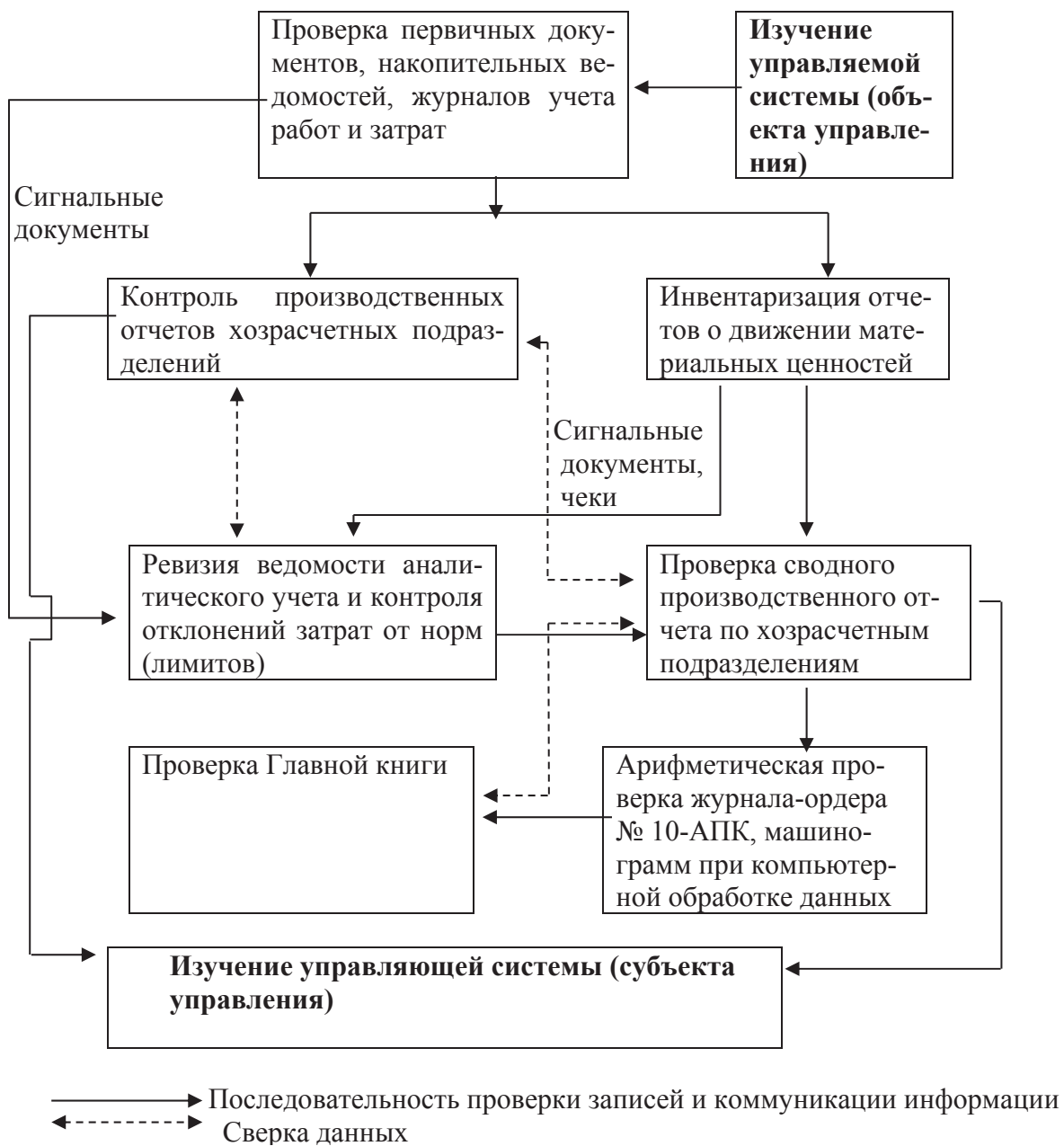


Рис. 4. Методика контроля учета информации в системе управления сельским хозяйством

а какой — отрицательное, какой из них является основным, а какой — второстепенным.

На основании контрольных данных можно сделать расчет влияния факторов следующими приемами: цепной подстановки, абсолютных разниц.

Аналогичные расчеты проводятся по каждому виду продукции животноводства в целом по хозяйству.

В практике внутреннего контроля можно использовать следующие методы анализа себестоимости продукции: внутрихозяйственный отраслевой;

межхозяйственный; анализ рядов динамики себестоимости; индексный; метод статистических группировок; метод корреляции.

Внутрихозяйственный отраслевой анализ заключается в расчленении себестоимости по элементам биологических затрат или статьям калькуляции. При этом из общей себестоимости выделяются в стоимостных и относительных показателях элементы биологических затрат. Это — первый этап анализа.

Межхозяйственный анализ себестоимости — это метод вскрытия резервов ее снижения путем

непосредственного сопоставления определяющих ее факторов между предприятиями одних и тех же или различных производственных типов. Размеры резервов снижения себестоимости определяются в основном степенью сопоставимости (однородности) продукции анализируемых хозяйств.

Обычно межхозяйственный анализ осуществляется либо по отдельным видам продукции, либо по затратам на рубль товарной продукции. Затем сопоставляются статьи затрат и устанавливаются причины их расхождений. Межхозяйственный анализ эффективен при решении конкретных вопросов, ибо его основа — непосредственное сопоставление себестоимости и соответствующих ей факторов.

Межхозяйственный анализ себестоимости позволяет выявить причины ее формирования и наметить пути использования внутрипроизводственных резервов. Его недостатком является то, что он может быть применен лишь на ограниченном круге хозяйства. Кроме того, его результаты не позволяют делать соответствующие прогнозы. В отраслевом анализе себестоимости его можно эффективно использовать в составе других методов, в частности метода статистических группировок, корреляционного анализа.

Анализ рядов динамики себестоимости — комплекс статистических приемов, используемых для выявления тенденции изменений себестоимости путем выравнивания и сопоставления статистических рядов динамики себестоимости и соответствующих факторов, влияющих на нее, расчета и сопоставления показателей темпов роста и прироста себестоимости и факторов.

Одна из важнейших задач внутреннего контроля при анализе рядов динамики себестоимости — выбор базы для сравнения, включающей такой момент или период времени, начиная с которого предприятие не претерпевало существенных изменений. Только при этом условии показатели производства отчетного года можно сопоставлять с показателями базисного года. Нельзя, например, изучать динамику себестоимости за период, в течение которого происходила коренная реконструкция предприятия или были стихийные бедствия. Рассмотрение показателей динамики с постоянной и переменной базой сравнения в их взаимосвязи позволяет выяснить, в какие периоды происходило наибольшее или наименьшее изменение себестоимости.

Выбор периода времени для анализа зависит от постановки задачи. Большой период времени значительно усложняет анализ в связи

с изменениями производственных условий, внедрением достижений научно-технического прогресса, политической ситуацией в стране и т. д. Как правило, берется период в промежутке от 3 до 5 лет, реже — более 5 лет.

В практической деятельности для выявления тенденции изменения себестоимости как многофакторного динамического процесса используется ряд элементарных математических приемов. В частности, определить изменения себестоимости в зависимости от влияния действующих на нее факторов помогает целый ряд формул.

Изменение себестоимости в зависимости от соотношения роста производительности труда и средней заработной платы отражает формула

$$\Delta S = \left[\frac{(\Pi_{зп} - \Pi_{пт})}{P_{пт}} \right] \times Y,$$

где ΔS — изменение себестоимости продукции под влиянием соотношения роста производительности труда и средней заработной платы, %;

$\Pi_{зп}$ — прирост (или уменьшение) средней зарплаты в отчетном периоде против базисного, %;

$\Pi_{пт}$ — прирост (или уменьшение) производительности труда в отчетном периоде против базисного, %;

Y — удельный вес заработной платы в себестоимости продукции, %;

$P_{пт}$ — рост производительности труда в отчетном периоде против базисного, %.

Влияние производительности труда и средней заработной платы на изменение себестоимости определяется по формулам:

$$\Delta S_{пт} = \frac{(\pm \Pi_{пт} \times Y)}{(100 + \Pi_{пт})},$$

где $\Delta S_{пт}$ — изменение себестоимости продукции под влиянием изменения производительности труда, %;

$\Pi_{пт}$ — увеличение (+) или снижение (–) производительности труда, %;

$$\Delta S_{зп} = \frac{(\pm \Pi_{зп} \times Y)}{(100 + \Pi_{зп})},$$

где $\Delta S_{зп}$ — изменение себестоимости продукции под влиянием изменения средней заработной платы, %;

$P_{зн}$ — увеличение (+) или снижение (–) средней заработной платы, %.

Один из основных недостатков этого метода анализа заключается в том, что он не отражает в одной математической формуле себестоимости влияния определяющего ее комплекса факторов и не учитывает взаимодействия этих факторов. Тем не менее он позволяет получить некоторое представление о происходящих в производстве процессах.

Индексный анализ себестоимости — статистический метод, с помощью которого определяется степень влияния отдельных факторов на величину ее изменения.

Этот метод широко используется при анализе выполнения плана и рядов динамики себестоимости. Важное преимущество индексного метода перед другими состоит в высокой точности расчетных показателей, достигаемой за счет сопоставимости исходных данных.

В процессе анализа себестоимости и ее статей предлагаем использовать следующую агрегатную форму индекса:

$$I_c = \frac{\sum S^1 \times Q^1}{\sum Q^1 \times S^0},$$

где I_c — эффективность использования кормов, руб.;

S^0, S^1 — соответственно себестоимость 1 ц кормовых единиц в базисном и отчетном годах, руб.;

Q^1 — расход кормов в центнерах кормовых единиц в отчетном году, руб.

Индекс изменения биологических затрат на корма в зависимости от изменения объема и структуры определяется по формуле

$$I_{ф.о и стр} = \frac{\sum Q^1 \times S^0}{\sum Q^0 \times S^0},$$

где $I_{ф.о и стр}$ — фонд оплаты труда и структуры обработанных человеко-дней, %;

S^0, S^1 — соответственно себестоимость 1 ц кормовых единиц в базисном и отчетном годах, руб.;

Q^0, Q^1 — соответственно расход кормов в центнерах кормовых единиц в базисном и отчетном годах, руб.

Для его расчета воспользуемся отношением индексов

$$I_{ф.о и стр} = \left[\left(\sum Q^1 \times S^1 \right) : \left(\sum Q^0 \times S^0 \right) \right] : \left[\left(\sum Q^1 \times S^1 \right) : \left(\sum Q^0 \times S^0 \right) \right].$$

Аналогичные формулы можно применять для анализа статей биологических затрат себестоимости. При этом влияние отдельных статей биологических затрат на общее снижение себестоимости определяется по формуле

$$I_n = \frac{\sum (in - 1)}{\sum Y_{он} \times Y_{он}},$$

или в процентах:

$$I_n = \frac{\sum (in - 100)}{\sum 100 \times Y_{он}},$$

где I_n — индекс снижения себестоимости за счет n -й статьи биологических затрат, %;

$Y_{он}$ — удельный вес данного элемента биологических затрат в себестоимости базисного года, %;

$(in - 100)$ — размер фактического снижения (повышения) данного элемента биологических затрат по сравнению с базой сравнения, %;

in — индекс отдельных статей себестоимости, рассчитываемый при сопоставлении разнородной продукции.

Снижение себестоимости за счет первого элемента биологических затрат исчисляется по формуле

$$I_n = \frac{(i_1 - 1)}{Y_{он} \times Y_{о1}},$$

или в процентах:

$$I_n = \frac{(i_1 - 100)}{100 \times Y_{о1}}.$$

Индекс снижения себестоимости рассчитывается следующим образом:

$$I_n = \frac{\sum Q_n^1 \times S_n^1}{\sum Q_n^0 \times S_n^0},$$

где Q_n^1 — количество произведенной разнородной продукции в отчетном году, руб.;

Q_n^0 — количество произведенной разнородной продукции в базисном году, руб.;

S_n^1, S_n^0 — соответственно величины статей себестоимости в отчетном и базисном периодах, руб.;

n — порядковый номер статьи себестоимости ($n = 1, 2, \dots$).

Относительная экономия по заработной плате определяется по формуле

$$I_3 = \frac{I_3}{I_n},$$

где I_3 — индекс относительной экономии затрат по заработной плате, или индекс затрат по заработной плате, %;

I_3 — индекс средней заработной платы одного человеко-дня, рассчитанный по формуле

$$I_3 = \frac{\sum Z_1 T_1}{\sum Z_0 T_0},$$

где Z_0, Z_1 — соответственно средняя заработная плата одного человеко-дня в базисном и отчетном годах, руб.;

T_0, T_1 — соответственно отработанные человеко-дни в базисном и отчетном годах;

I_n — индекс выработки продукции на один человеко-день, рассчитываемый по формуле

$$I_n = \left[\left(\frac{\sum Q_n^1 \times P_{0n} : \sum T_{1n}}{\sum Q_n^0 \times P_{0n} : \sum T_{0n}} \right) \times T_{1n} \right] : \sum T_{1n},$$

где Q^1, Q^0 — соответственно количество выработанной продукции в отчетном и базисном годах, руб.;

P_0 — цена 1 ц молока в базисном году, руб.

Индексный анализ предлагается для изучения себестоимости как в калькуляционном разрезе, так и по экономическим элементам биологических затрат. Преимущество этого метода перед другими заключается в том, что с его помощью можно в аналитической форме выразить общее изменение себестоимости исходя из ее динамики и структуры. Вместе с тем индексный метод ограничен охватом вводимых в анализ факторов и не отражает воздействия одного из них на другой, что является существенным методологическим недостатком.

Таким образом, сравнительный анализ фактической и плановой структуры себестоимости продукции и выявление при этом существенных отклонений даст ревизору возможность судить, насколько эффективен внутрихозяйственный контроль за производственными процессами, особенно если этот анализ дополнить исследованием каждой статьи биологических затрат в расчете на единицу выпущенной продукции [4, с. 357–360].

Учет всех затрат в сельскохозяйственном производстве осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке.

Поэтому выборочно следует проверить: качество первичной учетной документации (учетных листов, накладных, актов на расход семян, использования удобрений, ядохимикатов и др.) с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций; правильность ведения накопительных и сводных регистров (журналов учета работ и биологических затрат; производственных отчетов; лицевых счетов по соответствующим видам производства и др.).

Учет должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (бригадам, цехам, фермам) о количестве и стоимости полученной продукции (выполненных работах, оказанных услугах), трудовых, материальных и денежных затратах на производство и реализацию продукции [5, с. 158].

В связи с этим ревизору необходимо установить: обоснованность организации аналитического учета всех затрат и выхода продукции (работ, услуг) отдельно в каждом виде основного (растениеводство, животноводство, промышленное производство) и вспомогательного (ремонтно-техническое производство, автотранспортное хозяйство и др.) производства; по установленной ли номенклатуре статей учитываются затраты на производство; нет ли в связи с этим фактов необоснованной организации учета по укрупненным статьям затрат; соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 «Основное производство», субсчетам 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство» и др., по счету 23 «Вспомогательные производства», субсчетам 1 «Ремонтные мастерские», 2 «Ремонт зданий и сооружений», 3 «Машинно-тракторный парк», 4 «Автомобильный транспорт» и др.; правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям, связанным с производством продукции (работ, услуг).

При проверке учета биологических затрат следует установить: правильность определения в аналитическом учете объектов учета (открываются ли аналитические счета по культурам, группам культур, видам животных, группам животных и т.д. в соответствии с утвержденными указаниями по ведению бухгалтерского учета); правильность построения калькуляционных статей биологических затрат.

Затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции

Таблица 3

Группировка затрат по статьям калькулирования

№ п/п	Статья затрат в сельском хозяйстве	Вид сельскохозяйственного производства			
		Растениеводство	Животноводство	Промышленное производство	Вспомогательное производство
1	Содержание основных средств:				
	а) нефтепродукты	X	X	X	X
	б) амортизация (износ) основных средств	X	X	X	X
	в) ремонт основных средств	X	X	X	X
	г) оплата труда с отчислениями на социальные нужды	X	X	X	X
2	Семена и посадочный материал	X	–	–	–
3	Удобрения минеральные и органические	X	–	–	–
4	Средства защиты растений и животных	X	X	–	–
5	Корма	–	X	–	X
6	Сырье для переработки	–	–	X	–
7	Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	X	X	X	X
8	Работы и услуги	X	X	X	X
9	Организация производство и управления	X	X	X	X
10	Прочие затраты	X	X	X	X

Примечание. Знак «X» отражает сумму, выраженную в денежном измерителе.

(работ, услуг) должны группироваться по статьям затрат (табл. 3).

Исходя из этого ревизору необходимо проверить: ведется ли во всех случаях учет затрат на оплату труда на основе объема выполненных работ, производства продукции в учетных и путевых листах, на лицевых счетах и в других соответствующих первичных документах; всегда ли расходы на оплату труда, включенные в затраты производства продукции по объектам, соответствуют данным первичных документов или сводных регистров; подтверждается ли включение натуральной оплаты труда в затраты производства продукции (работ, услуг) специальным расчетом; учитываются ли и относятся ли отчисления на социальные нужды на соответствующие объекты учета пропорционально расходам на оплату труда (в журнале-ордере № 10-АПК, Главной книге).

Проверяя расход материальных ресурсов (кормов, семян, удобрений, нефтепродуктов, запасных частей, электроэнергии и т.д.), ревизор должен помнить, что основными задачами учета указанных ценностей являются объективное отражение биологических

затрат на производство продукции, обеспечение контроля за их рациональным использованием и выявление резервов ресурсосбережения. Поэтому необходимо установить: подтверждается ли учет материально-производственных запасов, ценностей, используемых на производство продукции, лимитно-заборными ведомостями, чеками-накладными и другими документами; подтверждается ли расход товарно-материальных ценностей в производстве сверх установленного лимита (норматива) документами, подписанными руководителем организации или уполномоченными им лицами.

Документы на списание товарно-материальных ценностей должны оформляться должностными лицами, на которых возложена ответственность за правильное их использование в производстве.

Особо тщательной проверке должны быть подвергнуты документы, подтверждающие расход кормов, семян, средств защиты растений и животных, удобрений, химических и биологических добавок (стимуляторов) при переработке продукции и др. Расход этих материальных ценностей должен быть проверен не только в стоимостном выражении, но

и в натуральном — с целью установления соблюдения норм: расхода кормов в расчете на единицу продукции животноводства или на одну условную голову; расхода семян и посадочного материала; технологических норм расхода минеральных и органических удобрений, пестицидов, протравливателей, гербицидов, дефолиантов и других химических и биологических средств. Такая проверка необходима, поскольку несоблюдение норм расхода (использования) указанных средств не даст желаемого конечного результата производства продукции (растениеводства, животноводства, промышленного производства), а необоснованный перерасход приведет не только к росту себестоимости произведенной продукции, но и к снижению ее качества (т.е. произведенная продукция может оказаться экологически опасной).

Тщательной проверки требуют также соблюдение технологических норм расхода сырья, материалов, полнота оприходования возвратных отходов при переработке сельскохозяйственной продукции в цехах промышленных производств. Это можно установить путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов в расчете на произведенную продукцию по нормативам, а также осуществлением контрольного запуска сырья.

Изучению подлежат также результаты проведенных в организации инвентаризаций посевных площадей, рабочего и продуктивного скота, животных на выращивании и откорме, контрольной урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных с тем, чтобы фактическое их количество сравнить с данными производственного учета и выяснить: нет ли приписок в объемах производства; не являются ли эти приписки результатом необоснованного списания товарно-материальных ценностей, отнесения необоснованно начисленной оплаты труда и других расходов на биологические затраты производства продукции (работ, услуг); нет ли искусственного снижения посевных площадей, поголовья скота и не является ли это результатом сокрытия части выпущенной продукции растениеводства и животноводства.

Далее необходимо проверить правильность оценки материально-производственных запасов, ценностей при списании их на затраты производства. В течение года материальные ценности собственного производства прошлых лет и покупные должны учитываться по их фактической себестоимости, а продукция собственного производства

текущего года — по плановой себестоимости с корректировкой в конце года по фактическим затратам.

В процессе проверки расхода материальных ценностей в производстве ревизоры и эксперты должны проанализировать основные производственные процессы в целях выявления неиспользованных ресурсов, снижения себестоимости продукции и рекомендовать руководству экономического субъекта: оптимальную структуру посевных площадей, оптимальный баланс минеральных и органических удобрений, оптимальные кормовые рационы для животных и т.д. Это необходимо делать потому, что ревизор должен выступать не только в качестве проверяющего, но и в качестве советчика, помощника, консультанта.

В ходе ревизии необходимо также установить правильность: начисления амортизации по основным средствам и отнесения этой суммы на соответствующие объекты учета биологических затрат; учета и финансирования биологических затрат на ремонт основных средств (основного стада) и других биологических затрат на их содержание (корма, подстилку и др.).

Необходимо также проверить: производился ли учет затрат вспомогательных производств в течение года по соответствующим объектам учета исходя из выполненного объема работ, услуг и плановой себестоимости единицы этих работ, услуг; скорректирована ли плановая себестоимость выполненных работ и услуг в конце года до фактических затрат, которые списываются на соответствующие объекты учета.

Следует более детально проверить правильность: группировки и учета прямых затрат по всем видам ремонта тракторов, машин и оборудования в журнале учета затрат на аналитических счетах и по видам ремонтов (работ) на основании ведомостей дефектов машин, лимитно-заборных карт, накладных, нарядов и др.; учета на отдельном аналитическом счете в разрезе установленных элементов и статей цеховых расходов ремонтной мастерской; определения себестоимости законченного в течение года ремонта машин, инвентаря и др., а также распределения работ и услуг по потребителям (растениеводство, животноводство и др.) и присоединения к ним планового размера цеховых расходов; отнесения части цеховых расходов к незавершенному производству.

По грузовому автотранспорту следует установить правильность: группировки затрат по

эксплуатации в накопительной ведомости учета работ этого транспорта, записи в которой производят на основании путевых листов и товарно-транспортных накладных; распределения ежемесячно указанных затрат по потребителям (растениеводство, животноводство) пропорционально объему работ и их плановой себестоимости с корректировкой в конце года по фактическим затратам; отнесения затрат по перевозке людей и работам специальных машин на соответствующие объекты пропорционально количеству машино-дней. Аналогично, но выборочно, следует проверить правильность учета затрат по другим видам вспомогательных производств (гужевому транспорту, электро-, водо-, тепло-, газоснабжению, холодильным установкам), а также достоверность распределения этих затрат по потребителям. Здесь могут быть широко использованы приемы документальной проверки, устные опросы, пересчеты, сканирование, аналитические процедуры.

Подлежат проверке также правильность учета и обоснованность распределения всех затрат, связанных с организацией производства и управления, на соответствующие объекты учета и калькуляции (растениеводство, животноводство, промышленное производство).

Следующим этапом проверки является контроль полноты и своевременности оприходования продукции растениеводства и животноводства, а также исчисления ее себестоимости. Здесь следует установить, соблюдалась ли при исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) следующая последовательность (от этого зависит достоверность показателей себестоимости различных видов продукции): 1) распределяются ли по назначению расходы по содержанию основных средств на объекты учета биологических затрат; 2) распределяются ли затраты по орошению и осушению земель, списываются ли услуги пчеловодства на опыление культур; 3) распределяются ли бригадные (фермские), отраслевые (цеховые) и общехозяйственные расходы; 4) определяется ли общая сумма производственных затрат по объектам учета; 5) как исчисляется себестоимость продукции растениеводства; 6) распределяются ли расходы по содержанию кормоцехов; 7) как исчисляется себестоимость продукции животноводства; 8) исчисляется ли себестоимость живой массы поголовья; 9) исчисляется ли себестоимость продукции подсобных (промышленных) производств, связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции;

10) как исчисляется полная себестоимость товарной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства путем добавления к производственной себестоимости расходов на продажу.

Выборочному пересчету следует подвергнуть правильность исчисления себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции различных производств. Последним этапом контроля должны стать прослеживание правильности корреспонденции счетов по учету биологических затрат на производство, выходу продукции (выполнению работ, услуг), оприходованию возвратных отходов, списанию калькуляционных разниц и проверка соответствия записей аналитического учета в лицевых счетах (производственных отчетах) с записями в журнале-ордере № 10-АПК, Главной книге и данными отчетности.

К примеру, в растениеводстве себестоимость соломы, ботвы, стеблей кукурузы определяют исходя из отнесенных на них биологических затрат и затрат по уборке, прессованию, транспортировке, скирдованию и другим работам по заготовке этой продукции.

Биологические затраты и затраты по возделыванию и уборке зерновых культур (включая расходы по очистке и сушке зерна на току) составляют себестоимость зерна, зерноотходов и соломы. Общую сумму всех затрат (за вычетом стоимости соломы) распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально удельному весу содержания в них полноценного зерна. Себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов определяют делением всех затрат на соответствующую физическую массу зерна и зерноотходов после ее очистки и сушки.

В животноводстве, например молочном скотоводстве, себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется биологическими затратами и затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, за исключением затрат, отнесенных на другие виды продукции: навоз, шерсть-линьку и волос-сырец. После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко — 90%, на приплод — 10%.

После составления расчета фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции определяют разницу между фактической и плановой себестоимостью продукции. Разницу

списывают с кредита счета 20 «Основное производство», с соответствующих субсчетов, на счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 90 «Продажи» в зависимости от направления использования продукции [6, с. 105–109].

По результатам проверки ревизор должен сделать обоснованные выводы и внести предложения по устранению выявленных ошибок в учете биологических затрат и других затрат на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), рекомендовать руководству экономического субъекта внедрение более прогрессивных методов и систем производственного и управленческого учета затрат в основных и вспомогательных производствах, которые бы способствовали улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета. Кроме того, ревизор намечает предложения по использованию выявленных резервов с целью повышения эффективности сельскохозяйственного производства.

Литература

1. *Остаев Г. Я., Концевая С. П.* Организация управленческого учета и внутреннего контроля в кормопроизводстве: монография. М.: Изд-во МСХА им. К. А. Тимирязева, 2014. 212 с.
2. *Алборов Р. А., Концевая С. М., Остаев Г. Я.* Моделирование управленческого учета и контроля затрат в кормопроизводстве // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2006. № 1 (7). С. 49–54.
3. *Остаев Г. Я., Алборов А. А., Концевой Г. П.* Учет биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 29. С. 29–32.
4. *Остаев Г. Я., Алборов А. А.* Моделирование управленческого учета затрат и контроля и их результативности в кормопроизводстве // Аграрная наука — инновационному развитию АПК в современных условиях: материалы Всероссийской научно-практической конференции. Ижевск: Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2013, 433 с.
5. *Алборов Р. А., Концевая С. М., Перевощикова М. М.* Моделирование управленческого учета и контроля в сельскохозяйственных организациях // Наука Удмуртии. 2009. № 5 (32). С. 157–168.
6. *Алборов Р. А., Концевая С. М.* Практический аудит. М.: Дело и Сервис, 2011. 304 с.

References

1. *Ostaev G. Ia., Kontsevaia S. R.* Organizatsiia upravlencheskogo ucheta i vnutrennego kontroliia v kormoproizvodstve: monografiia [Organization of management accounting and internal control in fodder production. Monograph]. Moscow, Izd-vo MSKha im. K. A. Timiriazeva — Publishing House of Moscow Agricultural Academy named after K. A. Timiryazev, 2014, 212 p. (in Russ.).
2. *Alborov R. A., Kontsevaia S. M., Ostaev G. Ia.* Modelirovanie upravlencheskogo ucheta i kontroliia zatrat v kormoproizvodstve [Modeling managerial accounting and cost control in fodder production]. Vestnik Izhevskoi gosudarstvennoi sel'skokhoziaistvennoi akademii — Bulletin of the Izhevsk State agricultural Academy, 2006, no. 1 (7), pp. 49–54 (in Russ.).
3. *Ostaev G. Ia., Alborov A. A., Kontsevoi G. R.* Uchet biologicheskikh zatrat na proizvodstvo sel'skokhoziaistvennoi produktsii [Accounting for biological production costs of agricultural products]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2012, no. 29, pp. 29–32 (in Russ.).
4. *Ostaev G. Ia., Alborov A. A.* Modelirovanie upravlencheskogo ucheta zatrat i kontroliia i ikh rezul'tativnosti v kormoproizvodstve. Agrarnaia nauka — innovatsionnomu razvitiuu APK v sovremennykh usloviakh: materialy Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii [Modeling managerial accounting and control of costs and their effectiveness in feed production. Agricultural science — innovative development of agriculture in modern conditions: materials of scientific practical conference]. Izhevsk: Izhevskaiia gosudarstvennaia sel'skokhoziaistvennaia akademiia — Izhevsk State Agricultural Academy, 2013, 433 p. (in Russ.).
5. *Alborov R. A., Kontsevaia S. M., Perevoshchikova M. M.* Modelirovanie upravlencheskogo ucheta i kontroliia v sel'skokhoziaistvennykh organizatsiiaakh [Modeling of management accounting and control in agricultural enterprises]. Nauka Udmurtii — Science in Udmurtia, 2009, no. 5 (32), pp. 157–168 (in Russ.).
6. *Alborov R. A., Kontsevaia S. M.* Prakticheskii audit [Practical audit]. Moscow, Delo i Servis — Business and Services, 2011, 304 p. (in Russ.).

УДК 657

Место дисциплины «Экономическая экспертиза» в учебных планах подготовки магистрантов при формировании профессиональных компетенций

КЕВОРКОВА ЖАННА АРАКЕЛОВНА,

доктор экономических наук, профессор кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Появление новых объектов бухгалтерского учета, анализа, аудита в деятельности экономических субъектов расширяет границы применения экономических экспертиз. Поскольку при расследовании правонарушений в области экономики требуется применение большого объема специальных познаний эксперта экономического профиля, первоначальные знания он должен получить при обучении в высшем учебном заведении. Этому способствует дисциплина «Экономическая экспертиза», необходимость и целесообразность изучения которой диктуется требованиями современной экономики и профессиональной подготовки специалистов высшей квалификации по направлению «Экономика». В статье раскрываются вопросы целевой направленности данной дисциплины, ее логического построения, отражающего содержание и структуру курса, взаимосвязь с другими смежными дисциплинами. Автором подчеркивается, что для формирования профессиональных компетенций магистрантов необходима разработка определенных критериев, что раскрывается в данной статье. Кроме того, в статье отражена последовательность изучения каждой темы дисциплины «Экономическая экспертиза» с учетом составляющих учебного процесса. **Ключевые слова:** экономическая экспертиза; профессиональные компетенции; взаимосвязь с другими дисциплинами; компетентностный подход.

The Role of the Academic Subject «Economic Expertise» in the Curriculum for Master Degree Students in Forming their Professional Competence

ZHANNA A. KEVORKOVA,

Doctor of Economics, Professor of «Audit and control» Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: zhanna.kevorkova@mail.ru

ABSTRACT

The emergence of new objects of accounting, analysis and audit in the activity of economic entities enlarges the scope of economic expertise application. Forensic accounting requires the extensive professional expert knowledge in economics the basics of which may be obtained in higher educational institution. The academic subject «Economic Expertise» is necessary and appropriate in professional training of highly-qualified specialists in modern economics. The article describes the objectives of this academic subject, its logic, contents, structure and relationship with other educational subjects. The author emphasizes that to form professional competence of master degree students it is necessary to develop a system of certain criteria which is described in the article. The article also gives the sequence of teaching subject topics of the course «Economic expertise» taking into consideration the components of educational process.

Keywords: economic expertise; professional competence; relationship with other educational subjects; competence-based approach.

В настоящее время развитие экономической экспертизы как научного направления учебной дисциплины и практической области ее применения в значительной степени диктуется потребностями развития экономики, нормативно-правового регулирования, практикой деятельности экономических субъектов.

Подготовка специалистов высшей квалификации по направлению «Экономика» требует разработки организационно-правовых и методических основ преподавания новых дисциплин, в частности «Экономической экспертизы» не с точки зрения отрасли права, а как экономической науки.

Необходимость и целесообразность изучения дисциплины «Экономическая экспертиза» вытекают исходя из требуемого уровня базовой профессиональной подготовки магистров в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

«Экономическая экспертиза» относится к числу дисциплин, формирующих современного специалиста с высшим образованием и определяющих уровень его профессиональной подготовки к разносторонней практической деятельности, включая экспертную.

Цель изучения дисциплины заключается в ознакомлении магистров с защитными функциями бухгалтерского учета и приобретении навыков их использования в практике при исследовании выявленных нарушений в деятельности организации в области экономики. Содержание дисциплины рассматривается как специальная часть общей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля с присущими им признаками, методами, приемами, способами осуществления [1].

Содержание дисциплины должно быть определено в соответствии с требованиями, предъявляемыми процессуальным законодательством к эксперту-бухгалтеру (экономисту, специалисту), и формируемыми компетенциями. Изучение предлагаемых тем рабочей учебной программы основано на целенаправленном использовании магистрантом полученных знаний по таким дисциплинам, как «макроэкономика», «теория бухгалтерского учета», «финансовый учет», «управленческий учет», «налоговый учет», «аудит», «ревизия и контроль», «экономический анализ» и др. Структура курса «Экономическая экспертиза» представляет собой логическое построение определенной совокупности положений, отражающих содержание указанной дисциплины. Она определяет последовательное и поэтапное изучение

содержательных элементов путем применения различных принципов и правил образовательного процесса. Логическое построение дисциплины находит свое отражение в ее содержании. При этом оно отражает формы использования полученных знаний в процессе деятельности эксперта-экономиста (бухгалтера, специалиста) при расследовании экономических преступлений.

Структурно учебная дисциплина включает следующие укрупненные разделы:

- концептуальные положения экономической экспертизы. Содержание данного раздела должно раскрывать следующие вопросы: становление дисциплины и ее значение в современных условиях; понятие экономической экспертизы и ее экономический аспект; цели и задачи; предмет и метод; взаимосвязь курса с другими дисциплинами; отличия экономической экспертизы от других форм контроля. При этом подчеркивается комплексный характер дисциплины как прикладной науки;

- практика применения защитных функций бухгалтерского учета в экспертной практике. В этом разделе должны рассматриваться такие вопросы, как: организация бухгалтерского и налогового учета в экономическом субъекте с учетом отраслевой направленности; система экономической информации; бухгалтерская документация и финансовая отчетность как объекты исследования; организация проведения экспертного исследования по конкретным хозяйственным ситуациям или участкам бухгалтерского учета с применением методов документальной фактической проверки в соответствии с требованиями процессуального законодательства и др.;

- особенности использования специальных экономических (бухгалтерских) знаний. Данный раздел включает: рассмотрение различных форм использования специальных экономических (бухгалтерских) знаний в зависимости от субъекта и сферы применения; правовые и фактические основания участия специалиста-экономиста в процессе экономической экспертизы; вопросы, в решении которых эксперт экономического профиля оказывает помощь следователю или суду; права и обязанности эксперта-бухгалтера, порядок его привлечения к производству экономической экспертизы и пределы полномочий; порядок назначения и производства экономической экспертизы; заключение эксперта-бухгалтера и требования, предъявляемые к его содержанию, а также другие вопросы.

В результате изучения дисциплины магистры:

• **должны знать:**

— основные концепции и методические подходы к определению экономической экспертизы, их классификации;

— фундаментальные принципы профессиональной этики эксперта;

— требования нормативных документов, регламентирующих экспертную деятельность;

— права, обязанности и ответственность экономических субъектов и экспертов в осуществлении экономической экспертизы;

— типовые и частные методики планирования, составления программ и проведения экономической экспертизы;

— методические приемы оценки уровня достоверности объектов экспертного исследования;

— основные концепции и методические подходы к исследованию отдельных объектов экономической экспертизы;

— требования нормативных документов, регламентирующих правовые, учетные и налоговые аспекты деятельности организаций в отношении отдельных объектов экономической экспертизы;

— процессуальный порядок назначения экономических экспертиз, ее проведения, оформления результатов и выводов;

— сходство и различия между экономическими экспертизами, аудитом, налоговой проверкой, документальной ревизией и другими контрольными инструментами;

— порядок осуществления взаимоотношений с органами, назначившими экономическую экспертизу;

— документирование процесса экономической экспертизы;

— методические приемы и процедуры организации и проведения экономических экспертиз;

— требования, предъявляемые к содержанию экспертного заключения, и др.;

• **должны уметь:**

— понимать процесс экспертного исследования и характер данных, представленных эксперту;

— планировать, организовывать и проводить экономическую экспертизу всех аспектов бухгалтерского и налогового учета, отчетности;

— разрабатывать программы экономических экспертиз;

— обобщать результаты экспертного исследования и составлять экспертные заключения;

— выделять отдельные объекты для экспертного исследования, ранжировать их и оценивать уровень достоверности;

— применять, грамотно интерпретировать нормативные документы, регламентирующие правовые, учетные, налоговые и другие аспекты деятельности организаций в отношении отдельных объектов экспертного исследования;

— применять частные методики экспертного исследования в отношении отдельных объектов экономической экспертизы;

— формировать документы эксперта, обосновывать выводы и оформлять результаты экономической экспертизы;

• **должны владеть:**

— основополагающими принципами и концепциями экономической экспертизы;

— методикой оценивания достоверности представленной информации эксперту;

— типовыми и частными методиками в отношении отдельных объектов экономических экспертиз;

— навыками организации процесса экономической экспертизы в соответствии с требованиями процессуального законодательства;

— методиками выполнения экспертных процедур с использованием современных подходов и методов, информационных технологий и программных продуктов;

— навыками анализа проблемных ситуаций и определения надлежащей базы для оценок в целях формулирования проблем и нахождения путей их решения;

— навыками выработки для экономического субъекта способов и форм реализации предложенной эксперта.

Компетентностный подход к изучению дисциплины «Экономическая экспертиза» требует ее раскрытия во взаимосвязи с другими юридическими и экономическими науками. Так, существует тесная взаимосвязь экономической экспертизы с наукой уголовного права. Без определения признаков составов экономических преступлений, содержащихся в уголовном праве, невозможна разработка методики их расследования. То есть прежде чем решить вопрос, какими методами установить выявленные хищения собственности экономического субъекта, необходимо знать, что было похищено, каковы его составляющие элементы.

Смежной для экономической экспертизы является и наука административного права. Это

касается той части, которая посвящена сбору, исследованию, оценке и использованию доказательств по делам об административных правонарушениях в области экономики. Кроме того, с экономической экспертизой связаны отдельные разделы гражданского судопроизводства.

Современную экономическую экспертизу невозможно представить в отрыве от таких наук, как философия, этика, логика.

На основе философских категорий строится общая теория науки экономической экспертизы, формируются представления о системе ее методов, определяются те закономерности экспертного исследования, которые должны быть учтены в целях повышения эффективности и практической значимости рекомендаций со стороны эксперта-бухгалтера (экономиста, специалиста).

На положениях этики как науки о морали, нравственности, системе норм и правил поведения в обществе основана разработка проблем экономической экспертизы, определяющих линию поведения следователя, судьи, эксперта экономического профиля при сборе, исследовании и использовании доказательств, их действий и отношений в процессе доказывания.

Связь экономической экспертизы с логикой проявляется в том, что экспертные исследования невозможны без анализа и синтеза, дедукции и индукции, абстракции, аналогии и т.д. Считаем, что положения логики являются основополагающими при решении многих методических вопросов. Например, применение логики необходимо при определении последовательности использования приемов и процедур в экспертном исследовании, установлении доказательств, их оценке, а также в расследовании правонарушений в области экономики.

Так как экономическая экспертиза обеспечивает своими рекомендациями выбор наиболее эффективных способов исследования и последовательность их применения в процессе сбора, оценки и использования доказательств, что, в конечном счете, направлено на оптимизацию расследования и судебного разбирательства, она вступает в определенные связи и отношения с наукой управления. Тесно связана экономическая экспертиза с такими специальными дисциплинами, как «бухгалтерский учет» («финансовый учет», «управленческий учет», «налоговый учет»), «макроэкономика», «финансы», «экономический

анализ», «финансовое право», «налоговое право», «банковское право» и др.

Считаем, что тесное соприкосновение экономической экспертизы с другими дисциплинами не означает слияния или поглощения одной науки другой. Каждая из них занимает свое место, определенное ее предметом и задачами [1].

Структура дисциплины, количество тем, представленных для изучения, связаны с количеством аудиторных часов для проведения занятий. При этом преподавателем уделяется особое внимание закономерным зависимостям между реальным состоянием учета и внутреннего контроля, их отраслевыми особенностями, изменениями в системах обработки данных и распространенностью отдельных способов совершения экономических преступлений.

При определении структуры и содержания дисциплины «Экономическая экспертиза» исходными материалами являются положения, сформулированные на основе анализа практики применения специальных экономических (бухгалтерских) знаний и норм текущего законодательства (гражданского, налогового, финансового, банковского и др.) [2].

Качество данных составляющих оказывает влияние на формирование профессиональных компетенций. Однако при применении компетентного подхода обязательно наличие следующих критериев:

- соответствие дисциплин федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) и учебно-методических материалов к ним требованиям разработанной внутриуниверситетской концепции качества;
- применение обучающих информационных технологий и интерактивных методов обучения;
- эффективное использование активности студентов, их инициативы, мотивации к процессу обучения;
- осознание студентами возможностей использования получаемых знаний, умений и навыков в профессиональной деятельности;
- наличие обратной связи между преподавателем и студентом при изложении учебного материала;
- использование творческого потенциала преподавателя и слушателей.

При изучении каждой темы можно рекомендовать следующую последовательность:

- ознакомление с основными вопросами темы, целевой установкой и методическими указаниями по ней;
- ознакомление с материалами лекций;
- чтение рекомендуемой литературы и составление конспектов по каждой теме;
- ознакомление с практическим опытом работы экспертов экономического профиля (в части методики проведения экспертного исследования, составления заключения и др.);
- проверка усвоения материала путем устных или письменных ответов на поставленные в лекции вопросы, разбор конкретных ситуаций;
- компьютерное тестирование;
- выполнение домашнего творческого задания.

При изучении дисциплины «Экономическая экспертиза» необходимо обратить внимание магистрантов на то, что работа эксперта экономического профиля состоит из двух самостоятельных, но взаимосвязанных частей. Первая — это исследование документов и других материалов дела, представленных эксперту следователем или судом либо собственником (в случае проведения негосударственной экономической экспертизы). Результат экспертного исследования принимает форму заключения, которое и передается следователю или суду, третьему лицу, инициатору, экспертизы. Вторая часть — непосредственно составление заключения, которое представляет собой особый источник доказательств и содержит факты, являющиеся доказательственной базой по рассматриваемому делу. Заключение — это единственная процессуальная форма, в которой эксперт доводит свои выводы до сведения органа или лица, назначившего экспертизу. Кроме того, согласно нормам Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (УПК РФ) устные ответы эксперта в ходе его допроса на следствии и в суде разъясняют письменное заключение, но не могут его заменить¹.

В процессуальной теории разработаны требования к эксперту, направленные, с одной стороны, на достижение высокого научного уровня экспертизы, а с другой — на обеспечение объективности и беспристрастности заключения. В соответствии с нормами ст. 74, 204 УПК РФ в составе требований можно выделить объективность, полноту, научную обоснованность, логику и последовательность

изложения, конкретность, соответствие процессуальным нормам, требованиям стилистики деловых документов и действующих государственных стандартов². Изложенные в заключении факты должны быть бесспорными. Считаем, что главными критериями объективности и достоверности выводов эксперта являются их научная обоснованность и учетная документация, подтверждающая совершенный факт хозяйственной жизни, ставший объектом расследования и исследования эксперта.

Поскольку структура дисциплины и количество тем связаны с количеством аудиторных часов для проведения занятий, целесообразно в рамках обозначенных рабочей программой тем особое внимание уделять самостоятельному применению магистрами специальных экономических знаний при выборе методов экспертизы, их умению грамотно построить методику экспертного исследования какого-либо объекта бухгалтерского учета в соответствии с задачами, поставленными на решение экономической экспертизой.

Основными формами обучения, применяемыми при изучении данной дисциплины, являются лекции, практические занятия в интерактивной форме, самостоятельная подготовка.

Чтение лекций предусматривает оптимальное сочетание излагаемых теоретических вопросов с практическими ситуациями. Это позволяет дать студентам знания современных методик проведения экономических экспертиз, системного подхода к выбору методов исследования, обеспечить их творческую работу совместно с преподавателями.

При изучении данной дисциплины необходимо предусматривать практические занятия в интерактивной форме. Их главной целью является приобретение навыков работы с бухгалтерскими и внеучетными документами и приемов использования специальных экономических познаний при проведении экспертного исследования и составления заключения экспертом экономического профиля [3].

Практические занятия проходят по заранее разработанной ситуации, обеспеченной раздаточным материалом. Это позволяет существенно повысить уровень практического обучения и приблизить магистрантов к практической

¹ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ (в ред. от 30.03.2015).

² Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ (в ред. от 30.03.2015).

деятельности в области экономики. Такой подход способствует комплексному применению знаний, полученных на занятиях и в ходе самостоятельной подготовки, развитию творческого подхода к обнаружению следов противоправных деяний в системе экономической информации, выбору методики наиболее эффективного исследования, определения материального ущерба и т.д.

Формирование у магистрантов умений и навыков практических действий, развитие профессионально-деловых качеств, предусмотренных ФГОС ВПО и квалификационной характеристикой магистранта, закрепление теоретических знаний обеспечивает в большей степени самостоятельная подготовка. Самостоятельная работа магистрантов отражает не только организационную, но и методическую сторону получаемой специализации, позволяет работать над изучением исходного материала в виде компьютерной обучающей программы, прививает навыки обработки огромной массы как научной литературы, так и представленных материалов экспертного исследования, изучения и конспектирования нормативно-правовых актов и др.

Профессиональная ориентация рассматриваемой дисциплины предполагает систематическую, целенаправленную активную самостоятельную работу магистрантов по всем формам обучения, применяемым при изучении дисциплины «Экономическая экспертиза» для подготовки магистров по направлению «Экономика».

Литература

1. Кеворкова Ж.А. Предмет экспертного исследования как критерий разграничения эконо-

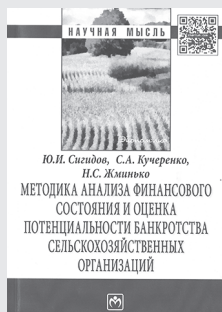
номической экспертизы по видам // Риск. 2014. № 2. С. 187–192.

2. Кеворкова Ж.А. Концептуальные положения экономической экспертизы в современных условиях хозяйствования экономических субъектов // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 3 (27). С. 243–247.
3. Кеворкова Ж.А., Бахолдина И.В. Порядок сертификации экспертов-экономистов в Российской Федерации [Электронный научный журнал] // Управление экономическими системами. 2014. № 4.

References

1. Kevorkova Zh.A. Predmet ekspertnogo issledovaniia kak kriterii razgranicheniia ekonomicheskoi ekspertizy po vidam [Subject matter expert research as a criterion distinguishing economic expertise by type]. Risk — Risk, 2014, no. 2, pp. 187–192 (in Russ.).
2. Kevorkova Zh.A. Kontseptual'nye polozheniia ekonomicheskoi ekspertizy v sovremennykh usloviakh khoziaistvovaniia ekonomicheskikh sub'ektov [Concepts of economic expertise of modern entities' activity]. Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniia — Economy and Management: Problems and Solutions, 2014, no. 3 (27), pp. 243–247 (in Russ.).
3. Kevorkova Zh.A., Bakholdina I. V. Poriadok sertifikatsii ekspertov-ekonomistov v Rossiiskoi Federatsii [The rules of experts and economists certification in the Russian Federation]. Upravlenie ekonomicheskimi sistemami — Management of Economic Systems, 2014, no. 4 (in Russ.).

КНИЖНЫЕ НОВИНКИ



УДК 657.22:338.436.33 (075.4), ББК 65.052

Сигидов Ю.И., Кучеренко С.А., Жминько Н.С.

- С34 Методика анализа финансового состояния и оценка потенциальности банкротства сельскохозяйственных организаций: монография. М.: Инфра-М, 2015. 120 с. (Научная мысль). www.dx.doi.org/10.12737/8239.

ISBN 978-5-16-010865-0 (print), ISBN 978-5-16-102589-5 (online)

В монографии изложены результаты комплексного исследования методик оценки финансового состояния и потенциальности банкротства организаций. С целью применения в организациях аграрного сектора экономики уточнены критериальные значения наиболее часто используемых экспресс-методик. Разработана дискриминантно-рейтинговая модель определения финансового состояния и оценки потенциальности банкротства сельскохозяйственных организаций. Разработана методика определения критериального значения коэффициента обеспеченности запасов и затрат собственными оборотными средствами.

УДК 658

Создание новых методологических подходов по финансовому управлению

РАДИНА ВЕРА АНАТОЛЬЕВНА,

президент ООО «Координационный центр «Система»», профессор Международной академии бизнеса, г. Москва, Россия

E-mail: v.a.radina@yandex.ru

АННОТАЦИЯ

Обеспечение руководителей оперативной, достоверной информацией по финансовому управлению на основе оценки финансового менеджмента для принятия своевременных мер по повышению эффективности и снижению операционных издержек – одна из важнейших задач менеджмента на всех уровнях управления. Данная задача решается путем кодирования показателей (балансовых счетов) и хозяйственных операций, применения новых принципов финансового управления, которые заложены в разрабатываемой автоматизированной информационной системе. Предложенная методология позволит получать достоверную информацию по движению финансовых, товарно-материальных ресурсов и отражению результатов деятельности по взаимосвязанным показателям в финансовой отчетности. В работе предложена методика формирования единой оценки финансового менеджмента, которая специальным инструментом обобщает все анализируемые показатели финансово-хозяйственной деятельности и раскрывает недостатки работы центров ответственности организации.

Внедрение такой информационной системы возможно в организациях различного иерархического уровня, разных секторах экономики, в том числе в организациях, осуществляющих инвестиционные проекты.

Ключевые слова: принцип «связанности»; кодирование показателей; информационная система; управленческий учет; оценка финансового менеджмента.

Creating New Methodological Approaches to Financial Management

VERA A. RADINA,

President of PLC «System» Coordination Center, Professor, International Business Academy, Moscow, Russia.

E-mail: v.a.radina@yandex.ru

ABSTRACT

One of the most important tasks of management at all levels of governance is to provide managers with current reliable information on financial management, based on financial management assessment in order to take measures to improve efficiency and reduce operating costs. This object is achieved by encoding parameters (balance sheet accounts) and business operations, using new principles of financial management which are incorporated into an automated information system currently being developed. The proposed methodology makes it possible to get reliable information about the flow of financial resources and inventory and to show the results of activity in financial reports using interrelated indicators. The paper offers the technique of forming the uniform assessment of financial management which through the use of a special tool puts together all indicators of economic activity and reveals the drawbacks of responsibility centers performance. Such information systems could be applied in the organizations of different hierarchical levels, including the organizations engaged in investment projects.

Keywords: cohesiveness principle; indicators coding; information system; management accounting; assessment of financial management.

Компания «Координационный центр «Система»» на протяжении 15 лет занималась разработкой, внедрением и сопровождением автоматизированной информационной системы, предназначенной для реализации казначейского исполнения региональных и местных бюджетов, в основу построения которой были заложены принципиально новые методологические подходы к оценке эффективности управления бюджетным процессом. Используя отдельные принципы и методологические подходы, разработанные для бюджетной сферы, более 3 лет назад наша компания приступила к созданию автоматизированной информационной системы финансового управления в коммерческом секторе.

В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 04.12.2014 были указаны ключевые требования по улучшению текущей экономической ситуации в реальном секторе экономики, в том числе: создание системы единого технического заказчика в строительстве для преодоления разноречия в стоимости капитальных вложений; разработка жесткой системы действенного контроля за целевым использованием бюджетных средств в государственном оборонном заказе по всей цепочке поставщиков; создание единого расчетного центра (аналог казначейства) для обеспечения прозрачности и оптимизации денежных потоков в государственных компаниях; внедрение ключевых показателей эффективности для снижения ежегодных операционных издержек.

Нужно отметить, что на международном уровне решение проблемы по реформированию корпоративной финансовой отчетности является одной из важнейших задач. На волне банкротств и скандалов возникло недоверие к содержанию финансовой отчетности. Ярче всего проблема высветилась в США после крупнейшего в истории этой страны банкротства техасской энергетической корпорации Enron и распада одной из крупнейших в мире аудиторской компании Andersen. События подобного рода происходят не только в США, проблема носит глобальный характер [1].

26 октября 2002 г. было подписано Норволкское соглашение между Советом по международным стандартам финансовой отчетности и Комитетом по стандартам финансового учета (США). В данном соглашении было предусмотрено создание проекта по реформированию финансовой отчетности, ключевой задачей которого явилась разработка принципиально нового формата отчетов, основанных на принципе

«связанности», где сквозная связь между финансовыми отчетами должна быть прозрачной и достоверной. На протяжении последних 12 лет данным проектом занимаются 60 международных организаций, и эта задача на сегодняшний день так и не решена.

Существующие функции финансового управления предусматривают планирование, учет финансовых ресурсов, контроль за финансовым состоянием, анализ финансово-хозяйственной деятельности и оперативное регулирование финансов. В настоящее время в информационных системах полностью реализована только функция по учету и отчетности. Функция планирования реализована лишь частично и не охватывает все финансовые показатели организации, отсутствует взаимосвязка показателей между отдельно составленными планами, а главное — не осуществляется контроль за превышением фактических расходов над плановыми назначениями, так как функция предварительного контроля отсутствует полностью. Анализ финансово-хозяйственной деятельности осуществляется только по итогам года на основании форм годовой финансовой отчетности, вследствие этого нет возможности в течение года принимать оперативные решения по регулированию финансов.

В целях реализации поставленных задач по реформированию финансовой отчетности, созданию системного контроля, формированию показателей эффективности, а также получению оперативной, прозрачной и достоверной информации для принятия управленческих решений нашей компанией была разработана принципиально новая методология финансового управления в коммерческом секторе.

В созданной методологии введены новые функции финансового управления, такие как оценка финансового менеджмента и реализация функции казначейства в холдингах. Для полной автоматизации всех функций были разработаны новые принципы, в том числе: классификация и кодирование всех балансовых счетов (показателей) по доходам, расходам, источникам и расчетам по ним; классификация и кодирование хозяйственных операций; кодирование бухгалтерских проводок путем объединения кодов показателей и хозяйственных операций; кодирование функционально-структурных показателей по доходам, расходам и источникам холдинговых организаций; единство финансового плана; построение новой структуры аналитического баланса; реализация принципа «связанности»; системный контроль; оперативный анализ финансово-хозяйственной деятельности; казначейское исполнение бюджетов

холдинговых организаций; формирование оценки финансового менеджмента; оперативное управление деятельностью организаций различного иерархического уровня.

Расчет показателей по расходам в едином финансовом плане проводится на основании нормативов согласно технологии производства продукции (работ, услуг) с использованием натуральных, ценовых и стоимостных показателей по каждой номенклатуре. Это предоставит возможность осуществлять системный контроль по количественным и ценовым показателям.

Следует отметить, что предложенная новая методология по кодированию балансовых счетов и хозяйственных операций не затронет существующего бухгалтерского учета, а за счет специальных инструментов предоставит возможность формировать дополнительную отчетность в виде управленческого, или так называемого интегрированного, баланса, структура которого полностью соответствует структуре единого финансового плана, что позволит оперативно анализировать исполнение плана по всем показателям.

В разработанной методологии впервые была применена новейшая технология по классификации и кодированию хозяйственных операций, которые действуют «в связке» с кодами показателей, что позволило реализовать принцип «связанности». Эта методология предоставляет возможность получения достоверной информации по движению финансовых, товарно-материальных ресурсов и отражению результатов деятельности по взаимосвязанным показателям в финансовой отчетности.

Работая в современных информационных системах по ведению бухгалтерского учета, специалисты выполняют операции по определенным участкам хозяйственной деятельности. Бухгалтерские проводки занесены в справочники информационной системы по следующим реквизитам: содержание хозяйственной операции, дебет и кредит соответствующего балансового счета. Выполнив операцию, данные отражаются в различных бухгалтерских регистрах по корреспондирующим балансовым счетам, а информация, зафиксированная в содержании хозяйственной операции по экономическому и юридическому смыслу, «остаётся» в справочнике, т.е. вне поля зрения пользователей информации. Специалисту, не знающему системы бухгалтерского учета, невозможно увидеть суть хозяйственной операции, отраженной по балансовым счетам. По одному балансовому счету могут отражаться различные хозяйственные операции и даже профессиональным бухгалтерам

нужно проанализировать данные ряда регистров, чтобы понять, какие операции были отражены по соответствующему балансовому счету. Для сохранения содержания выполненной операции по факту хозяйственной деятельности разработанная методология предусматривает разделение наименования хозяйственной операции на две составляющие. Каждой «разделенной» части хозяйственной операции присваивается соответствующий код, который увязывается с кодом показателя (табл. 1).

Практически в действие вступает один из основных принципов бухгалтерского учета — принцип ясности, согласно которому факты хозяйственной жизни во всех учетных системах должны быть просты и понятны всем, кто их должен использовать.

Только способом кодирования хозяйственных операций можно сохранить информацию по юридическому и экономическому смыслу всех хозяйственных операций, связанных с показателями (балансовыми счетами) и отраженных в интегрированном балансе (табл. 2).

Классификация показателей и хозяйственных операций позволит проводить оперативный анализ финансово-хозяйственной деятельности, а также предоставит возможность казначейского исполнения бюджетов организаций, входящих в холдинг, в целях управления финансовыми потоками и получения необходимой информации в режиме онлайн по всем подведомственным организациям, вне зависимости от их территориальной удаленности.

В существующей системе финансового управления руководители оценивают результаты работы организации практически по двум показателям: выручка и чистая прибыль с оценкой их темпа прироста. Но по результатам детального анализа картина изменяется, и в результате мы видим значительные потери чистой прибыли (табл. 3). В данном примере потери чистой прибыли составили 26,2 млн руб.

Проблема финансового менеджмента: «Не можешь оценить — не сможешь управлять». Если отсутствует информация по тому или иному показателю, управление процессом достижения стратегической цели либо неадекватно, либо невозможно вовсе. Поэтому анализ финансово-хозяйственной деятельности должен быть оперативным, достаточно глубоким и охватывать большое количество различных показателей.

Кодирование всей информации хозяйственно-финансовой деятельности предоставит возможность проведения системного анализа экономических и финансовых показателей, которые составляют более 500 только основных показателей. Но гораздо

Таблица 1

Пример по кодированию хозяйственных операций

№ операции	Содержание хозяйственных операций (ХО)	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Начисление расчетов с поставщиком по приобретению материалов	10.01 «Материалы – цемент»	60.01 «Расчеты с поставщиками по материалам»	100
		Код – 25 501 010 001 «Материалы – цемент»	Код – 27 102 010 001 «Расчеты с поставщиками по материалам»	
		Код ХО – 91111 «Поступление материалов от поставщиков»	Код ХО – 41041 «Начисление расчетов по приобретению материалов»	
2	Начисление расчетов с поставщиком по «входному» НДС	19 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»	60.01 «Расчеты с поставщиками по материалам»	18
		Код – 28 610 000 000 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»	Код – 27 102 010 001 «Расчеты с поставщиками по материалам»	
		Код ХО – 51001 «Входной» НДС»	Код ХО – 41101 «Начисление расчетов по НДС»	
3	Платежи денежных средств поставщику с расчетного счета	60.01 «Расчеты с поставщиками по материалам»	51 «Расчетный счет»	118
		Код – 27 102 010 001 «Расчеты с поставщиками по материалам»	Код – 39 100 000 «Расчетный счет»	
		Код ХО – 20000 «Платежи»	Код ХО – 99200 «Выбытие»	
4	Списание материалов в производство – на расходы по себестоимости	20.02 «Расходы основного производства на материалы – цемент»	10.01 «Материалы – цемент»	80
		Код – 21 201 210 000 «Расходы основного производства на материалы – цемент»	Код – 25 501 010 001 «Материалы – цемент»	
		Код ХО – 42041 «Начисление расходов по списанию материалов»	Код ХО – 91211 «Списание материалов в производство»	

труднее понять в комплексе полученный результат, а главное — по совокупности всех анализируемых показателей представить целостную картину экономики бизнеса и состояния его «здоровья». В данном проекте впервые предложена методика формирования единой оценки финансового менеджмента, которая специальным инструментом обобщает все анализируемые показатели финансово-хозяйственной деятельности и раскрывает недостатки работы центров ответственности организации.

Обобщающая метрика качества управления организацией инвариантна к различным масштабам экономической деятельности, к любому запрашиваемому периоду, к форме выражения показателей (в монетарном и немонетарном измерении).

Универсальность оценки финансового менеджмента подразумевает ее использование для хозяйствующих субъектов, осуществляющих любые виды

экономической деятельности в различных отраслях/сегментах, секторах экономики, а также для организаций различного иерархического уровня.

Оценка финансового менеджмента определяется по специальной методике путем сравнения данных по каждому показателю за два анализируемых периода, далее рассчитываются его изменения по темпу прироста в процентах, при этом положительный знак отражает увеличение изменений, а отрицательный — уменьшение. Это значение умножается на определенный для каждого показателя весовой коэффициент значимости для получения положительной или отрицательной оценки показателя.

Из полученных данных положительных и отрицательных итоговых оценок по каждой группе базовых и ключевых показателей формируется интегрированная оценка финансового менеджмента за анализируемый период (табл. 4).

Таблица 2

**Пример отражения закодированных бухгалтерских проводок
в интегрированном балансе, тыс. руб.**

Раздел 2. РАСХОДЫ									
Подраздел 2.1. РАСХОДЫ ПО ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ									
Код		№	Наименование кодов	Остаток на начало периода		Начисление расходов	Списание	Остаток на конец периода	
показателя	ХО	операции							
21 201 210 000			Расходы основного производства на материалы – цемент	100		80		180	
	42041	4	Начисление расходов по списанию материалов			80			
Подраздел 2.11. МАТЕРИАЛЫ НА СКЛАДЕ									
Код		№	Наименование кодов	Остаток на начало периода		Поступление	Списание	Остаток на конец периода	
показателя	ХО	операции							
25 501 010 001			Материалы – цемент	15		100	80	35	
	91111	1	Поступление материалов от поставщиков			100			
	91211	4	Списание материалов в производство				80		
Подраздел 2.15. РАСЧЕТЫ С ПОСТАВЩИКАМИ									
Код		№	Наименование кодов	Дебиторская задолженность на начало периода	Кредиторская задолженность на начало периода	Исполнение платежей	Начисление расчетов	Дебиторская задолженность на конец периода	Кредиторская задолженность на конец периода
показателя	ХО	операции							
27 102 010 001			Расчеты с поставщиками по материалам			118	118		
	20000	3	Платежи			118			
	41041	1	Начисление расчетов по приобретению материалов				100		
	41101	2	Начисление расчетов по НДС				18		
Подраздел 2.16. РАСЧЕТЫ С БЮДЖЕТОМ									
Код		№	Наименование кодов	Дебиторская задолженность на начало периода	Кредиторская задолженность на начало периода	Исполнение платежей	Начисленные расчеты	Дебиторская задолженность на конец периода	Кредиторская задолженность на конец периода
показателя	ХО	операции							
28 610 000 000			НДС по приобретенным материально-производственным запасам				-18	18	
	51001	2	«Входной» НДС				-18		
Раздел 3. ИСТОЧНИКИ СРЕДСТВ									
Подраздел 3.9. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА									
Код		№	Наименование кодов	Остаток на начало периода		Поступление	Выбытие	Остаток на конец периода	
показателя	ХО	операции							
39 100 000			Расчетный счет	200			118	82	
	99200	3	Выбытие				118		
ИТОГО				315		298	298	315	

Таблица 3

Анализ основных показателей с учетом их перерасчета по данным предшествующего года, тыс. руб.

№ п/п	Наименование показателей	2011 г.	2012 г.	Абсолютный прирост	Темп прироста, %
				гр. 2 – гр. 1	гр. 2 / гр. 1 x 100 – 100
А	Б	1	2	3	4
1	Выручка (совокупные доходы), в том числе:	253 400	326 182	72 782	28,72
1.1	Выручка от продажи по основной деятельности	246 839	291 857	45 018	18,24
1.1	Выручка от продажи по прочей деятельности	6 561	34 325	27 764	423,17
2	Чистая прибыль	80 602	87 713	7 111	8,82
3	Расходы по основной деятельности, в том числе:	139 036	189 736	50 700	36,47
3.1	Себестоимость продажи всех видов продукции	122 826	168 897	46 071	37,51
3.2	Управленческие и коммерческие расходы	16 210	20 839	4 629	28,56
4	Расходы по прочей деятельности	13 450	26 315	12 865	95,65
5	Объем продажи продукции в натуральном измерении, м ³	55 242	66 650	11 408	20,65
6	Средняя себестоимость продажи продукции, руб. (стр. 3.1 / стр. 5 x 1000)	2 223	2 534	311,09	14,00
7	Средняя цена продажи продукции, руб. (стр. 1.1 / стр. 5 x 1000)	4 468	4 379	-89	-2,00
8	Выручка от продажи по основной деятельности отчетного года с учетом цены предшествующего года		306 654		
9	Себестоимость продажи продукции отчетного года с учетом себестоимости предшествующего года (стр. 5 гр. 2 x стр. 6 гр. 1)		148 163		
10	Влияние фактора изменения цены продажи (стр. 1.1 – стр. 8)		-14 797		
11	Влияние фактора изменения себестоимости продажи продукции (стр. 9 – стр. 5.1)		-20 734		
12	Расчет по недополученной чистой прибыли:				
12.1	По выручке [стр. 10–18% (НДС)]		12 134		
12.2	По расходам – себестоимость продажи (стр. 11)		20 734		
12.3	Итого недополученная прибыль (стр. 12.1 + стр. 12.2)		32 868		
12.4	Недополученная чистая прибыль [стр. 12.3–20% (налог на прибыль)]		26 294		

Далее сравниваются интегрированные оценки финансового менеджмента в динамике анализируемого периода и их изменения в баллах и процентах. Результатом является получение так называемого «сигнального разрыва», который отражает в процентах по каждой группе показателей величину влияния на состояние экономики организации (как положительное, так и отрицательное).

В представленном примере положительная величина «сигнального разрыва» по интегрированной оценке финансового менеджмента характеризует рост эффективности экономического состояния организации и улучшение финансового управления в целом. Однако отрицательные величины «сигнального разрыва» по отдельным группам базовых и ключевых показателей, свидетельствующие о плохом финансовом управлении отдельными центрами ответственности, и являются сигналом, отражающим необходимость в разработке мер руководством по регулированию финансового положения организации.

Компания ООО «Координационный центр “Система”» за созданные методологические принципы по финансовому управлению в 2013 и 2014 гг. получила пять Свидетельств о регистрации объектов интеллектуальной собственности Федерального института сертификации и оценки интеллектуальной собственности и бизнеса.

Литература

1. *Дипиаза-мл. С.А., Экклз Р. Дж.* Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003.

References

1. *Dipiaza-ml. S.A., Jekklz R. Dzh.* Budushhee korporativnoj otchetnosti. Kak vernut» doverie obshhestva [The Future of Corporate Accounting. How to Restore the Public Trust]. Moscow, Al'pina Pablisher — ALpina Publisher, 2003. (in Russ.).

Таблица 4
Сравнение данных по интегрированной оценке финансового менеджмента за 11 и 12 мес. предшествующего и отчетного годов

№ п/п	Наименование	11 мес.						12 мес.						Изменения (+), (-)	Сигнальный разрыв, % [улучшение (+) ухудшение (-)] (гр.6/гр.3 x 100) - 100
		Оценка, баллы			Оценка, баллы			Оценка, баллы			Оценка, баллы				
		Полож.	Отриц.	Итоговая (гр.1-гр.2)	Полож.	Отриц.	Итоговая (гр.4-гр.5)	Полож.	Отриц.	Итоговая (гр.4-гр.5)	Полож.	Отриц.	Итоговая (гр.7-гр.8)		
A	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10				
1	Показатели актива	1545,97	205,01	1340,96	791,22	1848,36	-1057,14	-754,75	1643,35	-2398,12	-178,83				
2	Показатели пассива	30420,48	474,12	29946,36	47948,18	268,07	47680,11	17527,70	-206,05	17733,75	59,22				
	Итого по показателям баланса:	31966,45	679,13	31287,32	48739,40	2116,43	46622,97	16772,95	1437,30	15335,65	49,02				
3	Выручка	416,17	0,00	416,17	323,66	0,00	323,66	-92,51	0,00	-92,51	-22,23				
4	Расходы	26,61	206,04	-179,43	0,18	278,14	-277,96	-26,43	72,10	-98,53	-54,91				
5	Прибыль	334,89	0,00	334,89	87,31	39,18	48,13	-247,58	39,18	-286,76	-85,63				
	Итого по основным показателям:	777,67	206,04	571,63	411,15	317,32	93,83	-366,52	111,28	-477,80	-83,59				
6	Дополнительные показатели	804,76	49,57	755,19	805,17	85,09	720,08	0,41	35,52	-35,11	-4,65				
	Итого по базовым показателям:	33548,88	934,74	32614,14	49955,72	2518,84	47436,88	16406,84	1584,10	14822,74	45,45				
7	Рентабельность	566,17	303,83	262,34	711,58	482,61	228,97	145,41	178,78	-33,37	-12,72				
8	Доходность и оборачиваемость	10149,44	52,81	10096,63	8054,93	135,08	7919,85	-2094,51	82,27	-2176,78	-21,56				
9	Скорость оборота и отдачи	391,85	123,01	268,84	273,44	652,40	-378,96	-118,41	529,39	-647,80	-240,96				
10	Ликвидность	6866,33		6866,33	5367,69		5367,69	-1498,64		-1498,64	-21,83				
11	Платежеспособность	270,81	174,15	96,66	35,30	108,08	-72,78	-235,51	-66,07	-169,44	-175,29				
12	Денежные потоки	4,27	148,50	-144,03		159,79	-159,79	-4,27	11,49	-15,76	-10,94				
13	Финансовая устойчивость	2697,79	388,00	2309,79	2986,62	190,90	2795,72	288,83	-197,10	485,93	21,04				
14	Отдача ресурсов	8,79	74,51	-65,72	7,27	80,68	-73,41	-1,52	6,17	-7,69	-11,70				
15	Использование основных средств	1,73	1,32	0,41	3,22	1,47	1,75	1,49	0,15	1,34	326,83				
16	Рыночная устойчивость	1298,44	30,38	1268,06	1289,90	30,39	1259,51	-8,54	0,01	-8,55	-0,67				
17	Рыночная устойчивость для листинговых компаний	19,88	4,69	15,19	20,20	4,69	15,51	0,32	0,00	0,32	2,11				
	Итого по ключевым показателям	22275,50	1301,00	20974,50	18750,15	1846,09	16904,06	-3525,35	545,09	-4070,44	-19,41				
	Интегрированная оценка финансового менеджмента	55824,38	2235,74	53588,64	68705,87	4364,93	64340,94	12881,49	2129,19	10752,30	20,06				

Высшее образование по новым стандартам: перезагрузка образовательных программ



На конференции в Финансовом университете выступает лауреат Нобелевской премии Ларс Питер Хансен

В последней декаде марта в Москве на базе Финансового университета при Правительстве Российской Федерации состоялась традиционная встреча представителей вузов России, готовящих кадры в области финансов, учета и мировой экономики — ежегодная Международная научно-методическая конференция «Высшее образование по новым стандартам: перезагрузка образовательных программ».

Этой традиции более 20 лет. Задача таких встреч состоит в совместном обсуждении актуальных вопросов совершенствования образовательного процесса в вузах и средних специальных учебных заведениях (колледжах), обмене опытом при реализации новых образовательных программ, интерактивных методов проведения занятий и выработке общей стратегии развития вузов. Участники встреч, регулярно организуемых Учебно-методическим объединением (УМО) вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики, традиционно встречаются для согласования и совместной разработки учебных планов, программ по основным дисциплинам,

обмена информацией о новой учебной литературе, составления совместных планов и договоров о сотрудничестве. В марте уже можно подвести некоторые итоги учебного года, и самое время определить основные задачи следующего учебного года.

Работа международной методической конференции проходила в течение 2 дней, но велась весьма активно, что позволило каждому участнику принять участие в работе нескольких круглых столов и секций по разным направлениям.

В работе конференции приняли участие представители более 350 вузов из 13 регионов, гости из стран ближнего и дальнего зарубежья. Традиционно работа проводилась в рамках пленарного заседания, на котором обсуждалась экономическая ситуация в стране, основные задачи развития высшего образования и те новые требования, которые предъявляются к выпускникам вузов разных уровней образования — бакалаврам, магистрам, аспирантам.

Участников конференции приветствовали представители Российского союза промышленников и предпринимателей, Министерства финансов

Российской Федерации, Министерства образования и науки Российской Федерации, Федеральной службы по надзору в сфере образования и науки. К участникам конференции обратился ректор Финансового университета доктор экономических наук, профессор М.А. Эскиндаров, подчеркнув, что в условиях сложной экономической ситуации в стране на вузы возлагается важная задача воспитания нового поколения кадров, способных решать сложные экономические задачи, быстро адаптироваться к меняющейся внешней среде, искать пути эффективного развития всех сегментов и сфер национального хозяйства. Особо была подчеркнута задача реиндустриализации экономики России и быстрого развития отраслей реального сектора экономики с целью управления экономической безопасностью страны.

Второй год на пленарных заседаниях конференции выступают ведущие ученые мира — нобелевские лауреаты. В этом году с докладом выступил Ларс Питер Хансен, член Национальной академии наук США, нобелевский лауреат в области экономики 2013 г. за работы по эмпирическому анализу цен на активы. Лекция вызвала большой интерес, было задано множество вопросов, на которые лектор достаточно подробно ответил, но они в большой мере стали предметом дискуссии на заседаниях Учебно-методических советов УМО и круглых столов.

Заинтересованность слушателей вызвала необходимость дополнительной встречи доктора Л.П. Хансена со студентами, магистрами и аспирантами, но на нее вновь пришли многие участники конференции и продолжили дискуссию, начатую на пленарном заседании.

Основной темой конференции стали вопросы о новых образовательных программах, адекватных требованиям современного этапа развития экономики, новым профессиональным стандартам, которые разрабатываются в России, и инновациях, которые связаны с принятием Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации». Большое внимание было уделено особенностям программ и организации учебного процесса на разных уровнях образования — в бакалавриате, магистратуре и аспирантуре. С основным докладом по этой проблеме на пленарном заседании выступила первый проректор по учебной и методической работе Финансового университета кандидат экономических наук Н.М. Розина. Однако вопрос о новых

требованиях к подготовке кадров ставили и другие выступающие, отражая позиции разных групп работодателей.

Самостоятельное звучание получили задачи укрепления связи вузов с реальным сектором экономики на основе активного развития научно-исследовательской и консультационной работы в вузах. При этом постоянно подчеркивалось, что решение этой задачи принесет реальную пользу:

- всем работодателям, которые смогут лучше узнать и оценить научный потенциал вуза и выдвинуть специальные требования к подготовке кадров, направляя своих работников на обучение в магистратуре и аспирантуре, выбрать будущих работников из числа обучающихся в вузе бакалавров и магистров, привлечь профессорско-преподавательский состав к разработке актуальных вопросов совершенствования и реструктуризации своего производства;

- профессорам и преподавателям, которые получат возможность применить свои знания на практике и будут реально способствовать решению важных экономических задач конкретных организаций;

- студентам всех уровней, которые получат возможность приобщиться к практической работе не только в процессе прохождения практики, но и в процессе учебы, участвуя в разработке научных тем, сборе и систематизации практических материалов, их первичной обработке и анализе.

Традиционно в процессе конференции работали секции по Учебно-методическим советам УМО — финансам и кредиту, бухгалтерскому учету, анализу и аудиту, мировой экономике, налогам и налогообложению, анализу и управлению рисками, по специальностям среднего специального образования.

Работа в Учебно-методических советах дала возможность более полно обсудить новые профессиональные стандарты и те требования, которые они предъявляют к кадрам разной квалификации. Учитывая, что представители вузов достаточно активно участвовали в их разработке, это обсуждение носило весьма активный характер. Во-первых, многие профессиональные стандарты еще находятся в стадии обсуждения, поэтому участники конференции имели возможность внести конкретные предложения по их улучшению и дополнению, во-вторых, знакомство с уже принятыми профессиональными стандартами позволило сформулировать более четкие требования

к совершенствованию (перезагрузке) образовательных программ.

Вопросы подготовки, организации обсуждения и, самое главное, подготовка к реализации новых профессиональных стандартов, а также адекватная подготовка кадров стали предметом обсуждения прежде всего в секциях «Финансы и кредит» и «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Это связано с тем, что представители Финансового университета активно участвовали в их разработке и могли достаточно подробно раскрыть технологию, порядок их разработки и разъяснить ряд спорных положений стандартов.

Бесспорно, что основное внимание было уделено новым требованиям к подготовке кадров разного уровня с учетом особенностей и организации работы в современных предприятиях и учреждениях.

В качестве главных вопросов, которым уделялось особое внимание, можно выделить: уточнение структуры учебных планов с выделением широкого раздела вариативных дисциплин, формирование которых в решающей мере связано с требованиями работодателей, спецификой профиля вуза и региона, в котором вуз работает; согласование структуры и подходов к разработке программ по основным дисциплинам при более жестком контроле за формированием компетенций, необходимых для соответствующего уровня подготовки и выполнения положений профессиональных стандартов; определение требований к методическому обеспечению учебного процесса, в первую очередь самостоятельной работы; разработка требований к оценке подученных знаний и выбору форм текущего контроля и конечной аттестации студентов.

Определенной новизной в работе конференции стала организация дискуссионных площадок для обсуждения следующих вопросов:

— особенности формирования образовательных программ высшего образования в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом высшего образования (ФГОС ВО) третьего поколения плюс;

— проблемы актуальности действующих ФГОС ВО с учетом принимаемых профессиональных стандартов;

— магистратура и аспирантура: общее и особенное.

Особенностью организации работы в этой форме была широкая дискуссия. Руководители

дискуссионных площадок определили круг актуальных проблем, а участники четко излагали опыт их решения в конкретных вузах и ставили те вопросы, которые еще не получили разрешения в их вузе. Это определило направленность работы по обмену опытом, выделению наиболее интересных решений, которые были предложены в профессиональных журналах и в специальной методической литературе. Именно в рамках дискуссионных площадок заключались договоры об обмене специалистами и методическими материалами. Участники дискуссий продолжали обсуждение актуальных вопросов еще долго после завершения работы дискуссионной площадки в группах заинтересованных участников. Эта форма работы вызвала особый интерес, и было предложено на следующих встречах уделять ей больше внимания.

Одним из направлений работы конференции стали круглые столы по следующим научным проблемам:

1. Современный подход к организации практико-ориентированной подготовки бакалавров с учетом перспектив дальнейшего трудоустройства выпускников.

2. Подготовка бухгалтеров и аудиторов: обеспечение взаимосвязи ФГОС ВО и профессиональных стандартов.

3. Формирование профессиональных компетенций в процессе обучения и аккредитационная оценка по требованиям актуальных стандартов высшего образования.

4. Трансформация образовательных программ финансового профиля с ориентацией на профессиональный стандарт.

5. Роль гуманитарных знаний в формировании процессуальных компетенций выпускника: новые подходы.

6. Современные управленческие технологии: проблемы преподавания по новым стандартам.

7. Роль статистических дисциплин в перезагрузке образовательных программ, а также и ряд других тем.

Как видно из круга обсуждаемой проблематики, такая форма работы позволила активно сочетать рассмотрение научных и методических вопросов развития образовательного процесса, интеграцию целенаправленности учебно-методической работы и научных исследований при активных контактах с производственными организациями как заказчиками на подготовку нового поколения специалистов.

Роль учетно-экономического образования в карьерном росте специалиста

19 марта 2015 г. в Российском экономическом университете имени Г.В. Плеханова (далее — РЭУ) прошла научно-практическая конференция «Роль учетно-экономического образования в карьерном росте специалиста». Конференция была организована кафедрой бухгалтерского учета университета, возглавляемой доктором экономических наук, профессором Л.А. Чайковской, и Ассоциацией выпускников РЭУ под руководством доктора экономических наук, профессора Т.П. Данько при поддержке Щелковского городского МЕДИАЦЕНТРА, телестудии «Плеханов ТВ» и международного научно-практического журнала «Учет. Анализ. Аудит».

Каждая такая встреча с выпускниками университета оставляет заметный след у ее участников, потому что одним из них удастся вернуться в родные стены и своими собственными глазами увидеть те грандиозные изменения, которые произошли в последнее время с Alma Mater, а другим — услышать профессиональное мнение тех, кто уже накопил значительный жизненный опыт, работает в известных компаниях в стране и уже на практике ощутил, какие знания необходимы квалифицированному специалисту.

Вот и эта встреча, прошедшая в рамках конференции, не стала исключением, а еще раз позволила обратить внимание ее участников на подготовку специалистов в учетной сфере, объединить их усилия по совершенствованию учетно-экономического образования, поделиться суждениями по актуальным проблемам. Конференцию открыл первый проректор РЭУ доктор экономических наук, профессор Л.А. Брагин. Он отметил, что кафедра бухгалтерского учета существует с 1931 г., и мало вузов имеют такой большой опыт в подготовке кадров данного профиля. Специалисты, получившие высшее образование в «Плехановке», работают во всех секторах экономики и имеют хорошие профессиональные знания. Завершая свое приветствие, профессор Л.А. Брагин пожелал успехов участникам конференции и выразил надежду, что



Участники конференции в РЭУ им. Г.В. Плеханова

выводы конференции окажут положительное влияние на повышение качества учебного процесса.

С приветственным словом от РЭУ к участникам конференции также обратились начальник управления организации научно-исследовательских работ доктор экономических наук, профессор К.В. Екимова и декан факультета бизнеса доктор экономических наук, профессор В.А. Умнов.

Проректор по учебно-методической работе РЭУ доктор экономических наук, профессор А.И. Болвачев выступил с докладом «Общий взгляд РЭУ и его выпускников на повышение конкурентоспособности университета». По мнению А.И. Болвачева, для повышения рейтинга университета необходимо:

- увеличение количества базовых кафедр, преподаватели которых являются сотрудниками компаний-работодателей;
- проведение открытых лекций выпускниками РЭУ для обмена опытом;
- укрепление ресурсной обеспеченности вуза, в том числе через создание эндаумент-фондов;
- развитие международной интеграции при реализации образовательных программ;

- привлечение студентов к научным исследованиям и поиск источников финансирования подобных исследований.

Среди приглашенных на конференцию выступили государственный политический деятель, публицист Ю.Ю. Болдырев, президент Негосударственного пенсионного фонда «Торгово-промышленный пенсионный фонд» А.В. Рощак, генеральный директор ООО «Деловой центр» дочерней компании «ВТБ 24» В.Б. Лаврушина, другие руководители и главные бухгалтеры крупных компаний, представители аудиторских фирм («ЛУКОЙЛ», «Газпром АВИА», Промышленно-торговая обувная компания «Парижская коммуна» и др.).

Ю.Ю. Болдырев назвал свой доклад ««Воспитание не только исполнителей, но и конструкторов современной экономической системы». Он поблагодарил коллектив кафедры бухгалтерского учета за оказание ему помощи в подготовке диссертационной работы, отметив положительные стороны метода содействия в научном развитии не только для выпускников РЭУ. По мнению Ю.Ю. Болдырева, не стоит забывать, что «образование всегда шире специальности», поэтому важным моментом является проведение межфакультетских курсов. Он также отметил вклад великого русского ученого Д.И. Менделеева в развитие отечественной экономической мысли, в частности идеи необходимости масштабной индустриализации и использования природных ресурсов России для развития высокотехнологичной промышленности, и подарил кафедре книгу «Заветные мысли Д.И. Менделеева».

Президент Негосударственного пенсионного фонда «Торгово-промышленный пенсионный фонд» А.В. Рощак отметил высокий процент трудоустроившихся выпускников РЭУ в своей компании, а также широкое их участие в отрасли, которую он представляет. По его мнению, для любого руководителя безусловно необходимы знания бухгалтерского учета, и в частности понимание бухгалтерского баланса.

Генеральный директор ООО «Деловой центр» дочерней компании «ВТБ 24» В.Б. Лаврушина выступила с докладом «Учетно-аналитическое образование как пропуск в сферу консалтинга». В.Б. Лаврушина подчеркнула, что консалтинг является экспертной услугой, тесно связанной со сферами аудита, оценки и правовой поддержки. Поэтому построение успешной карьеры в консалтинге требует определенного уровня образования, в том числе наличия профессиональных аттестатов аудитора, налогового консультанта, оценщика. Она

также поблагодарила коллектив кафедры бухгалтерского учета за оказание ей помощи в подготовке диссертационной работы на тему «Методология учета отложенных налогов».

Руководитель Департамента координации энергосбытовой и операционной деятельности ОАО «ЛУКОЙЛ» В.А. Зубакин посвятил свое выступление вопросам квалификации в сфере учета как фактора инвестиционной привлекательности энергетики. По словам В.А. Зубакина, учетная квалификация стала востребована в энергетике с 2000 г., когда начались реформирование российской электроэнергетики, переход на Международные стандарты финансовой отчетности, остро встала задача постановки управленческого учета в холдинге и другие, требующие привлечения инвестиций. В 2006 г. наступила инвестиционная фаза, когда в отрасли появился конкурентный рынок электроэнергии и необходимо было решать вопросы посуточного учета, что потребовало совсем другой квалификации, учетной политики и информационных систем в отрасли. В настоящий момент наличие в организации отлаженной системы бухгалтерского и управленческого учета в соответствии с международными стандартами является главным фактором инвестиционной привлекательности, подчеркнул докладчик.

Директор по аудиту «Аудиторская компания «Аналитик»» Е.Г. Батусова, выступая на конференции, отметила полезность привлечения выпускников РЭУ к бесплатному чтению лекций, а также необходимость изучения основ бухгалтерского учета еще в школе.

Исполнительный директор ООО «ГПА Инжиниринг (нефтетехнологический инжиниринг в нефтегазовой отрасли)» Р.В. Гулумян рассказал о становлении компании, об изучении лучших практик отечественных и зарубежных компаний. По его мнению, хорошим руководителем может быть не каждый, и важнейшей компетенцией является учет. Он поблагодарил преподавателей РЭУ за те знания, которые он получил, и пообещал учредить ежегодную стипендию для преподавателей и лучших студентов кафедры.

Активное участие в конференции приняли студенты факультета бизнеса.

В конце конференции заведующая кафедрой бухгалтерского учета доктор экономических наук, профессор Л.А. Чайковская представила презентацию, посвященную памяти профессора В.И. Петровой.